

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

Vũ Thị Thanh Huyền

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH
KHÁCH SẠN VIỆT NAM

Luận án tiến sĩ kinh tế

Hà Nội, Năm 2026

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

Vũ Thị Thanh Huyền

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH
KHÁCH SẠN VIỆT NAM**

**Chuyên ngành: Kế toán
Mã số: 9340301
Luận án tiến sĩ kinh tế**

Người hướng dẫn khoa học:

PGS, TS. Nguyễn Thị Thanh Phương

Hà Nội, Năm 2026

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của cá nhân tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng. Kết quả nghiên cứu của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình khoa học nào khác.

Hà nội, tháng 6 năm 2026

Tác giả luận án

Vũ Thị Thanh Huyền

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban Giám Hiệu, Viện đào tạo Sau đại học, Viện Kế toán Kiểm toán trường Đại học Thương mại đã giúp đỡ và tạo điều kiện trong suốt quá trình đào tạo, nghiên cứu và thực hiện luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban lãnh đạo và các thành viên của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam, các chuyên gia tại các trường Đại học đã nhiệt tình giúp đỡ trong việc cung cấp các tài liệu, cho ý kiến đóng góp trong suốt quá trình phỏng vấn, điều tra phục vụ thực hiện luận án.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến **PGS,TS. Nguyễn Thị Thanh Phương** đã tận tình giúp đỡ, có những ý kiến đóng góp quý báu trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Sau cùng, tác giả xin bày tỏ lời cảm ơn tới gia đình, các đồng nghiệp và bạn bè đã động viên, chia sẻ và tạo điều kiện thuận lợi trong quá trình thực hiện luận án.

Trân trọng cảm ơn!

Tác giả luận án

Vũ Thị Thanh Huyền

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
DANH MỤC BẢNG BIỂU	vii
DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ	ix
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	x
PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu.....	4
3. Câu hỏi nghiên cứu	4
4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	5
5. Quy trình nghiên cứu.....	5
6. Những đóng góp mới của luận án	8
7. Kết cấu của luận án	9
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC	10
1.1. Tổng quan nghiên cứu về tình hình áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn	10
1.1.1. Kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí.....	10
1.1.2. Kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng	12
1.1.3. Kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh.....	13
1.1.4. Kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định.....	14
1.1.5. Kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	15
1.2. Tổng quan nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn	16
1.3. Tổng quan nghiên cứu về tình hình nghiên cứu về Kế toán quản trị chiến lược tại Việt Nam	19
1.4. Đánh giá tình hình nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu.	21
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	23
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG DOANH NGHIỆP	24
2.1. Lịch sử phát triển, khái niệm và vai trò của kế toán quản trị chiến lược	24
2.1.1. Lịch sử phát triển của kế toán quản trị chiến lược	24

2.1.2. Khái niệm Kế toán quản trị chiến lược	31
2.1.3. Vai trò của kế toán quản trị chiến lược	33
2.2. Nội dung kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp.....	35
2.2.1. Kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí.....	36
2.2.2. Kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng	47
2.2.3. Kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh.....	51
2.2.4. Kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định chiến lược.....	55
2.2.5. Kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả.....	60
2.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	69
2.3.1. Các lý thuyết nền tảng.....	69
2.3.2. Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	73
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	76
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	77
3.1. Khái quát về phương pháp nghiên cứu	77
3.2. Thiết kế nghiên cứu định tính	79
3.3. Thiết kế nghiên cứu định lượng	81
3.3.1. Giả thuyết nghiên cứu	81
3.3.2. Mô hình nghiên cứu, thu thập và xử lý dữ liệu.....	90
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	99
CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	100
4.1. Khái quát về các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	100
4.1.1. Đặc trưng về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.	100
4.1.2. Khái quát về thực trạng hoạt động kinh doanh khách sạn của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.	101
4.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	104
4.1.4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	105
4.1.5. Đặc điểm chiến lược, quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam và vai trò thông tin kế toán quản trị chiến lược.....	107

4.2. Kết quả nghiên cứu về thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	109
4.2.1. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí	109
4.2.2. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng	114
4.2.3. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh ...	116
4.2.4. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định	118
4.2.5. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	120
4.3. Kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	124
4.3.1. Kiểm định mô hình đo lường	124
4.3.2. Kiểm định mô hình phương trình cấu trúc và các giả thuyết nghiên cứu	131
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	136
CHƯƠNG 5: BÀN LUẬN VÀ GIẢI PHÁP TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	137
5.1. Triển vọng và những dự báo phát triển các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.	137
5.2. Bàn luận về kết quả nghiên cứu	137
5.2.1. Bàn luận về kết quả nghiên cứu thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	137
5.2.2. Bàn luận về kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	140
5.3. Các giải pháp áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam trong thời gian tới	144
5.3.1. Tăng cường áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng	144
5.3.2. Đẩy mạnh áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh	145
5.3.3. Nâng cao áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	150
5.3.4. Nâng cao chất lượng hệ thống thông tin trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.....	151
5.3.5. Tăng cường áp dụng phong cách lãnh đạo chuyển đổi trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	151
5.3.6. Phát huy vai trò tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược.....	152

5.3.7. Giải pháp tăng cường áp dụng kế toán quản trị chiến lược dựa trên loại hình quản lý	155
5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo	158
KẾT LUẬN CHƯƠNG 5.....	158
KẾT LUẬN	159
DANH MỤC CÁC BÀI BÁO, CÔNG TRÌNH KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN	
TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	
PHỤ LỤC.....	

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1.1: Tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL tại Việt Nam ...	20
Bảng 2.1: Tiến trình ra đời của các kỹ thuật mang tính chiến lược trong kế toán quản trị.....	24
Bảng 2.2: Tổng hợp các khái niệm về KTQTCL.....	32
Bảng 2.3: Tổng hợp nội dung KTQTCL theo nhóm kỹ thuật.....	36
Bảng 2.4: Phân loại chi phí chất lượng	45
Bảng 2.5: Phân loại khách hàng theo chi phí phục vụ	49
Bảng 2.6: Phân tích chi phí của đối thủ cạnh tranh.....	52
Bảng 2.7: Phân tích xác định khoảng cách chi phí so với đối thủ cạnh tranh	53
Bảng 2.8 : Nội dung Kế toán quản trị chiến lược với bốn khía cạnh của BSC	62
Bảng 2.9 : Nội dung Kế toán quản trị chiến lược với quy trình Benchmarking	67
Bảng 2.10: Bảng tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL	74
Bảng 3.1. Các yếu tố ảnh hưởng đến áp dụng kế toán quản trị chiến lược và lý thuyết áp dụng để giải thích	89
Bảng 3.2 : Mô tả biến và thang đo các biến độc lập của mô hình nghiên cứu	91
Bảng 3.3 : Mô tả biến và thang đo các biến bậc 1 và bậc 2 của mô hình nghiên cứu	94
Bảng 4.1: Tình hình phát triển cơ sở lưu trú và công suất khai thác	101
Bảng 4.2: Tổng thu từ khách du lịch giai đoạn 2013 - 2023.....	102
Bảng 4.3: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí..	109
Bảng 4.4: Kết quả khảo sát tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí..	110
Bảng 4.5: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng	114
Bảng 4.6: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng	115
Bảng 4.7: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh	116
Bảng 4.8: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh ...	117
Bảng 4.9: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định.....	119

Bảng 4.10: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định	119
Bảng 4.11: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả.....	121
Bảng 4.12: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	121
Bảng 4.13: Các chỉ tiêu BSC trong khách sạn	122
Bảng 4.14: Kết quả các hệ số chính để đánh giá mô hình đo lường.....	126
Bảng 4.15: Các tiêu chuẩn đánh giá giá trị phân biệt theo Fornell-Larcker	128
Bảng 4.16: Các tiêu chuẩn đánh giá giá trị phân biệt theo tiêu chuẩn HTMT.....	130
Bảng 4.17: Kết quả ước lượng mối quan hệ giữa các biến giải thích và biến được giải thích trong mô hình cấu trúc	132
Bảng 4.18: Các hệ số f-Square và R-Square	134
Bảng 5.1: Thống kê mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKS Việt Nam ...	138
Bảng 5.2: Đề xuất áp dụng ABC vào phân tích lợi nhuận khách hàng	145
Bảng 5.3: Đề xuất báo cáo phân tích chi phí đối thủ cạnh tranh	147
Bảng 5.4: Đề xuất báo cáo phân tích vị thế cạnh tranh tổng thể so với đối thủ.....	149

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ

Hình 1: Quy trình nghiên cứu của luận án	8
Hình 2.1: Quá trình kế toán thực hiện trong quy trình Target Costing	37
Hình 2.2: Xác định chi phí theo hoạt động (activity based costing)	39
Hình 2.3: So sánh Kế toán truyền thống và CPA (Harris, 2011)	48
Hình 2.4: Các bước định giá chiến lược	56
Hình 3.1: Mô hình nghiên cứu tổng quát các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	91
Hình 3.2: Mô hình nghiên cứu chi tiết sau điều chỉnh về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam	99
Hình 4.1: Loại hình doanh nghiệp và quy mô vốn của các DN khảo sát	104
Hình 4.2: Nhu cầu thông tin KTQT cho các quyết định chiến lược các cấp	107
Hình 4.3: Kết quả ước lượng mô hình đo lường	125
Hình 4.4: Kết quả ước lượng mô hình PLS-SEM	131

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

ABC	:	Kế toán chi phí dựa trên hoạt động
BCTC	:	Báo cáo tài chính
BSC	:	Thẻ điểm cân bằng
CEO	:	Giám đốc điều hành
CFA	:	Kế toán tập trung vào đối thủ cạnh tranh
CFO	:	Giám đốc tài chính
CIMA	:	Hiệp hội kế toán quản trị công chứng Anh Quốc
CLKD	:	Chiến lược kinh doanh
CNTT	:	Công nghệ thông tin
DN	:	Doanh nghiệp
DNKDKS	:	Doanh nghiệp kinh doanh khách sạn
DNKDKSVN:		Doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam
HĐQT	:	Hội đồng quản trị
HQKD	:	Hiệu quả kinh doanh
HQTC	:	Hiệu quả tài chính
IFAC	:	Liên đoàn kế toán quốc tế
KQNC	:	Kết quả nghiên cứu
KTQT	:	Kế toán quản trị
KTQTCL	:	Kế toán quản trị chiến lược
MTKD	:	Môi trường kinh doanh
NC	:	Nghiên cứu
NCĐL	:	Nghiên cứu định lượng
NCĐT	:	Nghiên cứu định tính
NQT	:	Nhà quản trị
PEU	:	Nhận thức sự bất ổn của môi trường kinh doanh
PPNC	:	Phương pháp nghiên cứu
QTCL	:	Quản trị chiến lược
SCM	:	Quản trị chi phí chiến lược

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Tính cấp thiết về mặt lý luận

Kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) ra đời có ý nghĩa khắc phục “khủng hoảng tính thích hợp” của thông tin kế toán quản trị (KTQT) truyền thống. Nghiên cứu của Johnson và Kaplan (1987) đã chỉ ra “Relevance Lost” của thông tin KTQT truyền thống, sự mất đi tính phù hợp của thông tin KTQT do nó chỉ tập trung vào con số hướng nội và ngắn hạn, không còn thích hợp với môi trường kinh doanh hiện đại. Trong môi trường kinh doanh đầy biến động và không chắc chắn, thông tin KTQT cần mang tính kịp thời và phù hợp với chiến lược. KTQTCL ra đời như một sự thừa nhận rằng trong việc ra quyết định chiến lược, sự hữu dụng quan trọng hơn sự chính xác tuyệt đối của thông tin. KTQTCL đưa ra hệ thống công cụ mang tính chấp nhận và quản lý sự bất ổn của thị trường bằng cách sử dụng các ước tính, dự báo và thông tin phi tài chính, phù hợp hơn với các quyết định hướng tới tương lai của đơn vị (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990). KTQTCL dịch chuyển từ việc cung cấp “con số” sang việc cung cấp một “bức tranh đa chiều” để hỗ trợ phán đoán của nhà quản trị. Đây là một sự thay đổi triết lý nền tảng, đáp ứng yêu cầu của các lý thuyết ra quyết định trong điều kiện môi trường kinh doanh không chắc chắn.

KTQTCL ra đời cũng thúc đẩy sự giao thoa liên ngành vì nó cung cấp thông tin như “ngôn ngữ tích hợp”. Các bộ phận chức năng trong một tổ chức (marketing, vận hành, nghiên cứu và phát triển, kế toán, tài chính) thường có những mục tiêu, thước đo và ngôn ngữ riêng, dẫn đến tình trạng chức năng chuyên biệt hóa, cản trở việc thực thi chiến lược mang tính tổng thể. KTQT truyền thống khi chưa có sự hợp tác với các bộ phận khác, tập trung vào kiểm soát chi phí từng bộ phận, đôi khi còn làm trầm trọng thêm tình trạng mất liên kết giữa các chức năng, chẳng hạn việc cắt giảm ngân sách marketing mà không hiểu tác động dài hạn đến thương hiệu của DN. KTQTCL khắc phục được tình trạng trên. Chẳng hạn, Thẻ điểm cân bằng (BSC) như một ngôn ngữ tích hợp buộc các bộ phận khác nhau phải cùng diễn giải chiến lược thành các mục tiêu và thước đo trên cả bốn khía cạnh, tạo ra một mô hình nguyên nhân, kết quả về cách thức tạo ra giá trị. Tương tự, phân tích chuỗi giá

trị (Porter 1985, Shank và Govindarajan, 1993) đề xuất các bộ phận phải nhìn nhận hoạt động của mình như một mắt xích trong một chuỗi liên kết. Về mặt lý luận, KTQTCL cung cấp một cơ chế để phá vỡ các rào cản chức năng riêng biệt trong DN, tạo ra sự liên kết chiến lược theo chiều ngang, điều mà KTQT truyền thống không làm được.

Tuy nhiên, hiện nay khung lý thuyết (conceptual framework) của KTQTCL còn nhiều tranh luận, khái niệm và nội dung KTQTCL còn được phản ánh theo nhiều quan điểm giữa các học giả khác nhau trên thế giới. Mặt khác, thực tiễn DN có thể áp dụng KTQTCL trong việc phục vụ cho các nhà quản trị đưa ra quyết định chiến lược nhưng người thực hiện thực tế tại DN lại không gọi những hoạt động đó theo một thuật ngữ thống nhất là KTQTCL. Do đó, việc nghiên cứu về lý thuyết KTQTCL là một vấn đề cấp thiết cần làm rõ.

Tính cấp thiết về mặt thực tiễn

Đặc thù ngành kinh doanh khách sạn và áp lực từ cấu trúc chi phí khiến cho việc áp dụng KTQTCL là một nhu cầu cấp thiết. **Thứ nhất**, ngành khách sạn có những đặc trưng là tính dễ hỏng (perishability) của dịch vụ (một phòng trống đêm nay là doanh thu mất đi vĩnh viễn) và cấu trúc chi phí cố định rất cao nên lợi nhuận rất nhạy cảm với sự thay đổi của doanh thu. Thực tế này đòi hỏi một hệ thống KTQT phải tập trung vào hiệu quả chiến lược thông qua quản trị doanh thu và định giá linh hoạt. Bằng cách tính được lợi nhuận của mỗi kênh, KTQTCL giúp các nhà quản lý doanh thu đưa ra quyết định chính xác hơn về việc phân bổ nguồn phòng và chính sách giá cho từng kênh, thay vì chỉ chạy theo doanh thu gộp (Cross và cộng sự, 2009; Wang, 2015). **Thứ hai**, đặc trưng của ngành khách sạn với chi phí cố định rất cao và nhiều trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận nên việc nắm rõ chi phí chính xác từng bộ phận là một yêu cầu cần thiết. **Thứ ba**, ngành khách sạn với đặc trưng là ngành dịch vụ phục vụ và rất nhạy cảm với cảm nhận khách hàng, cho nên các chỉ tiêu tài chính chưa đủ để phản ánh hiệu quả hoạt động mà bên cạnh đó còn theo dõi cả chỉ tiêu phi tài chính, hơn nữa chỉ tiêu phi tài chính tốt sẽ dẫn dắt cho hiệu quả tài chính trong tương lai. KTQTCL đáp ứng được yêu cầu này vì cung cấp công cụ Thẻ điểm cân bằng (BSC). **Thứ tư**, ngành khách sạn là ngành có mức độ

cạnh tranh rất cao, do đó việc hiểu rõ đối thủ cạnh tranh (ĐTCT) là yếu tố sống còn. KTQTCL rất phù hợp trong bối cảnh này vì cung cấp công cụ Kế toán đối thủ cạnh tranh (Shank và Govindarajan, 1993; Guilding, 1999).

Ngoài những đặc trưng chung của ngành khách sạn, tại Việt Nam, các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam (DNKDKSVN) còn chịu nhiều sức ép hơn từ cạnh tranh trên thị trường gồm: sức ép cạnh tranh từ các chuỗi thương hiệu quốc tế, sự phụ thuộc vào các kênh OTAs khiến cho việc áp dụng KTQTCL trở nên rất cần thiết. Theo các phân tích và nhận định của Savills Hotels và Tổng Cục Du lịch Quốc Gia Việt Nam cho thấy, áp lực cạnh tranh sẽ càng tăng từ nhiều DN và thương hiệu khách sạn nước ngoài đổ bộ vào Việt Nam (Savills, 2022). Các chuỗi khách sạn quốc tế với sức mạnh thương hiệu, có năng lực cạnh tranh tốt và áp dụng sớm hơn KTQTCL với nhiều công cụ mạnh kết hợp với hệ thống thông tin tốt như Hilton, Marriot, IHG. Điều này cho thấy các DNKDKSVN rất cần áp dụng KTQTCL. Ngoài ra, nhiều khách sạn Việt Nam đang phụ thuộc quá nhiều vào các kênh OTAs, dẫn đến chi phí hoa hồng cao và làm giảm lợi nhuận. Vì vậy, việc áp dụng KTQTCL sẽ cung cấp cơ sở định lượng vững chắc để ban quản trị nhận thấy sự cần thiết phải đầu tư vào kênh bán hàng trực tiếp (website, app, marketing trực tiếp) và xây dựng mối quan hệ khách hàng bền vững. Tuy nhiên, triển vọng phát triển trong ngành khách sạn du lịch Việt Nam là động lực tốt để các DNKDKSVN đầu tư và phát triển bền vững. Việt Nam ngày càng trở nên là một điểm đến du lịch được yêu thích của nhiều du khách quốc tế và trong nước. Theo Vietnam Report từ 500 DN lớn nhất Việt Nam cho thấy, kinh doanh khách sạn được coi là một trong số các ngành kinh tế trọng điểm tại Việt Nam, nhiều chuyên gia kinh tế cho rằng ngành khách sạn Việt Nam trong những năm tới có tốc độ tăng trưởng cao và nhiều triển vọng (Savills, 2022; Bộ Kế hoạch và Đầu Tư, 2023). Với những đặc trưng trên cho thấy, việc áp dụng KTQTCL và nghiên cứu việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN rất mang tính cấp thiết. Tuy nhiên, các nghiên cứu về việc áp dụng KTQTCL tại Việt Nam mới chỉ chủ yếu tập trung ở lĩnh vực sản xuất, chưa có nghiên cứu điển hình về lĩnh vực kinh doanh dịch vụ khách sạn (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Bùi Thị Trúc Quy, 2020).

Từ nhận thức về sự cấp thiết cả về mặt lý thuyết và thực tiễn ở trên, tác giả đã thực hiện nghiên cứu đề tài “**Kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam**”.

2. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu: Luận án được thực hiện nhằm đạt được các mục tiêu gồm (1) Cơ sở lý luận về KTQTCL trong doanh nghiệp; (2) Thực trạng áp dụng và các yếu tố ảnh hưởng KTQTCL trong các DNKDKSVN; (3) Các giải pháp nhằm tăng cường áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

Nhiệm vụ nghiên cứu:

- Hệ thống hóa cơ sở lý luận và tổng quan các nghiên cứu về KTQTCL và áp dụng KTQTCL
- Thực hiện các phương pháp định lượng và định tính để đánh giá thực trạng áp dụng các nội dung KTQTCL trong các DNKDKSVN
- Nhận diện và đo lường tác động của các yếu tố đến mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN
- Đề xuất các giải pháp tăng cường áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN

3. Câu hỏi nghiên cứu

Nhằm đáp ứng mục tiêu nghiên cứu, luận án tập trung phân tích và trả lời các câu hỏi nghiên cứu sau:

- Nội dung KTQTCL trong doanh nghiệp bao gồm những nội dung nào?
- Thực trạng mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN hiện nay như thế nào?
- Các yếu tố nào ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN? Mức độ ảnh hưởng của các yếu tố này như thế nào?
- Liệu có sự khác biệt mang ý nghĩa thống kê về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKSVN có đặc điểm khác nhau hay không?
- Những giải pháp nào cần được đề xuất nhằm thúc đẩy áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN trong bối cảnh hiện nay?

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu về KTQTCL trên các khía cạnh lý luận, thực trạng áp dụng KTQTCL và các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn của Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu:

- Về nội dung: KTQTCL có cách tiếp cận hiện đại, định hướng thu thập, xử lý và phân tích các thông tin bên ngoài. Nội dung KTQTCL vừa thiếu các chuẩn mực thống nhất chung, vừa có tính mở, tính động và rất phức tạp. Luận án sẽ đề cập đến tất cả các nội dung theo kỹ thuật KTQTCL bao gồm: KTQTCL nhóm chi phí; KTQTCL nhóm khách hàng; KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh; KTQTCL nhóm ra quyết định chiến lược; KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả.

- Về không gian: Do đặc điểm KTQTCL mang tính chất tiên tiến hiện đại và có phần phức tạp hơn so với KTQT truyền thống nên thường chỉ các DN kinh doanh khách sạn có cơ cấu nhân sự hoàn chỉnh, trong đó có bộ phận tài chính – kế toán riêng biệt và hoạt động tương đối bài bản thì mới có điều kiện để triển khai áp dụng KTQTCL. Do đó, tác giả đã lựa chọn các DNDKSVN hạng 3,4 sao và 5 sao của Việt Nam là đối tượng khảo sát của đề tài luận án. Các DNKDKS tại Việt Nam được sở hữu của bởi chủ sở hữu nước ngoài hoặc do thương hiệu nước ngoài quản lý đều không thuộc phạm vi nghiên cứu của đề tài.

- Về thời gian: Việc khảo sát và thu thập các dữ liệu thứ cấp được thực hiện trong giai đoạn 2023-2025. Trong khi đó, các khảo sát và thu thập dữ liệu sơ cấp qua phỏng vấn chuyên gia được thực hiện trong khoảng thời gian từ tháng 3/2025 – 12/2025; thu thập qua phiếu khảo sát được thực hiện trong khoảng thời gian từ tháng 5/2025 đến tháng 10/2025.

5. Quy trình nghiên cứu

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, luận án sử dụng kết hợp phương pháp định tính và định lượng.

- Phương pháp nghiên cứu định tính: Để hình thành các khái niệm, đồng thời để xây dựng và hiệu chỉnh các thang đo các yếu tố trong mô hình nghiên cứu các

yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN, luận án đã sử dụng phương pháp phỏng vấn sâu các chuyên gia là những người có kinh nghiệm quản lý và am hiểu về KTQTCL. Bên cạnh đó, tác giả thực hiện phương pháp phỏng vấn sâu các chuyên gia để nắm được thực trạng mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN.

- Phương pháp nghiên cứu định lượng: Được sử dụng để khảo sát thực trạng áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam; đồng thời để đo lường các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng KTQTCL của DNKDKSVN. Kỹ thuật được sử dụng là thu thập dữ liệu nghiên cứu bằng phiếu khảo sát tới các DN và dùng phần mềm Smart- PLS 3 để xử lý số liệu.

Để đạt được mục tiêu của nghiên cứu, tác giả đã xây dựng quy trình nghiên cứu bao gồm các bước đi và nội dung công việc chủ yếu như sau:

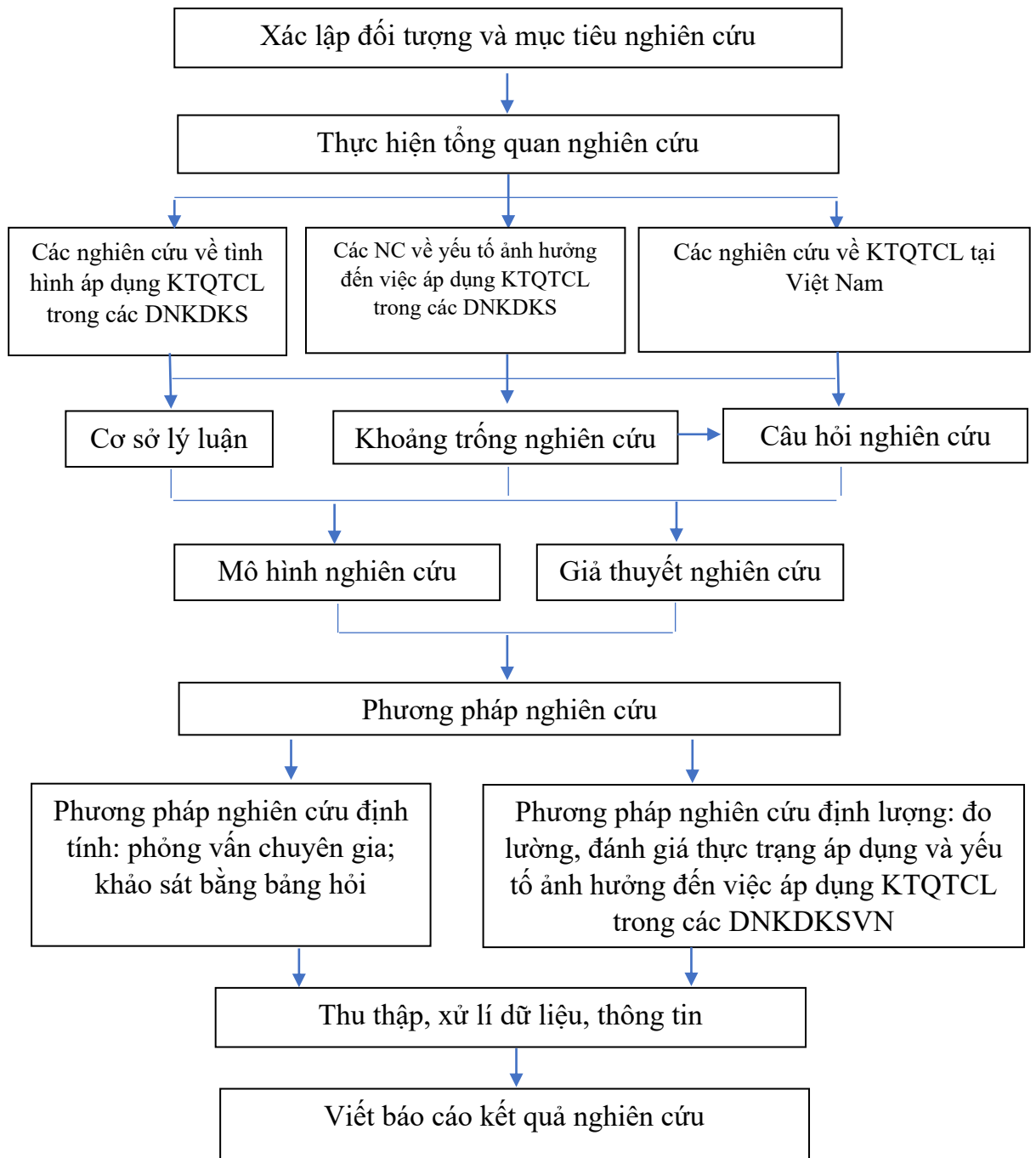
1. Xác lập đối tượng và mục tiêu nghiên cứu: KTQTCL trong lĩnh vực kinh doanh dịch vụ lưu trú dưới hình thức là các khách sạn là mảng vấn đề phức tạp và chưa có nhiều nghiên cứu được thực hiện. Do đó, tác giả đã xác định đối tượng nghiên cứu là các vấn đề lý thuyết và thực tiễn về KTQTCL trong các DNKDKSVN, trong đó, tập trung vào các vấn đề nội dung, vai trò KTQTCL và yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL. Việc xác lập mục tiêu nghiên cứu được hướng tới việc làm rõ thực trạng áp dụng KTQTCL, xác định rõ sự ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN và đưa ra các đề xuất, kiến nghị nhằm hoàn thiện và tăng cường áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

2. Thực hiện tổng quan nghiên cứu, xác lập câu hỏi nghiên cứu, cơ sở lý luận, xây dựng mô hình, giả thuyết nghiên cứu: trên cơ sở nghiên cứu các công trình nghiên cứu có liên quan, tác giả thực hiện phân tích, đánh giá, tổng hợp các kết quả nghiên cứu để rút ra những vấn đề có thể kế thừa và khoảng trống nghiên cứu, từ đó đưa ra câu hỏi nghiên cứu. Để định hình khung lý thuyết cần thiết, tác giả thực hiện tổng hợp, phân tích và hệ thống hóa các cơ sở lý luận và nền tảng lý thuyết cần thiết. Trên cơ sở đó, xây dựng mô hình và đưa ra giả thuyết nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

3. Xác lập phương pháp nghiên cứu: trên cơ sở mục tiêu nghiên cứu, nền tảng lý thuyết, giả thuyết nghiên cứu và mô hình nghiên cứu đã xác lập, tác giả lựa chọn và xác lập phương pháp nghiên cứu cho đề tài luận án gồm phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng.

4. Thu thập số liệu, xử lý thông tin: trên cơ sở mô hình nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu dự kiến sử dụng, tác giả triển khai việc thu thập dữ liệu bao gồm 2 loại: dữ liệu thứ cấp được thu thập chủ yếu qua việc liên hệ, xin trực tiếp từ một số khách sạn hoặc qua số liệu công khai của cơ quan quản lý nhà nước có liên quan; và dữ liệu sơ cấp được thu thập chủ yếu qua phỏng vấn chuyên gia và sử dụng bảng hỏi khảo sát.

5. Viết báo cáo kết quả nghiên cứu: trên cơ sở tài liệu, các thông tin, dữ liệu thu thập được và kết quả chạy định lượng. Tác giả đã triển khai viết bản thảo báo cáo kết quả nghiên cứu.



Hình 1: Quy trình nghiên cứu của luận án

6. Những đóng góp mới của luận án

Thứ nhất, luận án góp phần bổ sung, làm rõ thêm cơ sở lý thuyết và những vấn đề lý luận chung về nội dung KTQTCL trong DN gắn với các khía cạnh quan trọng của KTQTCL gồm: KTQTCL nhóm chi phí, nhóm khách hàng, nhóm đối thủ cạnh tranh, nhóm ra quyết định và KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả trong các đơn vị.

Thứ hai, luận án sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng để phân tích, đánh giá thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN. Đồng thời, luận án cũng làm sáng tỏ những ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

Thứ ba, từ kết quả nghiên cứu, luận án đã đề xuất các giải pháp nhằm thúc đẩy hơn nữa việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN trong thời gian tới.

7. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu, luận án được kết cấu 5 chương:

Chương 1: Tổng quan tình hình nghiên cứu về kế toán quản trị chiến lược

Chương 2: Cơ sở lý thuyết về kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp

Chương 3: Phương pháp nghiên cứu

Chương 4: Kết quả nghiên cứu

Chương 5: Bàn luận và giải pháp từ kết quả nghiên cứu

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC

1.1. Tổng quan nghiên cứu về tình hình áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn

Theo rất nhiều nghiên cứu về KTQTCL và đặc biệt là Cadez và Guilding (2008), cho thấy tình hình áp dụng KTQTCL được có thể được chi tiết theo 5 nhóm kỹ thuật:

1.1.1. Kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí

Đối với kế toán chi phí theo hoạt động (ABC), mặc dù có nhiều nghiên cứu về việc triển khai ABC trong các tổ chức dịch vụ đa dạng như bệnh viện, hãng hàng không, công ty viễn thông, tổ chức tài chính, và thậm chí cả các tổ chức dịch vụ sử dụng nhiều lao động như nhà hàng, nhưng lại có rất ít nghiên cứu về ABC trong lĩnh vực khách sạn và nhìn chung mức độ áp dụng công cụ này còn rất thấp (Campos và cộng sự, 2022).

Nghiên cứu sớm nhất trong lĩnh vực khách sạn vào năm 1995 khi Collier và Gregory (1995) nhận thấy rằng không có tập đoàn khách sạn nào trong số sáu tập đoàn khách sạn (có trụ sở tại Anh và nước ngoài) trong nghiên cứu về thực tiễn kế toán quản lý trong khách sạn áp dụng ABC. Tiếp sau đó vào năm 2009, tại Hy Lạp, Pavlatos và Paggios (2009) quan sát thấy 23,5% khách sạn đã áp dụng ABC. Theo Pavlatos và Paggios (2009), 80% các DN áp dụng ABC sử dụng nó để phân tích lợi nhuận khách hàng. Các tác giả Hy Lạp nhận thấy rằng hệ thống ABC trong ngành khách sạn không bao gồm nhiều yếu tố chi phí và chỉ xác định chi phí của một số ít hoạt động (ví dụ: dọn phòng, nhận/trả phòng, đặt phòng, sản xuất/phục vụ ăn uống, tiếp thị và quản lý chung). Hơn nữa, họ quan sát thấy mối tương quan tích cực giữa số lượng yếu tố chi phí và số lượng hoạt động. Những DN áp dụng ABC có tỷ lệ chi phí gián tiếp cao hơn và doanh thu cao hơn so với những DN không áp dụng ABC. Hai năm sau đó cũng tại Hy Lạp, Vazakidis và Karagiannis (2011) thảo luận về kết quả của việc thực hiện cả mô hình tính giá truyền thống và mô hình Quản lý dựa trên hoạt động (ABM) trong một DN khách sạn cao cấp tại Hy Lạp. Dữ liệu thu được từ phân tích đã cung cấp ý tưởng về cấu trúc tổ chức cho ban quản lý khách

sạn và giúp khắc phục các điểm nghẽn và rào cản hiện tại. Phương pháp ABM có thể được sử dụng hiệu quả trong lập ngân sách và so sánh hiệu suất.

Nghiên cứu ABC trong lĩnh vực khách sạn còn được tiến hành trên một số ít các quốc gia khác như Jordan, Bồ Đào Nha, Thổ Nhĩ Kỳ và cũng cho thấy tình hình áp dụng thấp tương tự. Tại Jordan, Alsoboa và cộng sự (2015) đã chỉ ra rằng ABC và các kỹ thuật ra quyết định chiến lược có ảnh hưởng đáng kể về mặt thống kê đến hiệu quả hoạt động của các khách sạn Jordan. Sau đó 2 năm, tại Iran, Mashayekhi và Ara, (2017) đã cung cấp bằng chứng về việc ứng dụng ABC trong lĩnh vực lưu trú tại Iran và so sánh nó với phương pháp tính giá thành truyền thống. ABC cung cấp thông tin chính xác và chi tiết hơn. Tại Bồ Đào Nha, Faria và cộng sự (2018) đã khảo sát mức độ áp dụng phương pháp tính giá thành dựa trên hoạt động (ABC) trong việc phân tích lợi nhuận khách hàng trong các khách sạn bốn và năm sao bằng phương pháp khảo sát. Kết luận rằng không có khách sạn nào áp dụng phương pháp ABC. Paksoy và Yilmaz (2021) trong một nghiên cứu trường hợp điển hình tại một khách sạn 5 sao quy mô 700 phòng của Thổ Nhĩ Kỳ. Kết quả cho thấy ABC có thể áp dụng được trong khách sạn nghiên cứu và chi phí đơn vị được tính toán chính xác và thực tế hơn so với phương pháp tính chi phí truyền thống.

Có thể nói rằng, nhìn chung các nghiên cứu về mức độ áp dụng ABC đều cho thấy rằng việc áp dụng kỹ thuật này còn rất thấp mặc dù các nghiên cứu điển hình đều chỉ ra những lợi ích đáng kể của ABC so với các phương pháp truyền thống.

Đối với kỹ thuật Kế toán chi phí chất lượng (Quality Costing) và Chi phí theo mục tiêu (Target Costing), các khách sạn đang nỗ lực sử dụng chúng để khác biệt hóa dịch vụ và thiết lập mức phí cho phép dựa trên giá thị trường. Tại Thái Lan, mức độ áp dụng hai kỹ thuật này cũng ghi nhận ở mức tương đối cao với điểm số lần lượt là 3,73/5 và 3,61/5 theo Sirithongsook và Kongchan (2025). Tuy nhiên, một nghiên cứu tổng quan hệ thống toàn cầu của Campos và cộng sự (2022) chỉ ra rằng Chi phí mục tiêu vẫn còn khá hiếm trong ngành khách sạn, cho thấy rào cản lớn trong việc chuyển đổi mô hình quản trị chi phí từ sản xuất sang đặc thù dịch vụ lưu trú. Bên cạnh đó, cũng theo Campos và cộng sự (2022) cho thấy chưa có kỹ thuật

Kế toán chi phí chất lượng nằm trong danh mục các kỹ thuật của KTQT được áp dụng và nghiên cứu trong ngành khách sạn, cho thấy mức độ rất thấp của Kỹ thuật Kế toán chi phí chất lượng trong lĩnh vực này.

Kỹ thuật Kế toán chi phí theo thuộc tính (Attribute Costing) và Chi phí theo chuỗi giá trị (Value Chain Costing) tập trung vào việc định vị sản phẩm dựa trên các đặc tính dịch vụ và tối ưu hóa các liên kết hoạt động tạo giá trị. Nghiên cứu tại Hy Lạp của Pavlatos (2015) khẳng định vai trò quan trọng của Chi phí theo chuỗi giá trị.

Cuối cùng, kỹ thuật Kế toán chi phí vòng đời (LCC) thường ghi nhận mức áp dụng thấp nhất hoặc hạn chế nhất tại hầu hết các quốc gia do tính phức tạp và độ bất định của các biến số tương lai. Tại Canada, mức độ áp dụng chỉ đạt 2,14/5, mức thấp nhất trong các kỹ thuật chi phí (Chand và Sharma, 2021). Đặc biệt, tại 2 quốc gia được nghiên cứu về LCC là Ấn Độ và Thái Lan, điểm số LCC lần lượt là 3,20/5 theo nghiên cứu của Chand và Sharma (2021) và 3,05/5 theo Sirithongsook và Kongchan (2025).

1.1.2. Kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng

Kế toán khách hàng được xác định là một phân hệ then chốt của KTQTCL trong ngành khách sạn, tập trung vào việc thu thập và phân tích thông tin tài chính liên quan đến khách hàng để hỗ trợ các quyết định chiến lược.

Tại khu vực Châu Âu và Châu Úc, mức độ thực hành kế toán khách hàng trong các khách sạn tại các quốc gia phát triển ghi nhận sự phổ biến đáng kể. Nghiên cứu kinh điển của Guilding và McManus (2002) tại Úc chỉ ra rằng mức độ sử dụng kế toán khách hàng thực tế cao hơn so với kỳ vọng ban đầu của giới học thuật, với hầu hết các chỉ số nằm trên mức trung bình của thang đo. Tương tự, tại Hy Lạp, Pavlatos và Paggios (2009) khẳng định rằng Phân tích lợi nhuận khách hàng (CPA) là một trong những kỹ thuật hiện đại có tỷ lệ áp dụng thỏa đáng nhất trong ngành lưu trú, vượt xa các công cụ như Thẻ điểm cân bằng (BSC) hay Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Tại Bồ Đào Nha, các khách sạn 5 sao tại Lisbon đã tích hợp sâu khía cạnh khách hàng vào hệ thống đo lường hiệu quả

(KPIs), đặc biệt là các chỉ số về sự hài lòng và lòng trung thành để định hướng chiến lược khác biệt hóa.

Tại khu vực Châu Á và các thị trường mới nổi, các nghiên cứu đương đại (2020–2026) cho thấy một làn sóng mạnh mẽ trong việc áp dụng kế toán khách hàng trong các khách sạn cao cấp ở Châu Á. Tại Thái Lan, nghiên cứu của Ussahawanitchakit (2017) ghi nhận mức độ thực hành rất cao trên thang đo 5 điểm: CPA đạt 4,34, Quản trị tài sản khách hàng đạt 4,48 và Giá trị trọn đời khách hàng đạt 4,19. Minh chứng mới nhất năm 2025 trong các khách sạn hạng sang của Thái Lan tái khẳng định CPA là phương pháp trọng tâm với mức điểm trung bình đạt 4,43. Tại Indonesia, các thước đo phi tài chính từ góc nhìn khách hàng được tới 90,16% DN kinh doanh khách sạn áp dụng để đối phó với cường độ cạnh tranh khốc liệt.

Tóm lại, kế toán khách hàng đã trở thành công cụ "sống còn" để các khách sạn hiện đại duy trì lợi thế cạnh tranh thông qua việc thấu hiểu sâu sắc giá trị tài sản khách hàng, dù mức độ phức tạp trong việc triển khai các kỹ thuật định giá dài hạn vẫn còn là một thách thức lớn.

1.1.3. Kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh

Trên phạm vi quốc tế, các khách sạn cao cấp đã sớm đưa Kế toán đối thủ cạnh tranh (ĐTCT) vào quy trình quản trị để duy trì lợi thế khác biệt hóa. Nghiên cứu Pavlatos (2015) tại 106 khách sạn Hy Lạp chỉ ra rằng mức độ không chắc chắn của môi trường (PEU) cao là nhân tố thúc đẩy mạnh mẽ việc sử dụng Kế toán đối thủ cạnh tranh. Tương tự, nghiên cứu của Turner và cộng sự (2017) trên 80 khách sạn tại 8 quốc gia (bao gồm Mỹ, Hà Lan, Thụy Sĩ...) khẳng định rằng việc áp dụng KTQTCL tập trung vào đối thủ có mối liên hệ tích cực đến hiệu quả tài chính, giúp khách sạn tối ưu hóa doanh thu trên mỗi phòng (RevPAR). Các khách sạn tại Úc có cấu trúc phân quyền mạnh mẽ cũng được ghi nhận áp dụng Kế toán đối thủ cạnh tranh ở mức độ cao để thích ứng với cường độ cạnh tranh thị trường.

Các nghiên cứu mới nhất giai đoạn 2021–2025 nhấn mạnh Kế toán đối thủ cạnh tranh là công cụ sống còn để khách sạn giải mã các chiến thuật định giá của đối thủ trong môi trường hậu đại dịch. Minh chứng từ các khách sạn hạng sang tại Thái Lan của Sirithongsook và Kongchan (2025) tái khẳng định áp lực cạnh tranh là động lực chính buộc các nhà quản lý phải áp dụng Kế toán đối thủ cạnh tranh để áp dụng so sánh trong benchmarking và điều chỉnh phản ứng chiến lược kịp thời. Tại

Tây Ban Nha, các khách sạn 4-5 sao tập trung vào Kế toán đối thủ cạnh tranh để xác định các hạng mục tạo ra giá trị gia tăng cho khách hàng nhằm vượt lên trên đối thủ. Mặc dù mang lại giá trị lớn, nhưng kỹ thuật Đánh giá thành quả đối thủ qua BCTC công bố thường ghi nhận mức độ áp dụng thấp hơn tại nhiều quốc gia. Điều này được lý giải do rào cản về tính minh bạch dữ liệu và độ trễ của thông tin kế toán công khai.

1.1.4. Kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định

Kế toán chi phí chiến lược (Strategic Costing) được hiểu là việc sử dụng dữ liệu chi phí dựa trên các thông tin chiến lược và marketing nhằm phát triển các phương án cạnh tranh bền vững. Tại Hy Lạp, Pavlatos (2015) khẳng định đây là một trong những thành phần quan trọng cấu thành nên hệ thống KTQTCL trong khách sạn. Tại thị trường mới nổi như Jordan, kỹ thuật này đã được chứng minh là có mối liên hệ tích cực và trực tiếp đến hiệu quả tài chính của các cơ sở lưu trú (Alsoboa và cộng sự, 2015). Theo minh chứng mới nhất tại Thái Lan, Sirithongsook và Kongchan (2025) ghi nhận mức độ lợi ích trung bình của kỹ thuật này đạt 3,73/5 điểm. Điều này cho thấy các nhà quản trị khách sạn quốc tế đang chuyển dịch từ việc kiểm soát chi phí nội bộ sang việc sử dụng thông tin chi phí để định vị lợi thế cạnh tranh so với đối thủ.

Kế toán định giá chiến lược (Strategic Pricing) tập trung vào việc phân tích các yếu tố như phản ứng về giá của ĐTCT, độ co giãn của nhu cầu, sự tăng trưởng thị phần và tính kinh tế theo quy mô trong quy trình ra quyết định về giá. Đây là kỹ thuật KTQTCL có mức độ phổ biến cao nhất trong ngành khách sạn. Nghiên cứu của Turner và cộng sự (2017) trên mẫu khảo sát tại 8 quốc gia (bao gồm Mỹ, Canada, Trung Quốc, Thụy Sĩ...) ghi nhận mức điểm áp dụng trung bình lên tới 4,03/5, cao nhất trong toàn bộ 9 kỹ thuật KTQTCL được khảo sát. Tại Hy Lạp, kỹ thuật này được đánh giá cao trong cấu trúc quyết định chiến lược (Pavlatos, 2015). Tại Thái Lan, mức điểm lợi ích thực tế được ghi nhận là 3,85/5 (Sirithongsook và Kongchan, 2025). Kết quả này minh chứng rằng trong môi trường dịch vụ lưu trú, khả năng định giá linh hoạt dựa trên dữ liệu thị trường là yếu tố then chốt để tối ưu hóa doanh thu trên mỗi phòng (RevPAR).

Trong bối cảnh các khách sạn hiện đại coi thương hiệu là tài sản vô hình cốt lõi, kỹ thuật Kế toán đánh giá thương hiệu (Brand Valuation) nhận được sự quan tâm đặc biệt. Nghiên cứu tại Thái Lan của Sirithongsook và Kongchan (2025) chỉ ra

rằng đánh giá thương hiệu là kỹ thuật mang lại lợi ích cao nhất trong nhóm hỗ trợ ra quyết định với điểm trung bình đạt tới 4,23/5. Mặc dù đòi hỏi dữ liệu phức tạp, nhưng việc định lượng giá trị thương hiệu giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định phân bổ nguồn lực marketing chính xác hơn. Tại Hy Lạp, kỹ thuật này ghi nhận hệ số tải đạt 0,792, phản ánh sự tham gia ngày càng sâu của kế toán vào các khía cạnh marketing chiến lược trong khách sạn (Pavlatos, 2018).

Tóm lại, thực tế áp dụng KTQTCL trong ngành khách sạn trên thế giới cho thấy xu hướng ưu tiên các kỹ thuật định giá và đánh giá tài sản vô hình nhằm đối phó với áp lực cạnh tranh gay gắt. Các chỉ số từ các nghiên cứu của Pavlatos (2015), Turner và cộng sự (2017) và Sirithongsook và Kongchan (2025) đồng nhất khẳng định rằng việc áp dụng hiệu quả bộ ba kỹ thuật này là chìa khóa để nâng cao thành quả tài chính và vị thế chiến lược cho DN.

1.1.5. Kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

Thẻ điểm cân bằng (BSC) và Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking) là hai công cụ hữu hiệu nhất để cụ thể hóa tầm nhìn chiến lược.

Kế toán phục vụ lập Thẻ điểm cân bằng

Trên thế giới, BSC đã được lan tỏa mạnh mẽ và trở thành công cụ quản trị chiến lược được biết đến nhiều nhất tại các quốc gia phát triển như Úc và Mỹ. Nghiên cứu của Hoque và James (2000) cho thấy có tới 88% các tập đoàn lớn tại Úc đã áp dụng BSC để cải thiện hiệu quả hoạt động. Tại Châu Âu, việc sử dụng BSC trong ngành khách sạn đã gia tăng đáng kể để vận hành hóa các mục tiêu phi tài chính, đặc biệt là sự hài lòng của khách hàng. Tại Hy Lạp, nghiên cứu của Pavlatos và Paggios (2009) chỉ ra rằng mặc dù tỷ lệ áp dụng thực tế chỉ ở mức 21,2% (xếp hạng 25/30 kỹ thuật), nhưng các nhà quản lý khách sạn đánh giá rất cao lợi ích tương lai của công cụ này với mức điểm kỳ vọng đạt 4,35/5. Tại thị trường Bồ Đào Nha, nghiên cứu của Santos và cộng sự (2013) khẳng định các khách sạn vẫn dựa nặng vào kỹ thuật truyền thống hơn là các công cụ tinh vi như BSC. Tại Indonesia, Sunarni (2014) ghi nhận tỷ lệ thâm nhập của BSC đạt 36,07% (22 trên 61 khách sạn khảo sát), tuy nhiên mức lợi ích cảm nhận trung bình chỉ đạt 2,60/5.

Kế toán phục vụ lập Thang đo điểm chuẩn

Đặc thù ngành khách sạn với các chỉ số công khai như RevPAR (Doanh thu trên mỗi phòng trống) và ADR (Giá phòng trung bình) tạo điều kiện lý tưởng cho

Benchmarking. Harris và Mongiello (2001) đã xếp hạng Benchmarking là kỹ thuật quan trọng nhất (hạng 1) trong số các hành động quản trị của giám đốc điều hành khách sạn tại Châu Âu. Nghiên cứu tổng quan hệ thống của Campos và cộng sự (2022) cho thấy Benchmarking hiện diện trong khoảng 37% các nghiên cứu về kế toán khách sạn toàn cầu, đứng vị trí thứ hai về tính phổ biến sau lập dự toán. Tại Hy Lạp, tỷ lệ áp dụng thực tế đạt 18,8%, nhưng điểm lợi ích kỳ vọng trong tương lai đạt mức cao 4,30/5 (Pavlatos và Paggios, 2009). Tại Indonesia, mức độ áp dụng trung bình ghi nhận đạt 2,90/5 theo khảo sát của Sunarni (2014).

Thực tế cho thấy các khách sạn áp dụng BSC thường có xu hướng sử dụng kèm Benchmarking để thiết lập các mục tiêu so sánh cụ thể cho từng phương diện. Tóm lại, mặc dù BSC và Benchmarking được giới học thuật đánh giá là những công cụ "sống còn" để nâng cao thành quả tài chính và phi tài chính, nhưng mức độ áp dụng thực tế trong ngành khách sạn vẫn có sự chênh lệch lớn.

1.2. Tổng quan nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn

Giai đoạn khởi nguồn và định hình lý thuyết của KTQTCL từ những năm 1980 đến 1990. Trong giai đoạn này, các nghiên cứu tập trung vào việc phê phán sự lạc hậu của kế toán quản trị truyền thống (Johnson và Kaplan, 1987) và đề xuất nhu cầu về thông tin hướng ngoại (Bromwich, 1990; Simmonds, 1982). Nghiên cứu tiên phong trong lĩnh vực khách sạn phải kể đến là Collier và Gregory (1995) với môi trường nghiên cứu là các tập đoàn khách sạn lớn tại Vương Quốc Anh theo phương pháp nghiên cứu tình huống thông qua phỏng vấn sâu các giám đốc tài chính. Kết quả nghiên cứu cho thấy KTQTCL là cần thiết để quản trị chi phí và định giá trong môi trường cạnh tranh. Tuy nhiên, nghiên cứu này chỉ dừng lại ở mức độ định tính, chưa chỉ ra các nhân tố tác động cụ thể bằng thực nghiệm. Nghiên cứu này đặt nền móng cho việc áp dụng khái niệm KTQTCL của Simmonds (1982) vào đặc thù ngành dịch vụ, mở ra hướng đi cho các nghiên cứu định lượng sau này. Tiếp nối hướng đi này, Brignall (1997) đã xây dựng khung lý thuyết về thiết kế hệ thống chi phí trong các ngành dịch vụ, nhấn mạnh rằng cấu trúc chi phí (tỷ trọng chi phí cố định cao) là nhân tố ngẫu nhiên quan trọng ảnh hưởng đến việc lựa chọn kỹ thuật kế toán.

Trong thập kỷ tiếp theo từ những năm 2000 đến 2010 là giai đoạn xây dựng thang đo và kiểm định thực nghiệm. Mở đầu là nghiên cứu Guilding và cộng sự

(2000), đã thực hiện một nghiên cứu lớn với việc so sánh mức độ áp dụng KTQTCL tại các DN New Zealand, Vương quốc Anh và Mỹ. Bằng phương pháp khảo sát bảng câu hỏi, nghiên cứu đã kiểm định mức độ áp dụng 12 kỹ thuật KTQTCL. Đây là nghiên cứu “bản lề” cung cấp thang đo cho 12 kỹ thuật KTQTCL mà hầu hết các nghiên cứu sau này như Cadez và Guilding (2008) và Pavlatos (2015) đều kế thừa.

Để khóa lấp khoảng trống về đặc thù ngành khách sạn mà nghiên cứu đa ngành của Guilding (2000) chưa làm rõ, Guilding và cộng sự (2001) và Guilding (2002) đã tập trung sâu vào “Kế toán khách hàng” trong khách sạn. Với môi trường nghiên cứu là ngành khách sạn tại Úc, kết quả của nghiên cứu chỉ ra rằng sự phụ thuộc vào khách hàng và tính chất của sản phẩm dịch vụ khách sạn khiến các kỹ thuật như Phân tích lợi nhuận khách hàng (CPA), Kế toán khách hàng như tài sản trở nên quan trọng hơn bao giờ hết. Tiếp nối dòng nghiên cứu tại Úc, Anderson và Guilding (2006) đã khảo sát 125 khách sạn và sử dụng phương pháp hồi quy. Đây là bước tiến mới về phương pháp luận so với Collier và Gregory (1995). Nghiên cứu này xác định cạnh tranh và quy mô DN là biến độc lập chính tác động đến việc áp dụng “Kế toán đối thủ cạnh tranh”. Nghiên cứu này khẳng định Quy mô càng lớn và cạnh tranh càng khốc liệt thì nhu cầu thông tin về đối thủ (một nội dung của KTQTCL) càng trở nên cấp thiết.

Sự kế thừa tiếp tục được thể hiện rõ nét qua các nghiên cứu Pavlatos và Paggios (2008, 2009) tại Hy Lạp. Nghiên cứu khảo sát 85 khách sạn hạng sang tại Hy Lạp thông qua khảo sát định lượng, đã sử dụng phương pháp hồi quy đa biến để tìm ra sự tác động của Quy mô, cấu trúc chi phí và chiến lược tới sự áp dụng một kỹ thuật của KTQTCL là Chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Khác với các nghiên cứu trước, nhóm tác giả đã tìm thấy bằng chứng mạnh mẽ rằng cấu trúc chi phí (tỷ lệ chi phí gián tiếp) là động lực chính thúc đẩy áp dụng ABC trong khách sạn. Nghiên cứu này đã giải quyết được câu hỏi về việc tại sao các DNKDKS lại ưu tiên một số kỹ thuật KTQTCL nhất định hơn các kỹ thuật khác. Cũng tại Hy Lạp, nghiên cứu của Pavlatos (2009) đã thực hiện dựa trên một khảo sát thực nghiệm từ 106 khách sạn hàng đầu cho thấy việc sử dụng các kỹ thuật KTQTCL trong ngành khách sạn có thể được coi là khá khả quan. Dựa trên các tiền đề của lý thuyết ngẫu nhiên, ba yếu tố được xác định là có khả năng tác động đến việc áp dụng KTQTCL đó là đặc điểm của giám đốc tài chính (độ tuổi, thâm niên, trình độ học vấn); chất lượng hệ thống thông tin và giai đoạn vòng đời của tổ chức.

McManus (2012) đánh dấu một bước ngoặt về phương pháp luận khi sử dụng Mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) trên mẫu 165 nhà quản lý khách sạn tại Úc. Nghiên cứu cho thấy các khách sạn lớn, định hướng thị trường cao và có cấu trúc phân tán sử dụng nhiều hơn các thực tiễn kế toán và tiếp thị tập trung vào khách hàng. Ngoài ra, nghiên cứu cũng tìm thấy mối quan hệ tích cực đáng kể giữa định hướng thị trường và chiến lược kiểu “nhà thăm dò” cũng như giữa định hướng thị trường và hiệu quả hoạt động tài chính và phi tài chính. Điều này tạo ra động lực thực tiễn cho các nhà quản lý trong việc áp dụng KTQTCL.

Năm 2015, ngành khách sạn nổi bật với nghiên cứu Pavlatos (2015) về các yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL. Phân tích dữ liệu khảo sát trên mẫu gồm 106 khách sạn hàng đầu của Hy Lạp cho thấy có bảy yếu tố ngẫu nhiên tác động đến việc áp dụng KTQTCL gồm: Nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường (PEU), cấu trúc tổ chức, chất lượng hệ thống thông tin, giai đoạn vòng đời của tổ chức, hiệu quả hoạt động trong quá khứ, chiến lược và quy mô. Nghiên cứu nhằm mục đích xác định các công cụ KTQTCL phù hợp nhất được áp dụng trong ngành khách sạn và mối quan hệ giữa các công cụ này với các yếu tố bên ngoài và các yếu tố của tổ chức. Đây chính là sự phát triển sâu hơn từ nghiên cứu năm 2009 của chính tác giả.

Năm 2017, Turner và cộng sự (2017) khảo sát mẫu gồm 80 khách sạn trong Hiệp hội chuyên gia tài chính và công nghệ khách sạn đến từ 8 quốc gia khác nhau (Mỹ, Bỉ, Canada, Trung Quốc, Iraq, Hà Lan, Thụy Điển và Thụy Sĩ). Các tác giả cho rằng để nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả hoạt động, các khách sạn cần phát triển và thực hiện các chính sách và quy trình nội bộ như KTQTCL, phù hợp với chiến lược kinh doanh và đáp ứng nhu cầu cạnh tranh thay đổi. Kết quả cho thấy chiến lược kinh doanh định hướng thị trường là yếu tố quyết định chính đến việc áp dụng KTQTCL trong khách sạn và làm sáng tỏ ảnh hưởng trung gian của việc áp dụng KTQTCL và trải nghiệm khách hàng của khách sạn đối với mối quan hệ giữa việc sử dụng chiến lược kinh doanh định hướng thị trường và hiệu quả tài chính của khách sạn. Các khuyến nghị đưa ra nhằm thúc đẩy các nhà nghiên cứu trong tương lai cũng như các nhà quản lý khách sạn thực tế trong việc áp dụng KTQTCL trong tương lai.

Năm 2020, Setiawan (2020) đã xác định các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL của ban quản lý khách sạn. Dữ liệu thu thập từ 118 khách

sạn khu vực nam Sumatra của Indonesia được phân tích bằng phương pháp thống kê hồi quy đa biến. Kết quả nghiên cứu cho thấy định hướng thị trường và nhóm chuỗi khách sạn có tác động tích cực đến việc sử dụng KTQTCL trong ngành khách sạn. Tại Malaysia, nghiên cứu của Yasir và cộng sự (2020) cho thấy vai trò của kế toán khách hàng trong việc nâng cao hiểu biết về khách hàng (customer knowledge) từ đó sẽ làm tăng hiệu quả hoạt động của các DNKDKS. Mẫu khảo sát được thu thập từ 112 khách sạn và phân tích bằng phương pháp bình phương tối thiểu từng phần (PLS). Kết quả cho thấy, trong bốn khía cạnh của kế toán khách hàng, phân tích lợi nhuận khách hàng, định giá khách hàng như tài sản và phân tích tài sản khách hàng có mối quan hệ đáng kể với kiến thức khách hàng, ngoại trừ phân tích lợi nhuận trọn đời của khách hàng. Tiếp đó, chỉ có phân tích lợi nhuận khách hàng và định giá khách hàng như tài sản ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả hoạt động. Nghiên cứu đã đưa ra kết luận rằng các nhà điều hành khách sạn nên áp dụng kế toán khách hàng để quản lý thông tin về khách hàng tốt hơn, vì đây là yếu tố quyết định đến sự thành công và bền vững của DN.

Tóm lại, những nghiên cứu về các yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKS còn khá hạn chế, một số nghiên cứu mới tập trung tại Úc, Hy Lạp và các quốc gia phát triển với các yếu tố được kể đến như: Quy mô, định hướng thị trường, nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường (PEU), cấu trúc tổ chức, chất lượng hệ thống thông tin, giai đoạn vòng đời của tổ chức, hiệu quả hoạt động trong quá khứ, khách sạn hoạt động theo chuỗi.

1.3. Tổng quan nghiên cứu về tình hình nghiên cứu về Kế toán quản trị chiến lược tại Việt Nam

Các nghiên cứu tại Việt Nam trong những năm gần đây về kế toán quản trị chiến lược đã thể hiện được sự gia tăng đáng kể, ngoại trừ nghiên cứu sớm nhất vào 2012 của tác giả Đoàn Ngọc Phi Anh, tính từ năm 2020 đến nay, chỉ trong vòng hơn 5 năm, số lượng các nghiên cứu tăng lên khá nhiều với các luận án tiến sĩ (Bùi Thị Trúc Quy, 2020; Lê Thị Mỹ Nương, 2020; Phan Thị Thùy Nga, 2023; Trần Thị Phương Lan, 2023; Đỗ Thị Thu Thảo, 2023) và nhiều bài báo trên các tạp chí quốc tế (*Phụ lục 19*) và một số các bài báo khác trong nước.

Từ việc tổng quan các nghiên cứu về Việt Nam cho thấy bức tranh khá tập trung về các nội dung nghiên cứu sau: (1) về các yếu tố ảnh hưởng đến sự áp dụng KTQTCL trong các DN Việt Nam và (2) ảnh hưởng của áp dụng KTQTCL đến

hiệu quả hoạt động của các DN Việt Nam, có nhiều nghiên cứu bao gồm cả 2 nội dung trên, một số rất ít nghiên cứu về thực trạng áp dụng KTQTCL tại Việt Nam (Nguyen và cộng sự, 2020). Các nghiên cứu về KTQTCL trong lĩnh vực dịch vụ, đặc biệt là ngành khách sạn tại Việt Nam còn rất khan hiếm. Dưới đây là bảng tổng hợp về các nghiên cứu về KTQTCL tại Việt Nam và những nội dung cốt lõi của các nghiên cứu, thể hiện những đặc điểm về xu hướng nghiên cứu KTQTCL theo thời gian tại Việt Nam.

Bảng 1.1: Tóm lược các nghiên cứu về KTQTCL tại Việt Nam

Tên nghiên cứu	Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL	Mẫu khảo sát
Đỗ Thị Thu Thảo (2023)	Công nghệ thông tin; Sự tham gia của nhân viên kế toán vào quá trình ra quyết định; Trình độ kế toán viên; Nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường (PEU); Định hướng chiến lược.	DN niêm yết
Phan Thị Thùy Nga (2023)	Đặc điểm của Ban giám đốc/Ban quản trị; Chiến lược kinh doanh; Cạnh tranh; Phân cấp quản lý; Mạng lưới hợp tác (nhân tố mới).	DN du lịch
Trần Thị Phương Lan (2023)	Mức độ cạnh tranh; Mức độ không ổn định của thị trường; Cấu trúc sở hữu; Chiến lược kinh doanh; Định hướng thị trường; Cơ cấu tổ chức; Công nghệ thông tin	DN sản xuất
Vu và cộng sự (2022)	Quy mô; Cơ cấu tổ chức; Tiến bộ công nghệ; Chi phí thực hiện KTQTCL; Chiến lược kinh doanh.	DN logistic
Nguyen La Soa và cộng sự (2022)	Mức độ cạnh tranh; Trình độ nhân viên kế toán; Trình độ công nghệ; Chiến lược kinh doanh; Rủi ro kinh doanh.	DN nhỏ và vừa tại Hà Nội
Bùi Thị Trúc Quy (2020)	Mức độ cạnh tranh; Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược; Xây dựng chiến lược kinh doanh; Quy mô công ty; Trình độ công nghệ	DN sản xuất Đông Nam Bộ
Lê Thị Mỹ Nương (2020)	Văn hóa công ty; Nhận thức về sự không chắc chắn của thị trường (PEU); Chiến lược kinh doanh; Công nghệ; Cơ cấu tổ chức; Trình độ nhân viên.	DN sản xuất
Nguyen và	Nhận thức về thị trường kinh doanh; Chiến lược;	DN hàng

Nguyen (2021)	Công nghệ; Văn hóa DN; Trình độ của KTQT; Phân cấp quản lý.	tiêu dùng VN
Dang và cộng sự (2021)	Chiến lược kinh doanh; Áp dụng KTQTCL hỗ trợ hiệu quả hoạt động.	DN mía đường
Trinh Hiep Thien và Nguyen Xuan Hung (2023)	Vốn trí tuệ (Vốn con người, vốn cấu trúc, vốn quan hệ).	DN niêm yết
Trần Ngọc Hùng (2023)	Văn hóa đổi mới; Ban lãnh đạo cấp cao; Mạng lưới quản trị; Nhận thức về sự bất ổn của môi trường.	DN Việt Nam
Đoàn Ngọc Phi Anh (2012)	Cường độ cạnh tranh; Phân cấp quản lý	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Như vậy, các yếu tố tiêu biểu được đề cập trong nhiều nghiên cứu gồm: mức độ cạnh tranh; nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường (PEU); Định hướng chiến lược; Chất lượng công nghệ thông tin; văn hóa tổ chức. Các nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng đến sự áp dụng KTQTCL trong các DN Việt Nam thường thể hiện dưới dạng các nghiên cứu áp dụng một số lý thuyết đã nghiên cứu trên thế giới như Lý thuyết ngẫu nhiên, Lý thuyết thể chế, Lý thuyết đại diện để giải thích các yếu tố tác động đến sự áp dụng KTQTCL trong các DNVN. Bên cạnh đó, rất nhiều nghiên cứu đều minh chứng về tác động tích cực của việc áp dụng KTQTCL đến hiệu quả hoạt động (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Bùi Thị Trúc Quy, 2020; Lê Thị Mỹ Nương, 2020; Đỗ Thị Thu Thảo, 2023; Phan Thị Thùy Nga, 2023; Trần Thị Phương Lan, 2023). Các lĩnh vực được khảo sát tập trung vào các đối tượng là các DN niêm yết, DN sản xuất, DN nhỏ và vừa, ... DN lĩnh vực dịch vụ vẫn chưa được đề cập nhiều.

1.4. Đánh giá tình hình nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu.

Thông qua quá trình tổng quan tài liệu nghiên cứu về KTQTCL trên thế giới và tại Việt Nam tác giả nhận thấy rằng:

Khoảng trống về lý thuyết

Mặc dù KTQTCL đã xuất hiện hơn 40 năm và trải qua rất nhiều các nghiên cứu tại các quốc gia phát triển và các quốc gia đang phát triển; tuy nhiên hiện nay vẫn chưa có một khuôn mẫu lý thuyết thống nhất về KTQTCL, đặc biệt

là nội dung KTQTCL được ứng dụng trong lĩnh vực khách sạn.

Khoảng trống về thực tiễn

+ Các nghiên cứu về KTQTCL trong lĩnh vực khách sạn cũng được xem xét dựa trên hai chủ đề là khảo sát thực trạng áp dụng và các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong DN. Từ các tài liệu tổng quan ở trên cho thấy rằng, mặc dù đã có một số nghiên cứu KTQTCL trong lĩnh vực khách sạn, song chủ yếu được triển khai theo hướng xem xét một số kỹ thuật KTQTCL đơn lẻ hoặc xem xét trong môi trường kinh doanh của một nền kinh tế hiện đại, trong khi đó, chưa có nghiên cứu tổng thể các kỹ thuật KTQTCL được áp dụng trong các DNKDKS gắn với bối cảnh của nền kinh tế đang phát triển. Do đó, gắn với bối cảnh hiện nay, việc nghiên cứu về thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN đang là một mảng vấn đề chưa được giải quyết. Do đó, một mục tiêu nghiên cứu của luận án là khảo sát thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN có sự phù hợp với khoảng trống nghiên cứu đã chỉ ra.

+ Về các yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL trong lĩnh vực khách sạn, mặc dù đã có những nghiên cứu về vấn đề này như trong phần tổng quan đã đề cập song còn chưa nhiều trong ngành khách sạn. Hơn nữa, hầu hết các nghiên cứu được thực hiện trong bối cảnh nền kinh tế phát triển, trong khi đó, gắn với bối cảnh của nền kinh tế Việt Nam, cũng chưa có nghiên cứu nào đánh giá một cách toàn diện các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN. Do đó, việc nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN cũng là một khía cạnh chưa được giải quyết thấu đáo trong các nghiên cứu trước đó. Do vậy, một mục tiêu nghiên cứu của luận án là đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN cũng thể hiện việc khóa lấp khoảng trống nghiên cứu đã chỉ ra.

+ KTQTCL là một khái niệm mới, phức tạp, bao gồm nhiều kỹ thuật khác nhau. Hầu hết các nghiên cứu trước đây mới chỉ xem xét riêng lẻ từng kỹ thuật hoặc chỉ sử dụng một biến chung mà chưa làm rõ mức độ đo lường của từng kỹ thuật KTQTCL. Trong khi đó, chưa có nghiên cứu nào sử dụng mô hình biến bậc 2 để đo lường các biến bậc 1 là từng kỹ thuật KTQTCL. Đây cũng được xem là phương pháp mới mà các nghiên cứu trước đây chưa đề cập đến.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 của luận án đã thực hiện tổng quan tình hình nghiên cứu về KTQTCL trên các mảng nội dung của KTQTCL và tình hình áp dụng KTQTCL trong các quốc gia phát triển và đang phát triển. Bên cạnh đó, chương 1 đã giới thiệu và tóm lược các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL tại các quốc gia này. Đặc biệt là việc tổng quan các nghiên cứu về KTQTCL trong ngành khách sạn, qua đó, đã đánh giá tổng hợp tình hình nghiên cứu về KTQTCL và rút ra được khoảng trống trong nghiên cứu. Đây chính là cơ sở quan trọng để khẳng định sự không trùng lặp trong nghiên cứu luận án và cung cấp những nền tảng lý thuyết và kết quả nghiên cứu tham khảo cho việc thực hiện các nội dung tiếp theo trong luận án.

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG DOANH NGHIỆP

2.1. Lịch sử phát triển, khái niệm và vai trò của kế toán quản trị chiến lược

2.1.1. Lịch sử phát triển của kế toán quản trị chiến lược

Trong giai đoạn cuối thế kỷ 20, khi chiến lược trở thành sự ưu tiên trong quản trị DN, các DN đã có xu hướng cải tiến hệ thống KTQT của họ phù hợp hơn với chiến lược của DN. Như vậy, nhu cầu thông tin cho việc ra quyết định của NQT ngày càng gắn với chiến lược, điều này đã cho thấy thông tin KTQT truyền thống nếu không cải tiến theo định hướng này thì sẽ không thể cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho các quyết định chiến lược. Những tác phẩm gắn liền với sự định hình nền tảng lý thuyết của KTQTCL trong giai đoạn đầu tiên này đã trình bày các nội dung KTQT đã vượt ra ngoài phạm vi nội bộ của DN, hướng ra bên ngoài như theo dõi ĐTCT và khách hàng, theo dõi vị thế của DN trong mối tương quan trên thị trường nhằm phục vụ cho việc ra quyết định chiến lược và đánh giá hiệu quả DN gắn với *mục tiêu chiến lược*. (Simmonds, 1981; Barney, 1991; Bromwich, 1990; Chong và Chong, 1997; Coad, 1996; Collier và Gregory, 1995; Cooper và Kaplan, 1987, 1988; Cooper và Slagmulder, 1997; Dent, 1996; Dixon, 1998; Dixon và Smith, 1993; Gosselin, 1997; Govindarajan, 1984; Johnson và Kaplan, 1987; Jones, 1988).

Giai đoạn này đã chứng kiến sự ra đời của hàng loạt các nghiên cứu về các kỹ thuật KTQT nhằm tạo ra thông tin hữu ích hơn với *mục tiêu chiến lược* của DN. Tác giả đã tổng hợp sự phát triển các kỹ thuật KTQTCL theo thời gian với nội dung cốt lõi, thời điểm, địa điểm ra đời và những đóng góp quan trọng trong giai đoạn trước năm 2000.

Bảng 2.1: Tiến trình ra đời của các kỹ thuật mang tính chiến lược trong kế toán quản trị

Năm	Kỹ thuật	Lịch sử ra đời và nội dung liên quan đến KTQTCL giai đoạn trước năm 2000.
1960	Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm - Life	Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm lần đầu tiên được sử dụng để phục vụ cho mục đích mua sắm của Bộ Quốc Phòng Mỹ vào những năm 1960s và vẫn được sử

Năm	Kỹ thuật	Lịch sử ra đời và nội dung liên quan đến KTQTCL giai đoạn trước năm 2000.
	Cycle costing (LCC)	dụng phổ biến trong lĩnh vực quân sự và ngành xây dựng (Woodward, 1997). LCC cho phép tính chi phí sản phẩm trong suốt vòng đời của nó, từ chi phí phát triển (lập kế hoạch, thiết kế, thử nghiệm), chi phí sản xuất (quá trình sản xuất) và chi phí hỗ trợ (quảng cáo, phân phối, bảo trì,...) (Woodward, 1997).
1963	Kế toán chi phí mục tiêu (Target costing)	Target costing ra đời tại các DNSX ô tô của Nhật từ năm 1963 (Sakurai, 1989; Kato, 1993). Target costing phục vụ quá trình ra quyết định chiến lược, và được lan rộng sang Mỹ và các nước châu Âu (Cooper, 1997; Cooper và Slagmulder, 1997; IMA, 1998; Shank và Fisher, 1999)
1981	Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh.	Kỹ thuật này được trình bày lần đầu tại UK (Simmonds, 1981) và phục vụ cho ra quyết định chiến lược (Simmonds, 1986; Jones, 1988; Keith, 1992; Wilson, 1994).
1982	Kế toán định giá chiến lược.	Kỹ thuật này được trình bày lần đầu theo (Simmonds, 1982) tại UK, phục vụ để ra quyết định chiến lược về giá, giữ vị thế cạnh tranh (Rickwood và cộng sự, 1990).
1986	Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh	Kỹ thuật này viết lần đầu 1986 tại Anh (Simmonds, 1986). Kế toán giám sát đối thủ mở rộng hơn với chỉ tiêu thị phần, chi phí đơn vị, khối lượng (Guilding, 1999).
1987	Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC)	Được đề xuất lần đầu tại Mỹ, bởi (Kaplan và Burns, 1987; Cooper và Kaplan, 1988), sau đó được nghiên cứu trên toàn cầu và tiếp tục được cải tiến năm 2004 với tên gọi ABC theo thời gian (TDABC).
1989	Kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng.	Ra đời tại UK theo nghiên cứu Bellis-Jones (1989). Đây là kỹ thuật theo dõi DT, CP, LN theo từng khách hàng để nắm bắt được mức độ sinh lời khác nhau theo khách

Năm	Kỹ thuật	Lịch sử ra đời và nội dung liên quan đến KTQTCL giai đoạn trước năm 2000.
		hàng, từ đó có chiến lược phù hợp. (Cooper và Kaplan, 1991; Juras và Dierks, 1993; O'Guin và Rebishke, 1993; Smith và Dikolli, 1995; Ward, 1992).
1989	Kế toán theo thang đo điểm chuẩn (Benchmarking)	Phát triển tại Mỹ theo nghiên cứu (Camp, 1989). Kỹ thuật này cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính về hiệu quả của DN trong sự đối chiếu so sánh với các đối thủ trong ngành (hướng ra bên ngoài DN) để liên tục cải tiến (Andersen và Camp, 1995; Drew, 1997; Elmuti và Kathawala, 1997; Graham, F; Mathew, Hinton; Jack; Mayle, 1998; Ziegel và Camp, 1996).
1990	Kế toán chi phí theo thuộc tính (Attribute costing)	Được phát triển tại UK theo (Bromwich, 1990), là kỹ thuật xác định chi phí theo các lợi ích mà SP/DV mang tới cho KH; xem xét các thuộc tính của SP/DV là đối tượng tập hợp chi phí và xác định các thuộc tính SP/DV phù hợp với thị hiếu/sở thích của khách hàng, hướng tới phục vụ tốt hơn cho khách hàng mục tiêu để đạt được mục tiêu chiến lược.
1990	Kế toán đánh giá thương hiệu (Brand valuation)	Brand valuation theo khuôn khổ phục vụ chiến lược được xét theo góc độ KTQT, khác biệt với tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của kế toán tài chính, chính là việc thu thập dữ liệu, đo lường giá trị thương hiệu nội bộ của DN nhằm phục vụ cho các quyết định chiến lược về thương hiệu trong dài hạn như đầu tư phát triển thương hiệu, phân bổ nguồn lực để duy trì sức mạnh hay phát triển, đánh giá hiệu quả marketing. Các nghiên cứu đầu tiên về kế toán đánh giá thương hiệu gồm (Reilly và Schweih, 1998; Guilding và Pike, 1990, 1994; Srikanthan; và cộng sự., 1989; Ward; và cộng sự., 1990).
1991	Kế toán chi phí	Kế toán chi phí chất lượng là quá trình thu thập, xử lý và

Năm	Kỹ thuật	Lịch sử ra đời và nội dung liên quan đến KTQTCL giai đoạn trước năm 2000.
	chất lượng (Quality costing)	cung cấp thông tin về chi phí chất lượng gồm bốn loại sau: Chi phí phòng ngừa sai hỏng; chi phí thẩm định; chi phí sai hỏng bên trong; chi phí sai hỏng bên ngoài (Heagy, 1991). Kỹ thuật này giúp cho DN theo đuổi chiến lược về chất lượng.
1992	Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain Costing)	Được phát triển tại Mỹ, do Shank và Govindarajan (1989, 1992a,b) đề xuất một phương pháp kế toán xem xét tất cả các hoạt động của DN từ hoạt động đầu vào đến đầu ra của DN. Công cụ này mang hàm ý chiến lược cho DN khi khai thác hiệu quả kinh tế và hiệu suất phát sinh từ các mối liên kết bên ngoài giữa DN, NCC và KH.
1992	Kế toán theo thẻ điểm cân bằng (Balanced scorecard) (BSC)	BSC có nguồn gốc tại Mỹ do 2 tác giả Kaplan và Norton đề xuất vào năm 1992 và tiếp tục cải tiến 1996, BSC là một cấu trúc liên kết gồm bốn loại thông tin hỗ trợ chiến lược của công ty. BSC cung cấp một vai trò mới cho KTQT khi chịu trách nhiệm tổng hợp thông tin trong BSC, qua đó tăng cường sự tương tác của họ với các chức năng khác của tổ chức (Bhimani và Bromwich, 2009).
1993	Kế toán phân tích ĐTCT qua BCTC	Moon và Bates (1993) đã đề xuất một khuôn khổ phân tích xu hướng biến động về DT, LN, TS, NPT của ĐTCT để đánh giá nguồn lợi thế cạnh tranh chính của ĐTCT (Guilding, 1999).
1994	Phân tích giá trị trọn đời khách hàng (Lifetime customer analysis) (LCV)	Phân tích giá trị trọn đời khách hàng là kỹ thuật mở rộng của “Phân tích lợi nhuận khách hàng” cơ bản để bao gồm lợi nhuận dự kiến trong tương lai có thể tích lũy trong suốt vòng đời của mối quan hệ với một hoặc một phân khúc khách hàng trong nhiều năm (Foster và Gupta,

Năm	Kỹ thuật	Lịch sử ra đời và nội dung liên quan đến KTQTCL giai đoạn trước năm 2000.
		1994; Guilding và McManus, 2002).
1996	Kế toán tài sản khách hàng Customer equity Accounting (CEA).	Foster và Gupta (1996) là nghiên cứu đầu tiên đề cập tới việc định giá khách hàng là tài sản. Tuy nhiên, khái niệm này được phát triển trong lĩnh vực marketing nhiều hơn, chính là tổng giá trị các lợi ích trong tương lai với khách hàng (Foster và cộng sự., 1996; Guilding và McManus, 2002).

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Năm 1981, thuật ngữ “**Kế toán quản trị chiến lược**” chính thức ra đời tại UK theo khái niệm đề xuất bởi của Simmonds. Kể từ đó, đã có nhiều nhà nghiên cứu ủng hộ xu hướng phát triển này và đưa ra khái niệm khác nhau về KTQTCL. Trong giai đoạn mới ra đời, KTQTCL đã được nhắc đến trong các nghiên cứu thông qua các kỹ thuật cụ thể (theo Bảng 2.1), các kỹ thuật này đều hướng đến phục vụ cho một hoặc một số giai đoạn nhất định của quản trị chiến lược.

Từ năm 2000, Guilding và cộng sự (2000) là một nghiên cứu đầu tiên đánh dấu sự thống nhất một bộ 12 kỹ thuật của KTQTCL (Čadež, 2006; Cinquini và Tenucci, 2007; Cadez và Guilding, 2008; Rashid và cộng sự, 2020) gồm: kế toán chi phí theo thuộc tính; đánh giá thương hiệu; đánh giá chi phí ĐTCT, giám sát vị thế cạnh tranh, đánh giá kết quả của ĐTCT dựa trên báo cáo tài chính, kế toán chi phí vòng đời sản phẩm, kế toán chi phí chất lượng, chi phí chiến lược, định giá chiến lược, kế toán chi phí theo mục tiêu; và kế toán chi phí chuỗi giá trị. Kể từ đó, xu hướng này cho ra đời hàng loạt các nghiên cứu khảo sát thực tiễn về KTQTCL theo tập hợp các kỹ thuật cho đến ngày nay. Từ sau năm 2000, các nghiên cứu về KTQTCL trở nên phổ biến với tốc độ gia tăng gấp nhiều lần so với giai đoạn trước đó, đồng thời làm cho các nghiên cứu về KTQTCL không chỉ được đồng thuận bởi các nhà nghiên cứu tại Anh, mà nó làm mờ các ranh giới quan điểm giữa KTQTCL với quản trị chi phí chiến lược (SCM) tại Mỹ ở thời điểm mới ra đời, các nghiên cứu đa quốc gia về KTQTCL cũng tăng lên trong giai đoạn này. Các nghiên cứu sau thời điểm của Guilding và cộng sự (2000), đặc biệt là nghiên cứu Cadez và Guilding (2008) cũng được hưởng ứng mạnh mẽ. Mặc dù các nghiên cứu đã đưa ra

số lượng các kỹ thuật KTQTCL khác nhau (có thể 16 kỹ thuật, 22 kỹ thuật...) nhưng về bản chất vẫn bao gồm các khía cạnh nội dung như giai đoạn trước năm 2000 (Cadez và Guilding, 2008;2012). Giai đoạn này tập trung vào các nghiên cứu thực nghiệm, nội dung KTQTCL bao gồm theo 5 khía cạnh nội dung và được ứng dụng trong nhiều lĩnh vực dịch vụ, y tế, đơn vị công, thay vì chỉ tập trung vào lĩnh vực sản xuất như giai đoạn trước. Đồng thời, giai đoạn này cũng nhấn mạnh hơn khía cạnh vai trò của nhân viên KTQTCL trong quá trình thực hiện quản trị chiến lược của DN, theo cả quan điểm từ nhà nghiên cứu (Cadez và Guilding, 2008; Hadid và Al-Sayed, 2021; Sivertsson, 2021) cũng như quan điểm của các tổ chức nghề nghiệp như CIMA, IMA (Pitcher, 2015).

Nội dung của 5 khía cạnh KTQTCL được tổng hợp như sau:

- ***Về KTQTCL nhóm chi phí:*** Nội dung của KTQTCL nhóm chi phí gồm: Chi phí theo hoạt động (ABC), chi phí mục tiêu (Target Costing), Chi phí theo thuộc tính (Attribute costing), Chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain costing); Chi phí theo vòng đời sản phẩm (Life cycle costing); chi phí chất lượng (quality costing). Trong đó, ABC là kỹ thuật gây tranh cãi vì sự liên quan của kỹ thuật này với mục tiêu chiến lược. Tuy nhiên, kể từ nghiên cứu Langfield-Smith, (2008) đã đưa ra quan điểm về ABC là một trong các kỹ thuật của KTQTCL thì các nghiên cứu sau đó đều đồng thuận rất cao về nội dung này (Nixon và Burns, 2012), đặc biệt khi ABC đã mang lại lợi ích lớn với phân tích lợi nhuận khách hàng. Trong giai đoạn phát triển này, ABC tiếp tục được nghiên cứu và tạo ra một phiên bản để áp dụng hơn đó là ABC dựa trên thời gian (TD-ABC) (Kaplan và Anderson, 2004).

- ***Về KTQTCL nhóm khách hàng:*** Gồm 3 kỹ thuật là Phân tích lợi nhuận khách hàng, phân tích giá trị trọn đời khách hàng (CLV), kế toán tài sản khách hàng (CEA). Nội dung *kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng* vẫn tiếp tục phát triển mạnh và được hỗ trợ bởi hệ thống ABC để phân bổ chi phí phục vụ khách hàng “cost to serve” đã cung cấp thông tin về LN khách hàng chính xác hơn. Phân tích lợi nhuận khách hàng được xuất hiện nhiều trên các tạp chí cũng như trở thành một nội dung không thể thiếu trong các giáo trình về KTQT nói chung và KTQTCL hoặc KTQT hiện đại nói riêng (CIMA, 2022; Afonso và Santana, 2016; Al-Mawali và cộng sự., 2012; Alvarez và cộng sự., 2021; Bates, 2016; Carlback, 2010, 2011; Dalci và cộng sự., 2010; Do và Hoang, 2023; Guilding và cộng sự., 2001).

Với mức độ áp dụng thấp hơn, các nghiên cứu *phân tích giá trị trọn đời khách hàng* và *kế toán tài sản khách hàng* vẫn chưa phát triển nhiều so với sự phát triển mô hình đo lường CLV, CE đa dạng từ ngành quản trị marketing (Au và Tse, 2021; Guilding và McManus, 2002; O'Connor và Cheung, 2007; Roslender và Nielsen, 2021; PWC, 2023). *Phân tích giá trị trọn đời khách hàng* có sự phát triển và tiếp tục được quan tâm cả trong các bài nghiên cứu và trong các giáo trình KTQT, KTQTCL, song cuộc đối thoại giữa kế toán và marketing trong lĩnh vực này vẫn được các học giả hàng đầu 2 ngành chưa được giải quyết triệt để, cần nhiều nghiên cứu liên ngành hơn nữa; một trong những nỗ lực này phải kể đến là (Roslender và Nielsen, 2021) đã đề xuất báo cáo tích hợp “Integrated Reporting initiative” trong khuôn khổ KTQTCL nhằm cung cấp thông tin tốt hơn về giá trị khách hàng.

- ***Về KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh:*** Kế toán đối thủ cạnh tranh luôn được đánh giá cao trong nền kinh tế cạnh tranh, nhưng thực tế cho thấy các nghiên cứu về nội dung này còn rất khiêm tốn so với nhiều khía cạnh còn lại của KTQTCL. Nội dung các nghiên cứu đều chỉ ra hiện tại vẫn có 3 kỹ thuật thuộc kế toán ĐTCT gồm: Đánh giá chi phí ĐTCT (competitor cost assessment); Giám sát vị thế cạnh tranh (competitive position monitoring); đánh giá kết quả của đối thủ qua báo cáo tài chính (competitor financial statement performance appraisal).

- ***Về KTQTCL nhóm ra quyết định chiến lược:*** Nội dung KTQTCL này tập trung chủ yếu vào ra quyết định về chi phí chiến lược (strategic costing); về định giá chiến lược (strategic pricing) và đánh giá thương hiệu (brand valuation) (Cescon và cộng sự, 2019). Strategic pricing được nghiên cứu là công cụ KTQTCL được sử dụng nhiều nhất theo một khảo sát 3 quốc gia Anh, Mỹ, New Zealand (Guilding và cộng sự, 2000) và gần đây cũng có kết quả tương tự theo Cescon và cộng sự (2019). Trong giai đoạn từ 2000 trở lại đây, đánh giá thương hiệu được Roslender và Hart (2006) về triển vọng trong tương lai nếu có sự hợp tác giữa 2 bộ phận kế toán quản trị và quản trị marketing. Theo nghiên cứu gần đây, đánh giá thương hiệu được xếp tầm quan trọng thứ 7/12 kỹ thuật tại 55 DNSX lớn của Italia theo Cescon và cộng sự (2019).

- ***Về KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả:*** Nội dung KTQTCL này bao gồm BSC và Benchmarking. Với BSC, trái ngược với giai đoạn đầu trước năm 2000 trong bối cảnh mới ra đời, các nghiên cứu BSC còn khá ít, theo một bài tổng quan về BSC của (Hoque, 2014), tổng số nghiên cứu BSC trên

các tạp chí kế toán giai đoạn 1992 -2001 chỉ chiếm 16 bài. Tuy nhiên, giai đoạn từ 2000 đến nay cho thấy BSC phát triển mạnh cả về lý thuyết và thực tiễn tại các DN (Kumar và cộng sự., 2024). BSC còn là một phần của chương trình giảng dạy trong nhiều lĩnh vực, bao gồm quản lý, marketing, hệ thống thông tin, chiến lược và quản lý vận hành (Langfield-Smith, 2008). Theo Kumar và cộng sự, (2024) BSC trong các nghiên cứu gần đây đã bổ sung thêm nội dung về phát triển bền vững và nguồn nhân lực. Với Benchmarking, đây cũng là công cụ thuộc KTQTCL được áp dụng nhiều và được phổ biến trong nhiều ngành, có thể kể đến như trong ngành nông nghiệp theo (Jack, 2009); trong ngành khách sạn (Pavlatos, 2015; Turner và cộng sự., 2017; Setiawan, 2020; Campos và cộng sự., 2022) và được áp dụng trong các DN sản xuất và nhiều lĩnh vực khác (Cinquini và Tenucci, 2007; Pitcher, 2015; Ojra và cộng sự., 2021; Oyewo, 2022).

2.1.2. Khái niệm Kế toán quản trị chiến lược

Thuật ngữ Kế toán Quản trị Chiến lược (KTQTCL) được phát biểu bởi Simmonds (1981, trang 26), người đã đưa ra khái niệm KTQTCL là "*cung cấp và phân tích quản lý dữ liệu kế toán về một doanh nghiệp và các đối thủ cạnh tranh để sử dụng trong việc phát triển và giám sát chiến lược kinh doanh*". Cho đến nay vẫn chưa có khái niệm chung về KTQTCL được chấp nhận rộng rãi (Nixon và Burn, 2012). Ngoài Simmonds, còn nhiều tác giả hàng đầu về kế toán quản trị cũng đưa ra các khái niệm về KTQTCL. Do đó, cho đến hiện tại, chưa có tác giả nào hệ thống hóa một khung khái niệm KTQTCL đầy đủ và thống nhất về nội dung, thay vào đó các nhà nghiên cứu đã chọn trình bày danh sách các kỹ thuật KTQTCL được chọn sau cuộc thảo luận của riêng họ về KTQTCL về khái niệm và đã kiểm tra thực nghiệm việc sử dụng thông qua việc sử dụng phương pháp khảo sát điều tra DN. (Cinquini và Tenucci, 2007; Cadez và Guilding, 2008; Petera và Šoljaková, 2020)

Để hiểu khái niệm về KTQTCL, sẽ hữu ích nếu theo dõi quá trình phát triển của nó trong hơn 40 năm qua. Bảng 2.2 tóm tắt một số khái niệm về KTQTCL trong tổng quan các công trình nghiên cứu:

Bảng 2.2: Tổng hợp các khái niệm về KTQTCL

Tác giả	Khái niệm
Simmonds (1981)	Việc cung cấp và phân tích dữ liệu kế toán quản trị về một doanh nghiệp và các đối thủ cạnh tranh cho sử dụng trong việc phát triển và giám sát chiến lược kinh doanh.
Bromwich (1990)	Việc cung cấp và phân tích thông tin tài chính về thị trường sản phẩm của công ty và đối thủ cạnh tranh; chi phí và cấu trúc chi phí và giám sát các chiến lược của doanh nghiệp và của các đối thủ cạnh tranh tại các thị trường này trong một số thời kỳ.
Dixon và Smith (1993)	KTQTCL là một quy trình gồm bốn bước với các giai đoạn sau: (1) Xác định chiến lược của đơn vị, (2) Phân tích chi phí chiến lược; (3) Phân tích thị trường chiến lược; và (4) Đánh giá chiến lược.
Wilson (1995)	Kế toán quản trị chiến lược là một cách tiếp cận kế toán quản trị nhấn mạnh rõ ràng các vấn đề chiến lược. Nó đặt kế toán quản trị trong một bối cảnh rộng lớn hơn, trong đó thông tin tài chính được sử dụng để phát triển chiến lược vượt trội như một phương tiện để đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững.
Lord (1996)	Coi KTQTCL là một quy trình (hoặc chu kỳ) gồm ba bước bao gồm: (1) Thu thập thông tin cạnh tranh; (2) Tận dụng cơ hội giảm chi phí; và (3) Tuân thủ kế toán với các chiến lược của doanh nghiệp
Hoque (2001)	Một quy trình xác định, thu thập, lựa chọn và phân tích dữ liệu kế toán để giúp ban quản trị đưa ra các quyết định chiến lược và đánh giá hiệu quả của tổ chức.
(Roslender và Hart, 2003)	KTQTCL được xác định là một cách tiếp cận chung để tính toán vị trí chiến lược, được xác định bởi một nỗ lực để tích hợp những hiểu biết sâu sắc từ kế toán quản trị và quản lý tiếp thị trong một kế hoạch chiến lược cơ cấu quản lý.
CIMA(2005)	Một hình thức kế toán quản trị nhưng nhấn mạnh vào thông tin liên quan đến các yếu tố bên ngoài đơn vị, cũng như thông tin phi tài chính và được tạo ra trong thông tin nội bộ.

Tác giả	Khái niệm
Agasisti và cộng sự, (2008)	Việc xác định một tập hợp thông tin để hỗ trợ các quyết định chiến lược.
Langfield-Smith (2008)	KTQTCL yêu cầu phải mang tính định hướng chiến lược để thiết lập, giải thích và phân tích thông tin kế toán quản trị, và các hoạt động của đối thủ cạnh tranh cung cấp để so sánh.

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Từ các nghiên cứu trên, tác giả rút ra được những đặc trưng của KTQTCL khác biệt và vượt lên trên giới hạn hiện tại của KTQT truyền thống, do đó tác giả đề xuất hiểu biết về KTQTCL như sau: *Kế toán quản trị chiến lược là quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán mang tính chiến lược dài hạn và thị trường về chi phí chiến lược, về khách hàng và đối thủ cạnh tranh, về đánh giá hiệu quả hoạt động và phục vụ cho việc ra quyết định chiến lược.* Quá trình này bao gồm một tập hợp các hoạt động từ thu thập thông tin cả bên trong DN và bên ngoài DN mang tính định hướng thị trường, phân tích thông tin bằng các kỹ thuật KTQTCL và cuối cùng là cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong quá trình quản trị chiến lược.

2.1.3. Vai trò của kế toán quản trị chiến lược

Kế toán quản trị chiến lược tham gia vào quá trình quản trị chiến lược nhằm hỗ trợ các nhà quản trị trong các quyết định chiến lược. Do đó, có thể rút ra vai trò của KTQTCL như sau:

Vai trò thứ nhất là người cung cấp thông tin chiến lược cho doanh nghiệp.

Đây là vai trò nền tảng, thể hiện sự mở rộng căn bản về phạm vi thông tin so với KTQT truyền thống. Đầu tiên, KTQTCL cung cấp thông tin về môi trường bên ngoài. Điều này bao gồm việc thu thập, phân tích và diễn giải một cách có hệ thống thông tin về ĐTCT (chiến lược, cấu trúc chi phí ước tính, giá cả, hiệu quả hoạt động); khách hàng (nhu cầu, lợi nhuận, giá trị vòng đời) và thị trường (quy mô, xu hướng, động lực cạnh tranh) (Simmonds, 1981; Porter, 1980, Guilding, 1999). KTQTCL không chỉ thu thập mà còn phải định lượng các thông tin này để so sánh và đánh giá. Tiếp theo, KTQTCL đóng vai trò tích hợp thông tin tài chính và thông tin phi tài chính (chất lượng, sự hài lòng khách hàng, tỷ lệ giữ chân nhân viên, năng lực đổi mới) và thông tin mang tính dự báo (Lord, 1996). Vai trò này giúp cho ban lãnh đạo một bức tranh toàn diện, cân bằng và hướng tới tương lai về vị thế của DN,

giúp họ nhận diện các yếu tố dẫn dắt hiệu quả thay vì chỉ nhìn vào các kết quả tài chính quá khứ (Ittner và Larcker, 1998).

Vai trò thứ hai là người hỗ trợ hoạch định chiến lược. KTQTCL tham gia tích cực vào giai đoạn đầu của quy trình quản trị chiến lược, cung cấp các phân tích quan trọng cho việc ra quyết định. Điều này có thể thấy thông qua việc KTQTCL phân tích chuỗi giá trị, kế toán đối thủ để phục vụ cho phân tích SWOT, phân tích năm lực lượng cạnh tranh của Porter và quan điểm dựa trên nguồn lực (Porter, 1985; Barney, 1991). Ngoài ra, KTQTCL đóng vai trò là người thẩm định tính khả thi và hiệu quả tài chính của các phương án chiến lược khác nhau như các chiến lược ra mắt sản phẩm mới, thâm nhập thị trường mới, các thương vụ mua bán và sáp nhập.

Vai trò thứ ba là người diễn giải, truyền thông và triển khai chiến lược. KTQTCL đóng vai trò diễn giải các mục tiêu chiến lược trừu tượng thành một hệ thống các mục tiêu và chỉ số hiệu suất chính (KPIs) cụ thể, có thể đo lường và quản lý được trên các khía cạnh tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ, học hỏi và phát triển (Kaplan và Norton, 1996, 2001). Một vai trò quan trọng nữa của KTQTCL là người truyền thông chiến lược, giúp truyền đạt chiến lược và các ưu tiên đến mọi cấp trong tổ chức một cách rõ ràng và nhất quán. Nó tạo ra một “ngôn ngữ chung” về chiến lược, giúp các bộ phận hiểu rõ vai trò và sự đóng góp của mình, từ đó tạo ra sự liên kết chiến lược theo chiều dọc và chiều ngang của DN. Bên cạnh đó, KTQTCL đóng vai trò hỗ trợ việc lập ngân sách chiến lược và các phương pháp lập kế hoạch linh hoạt (rolling forecasts), đảm bảo rằng nguồn lực tài chính và nhân lực được phân bổ phù hợp với các ưu tiên chiến lược đã được xác định trong BSC hoặc kế hoạch chiến lược.

Vai trò thứ tư là người giám sát, đánh giá và học hỏi chiến lược. KTQTCL cung cấp cơ chế phản hồi cần thiết để quản lý quá trình thực thi chiến lược một cách năng động. Thông qua hệ thống đo lường hiệu quả như BSC, KTQTCL giúp ban quản trị theo dõi tiến độ thực hiện các mục tiêu chiến lược trên nhiều khía cạnh tài chính và phi tài chính. Điều này cung cấp những cảnh báo sớm về các vấn đề tiềm ẩn trước khi chúng ảnh hưởng đến kết quả tài chính cuối cùng (Kaplan và Norton, 2001). Ngoài ra, KTQTCL đóng vai trò phân tích đánh giá để tìm ra nguyên nhân của sự sai lệch thực tế so với mục tiêu, cung cấp những thông tin phản hồi mang tính xây dựng cho các nhà quản trị để họ đưa ra các hành động điều chỉnh kịp thời.

Cuối cùng, KTQTCL cung cấp thông tin làm cơ sở cho các cuộc đối thoại, tranh luận, đặt câu hỏi và thách thức các giả định chiến lược hiện tại để tạo điều kiện cho quá trình học hỏi và đổi mới chiến lược của tổ chức (Simons, 1995; Henri, 2006).

Vai trò thứ năm là người cố vấn và đối tác kinh doanh của DN. Đây là vai trò tổng hợp và thể hiện sự chuyển biến cao nhất thay đổi so với KTQT truyền thống. KTQTCL không còn đứng ngoài quy trình quản trị chiến lược, mà trở thành một thành viên tích cực và có tiếng nói trong đội ngũ quản lý, tham gia vào các cuộc thảo luận và tranh luận chiến lược (Burns và Scapens, 2000). Ngoài ra, KTQTCL còn chuyển đổi dữ liệu phức tạp thành các hiểu biết và các hành động cụ thể, giúp nhà quản trị hiểu rõ các tác động tài chính trong các quyết định của họ. Cuối cùng, KTQTCL đóng vai trò thách thức các kế hoạch hoặc các giả định quá lạc quan, đảm bảo các quyết định được đưa ra dựa trên cơ sở thực tế và phân tích vững chắc, góp phần đảm bảo tính hợp lý của chiến lược.

2.2. Nội dung kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp

Cho đến nay, mặc dù sự quan tâm ngày càng tăng đối với KTQTCL, nhưng khuôn khổ lý thuyết về KTQTCL vẫn chưa có sự thống nhất. Trong một nghiên cứu tổng quan về KTQTCL, Langfield-Smith, (2008) cho thấy rằng hầu như các nghiên cứu trong lĩnh vực này phần lớn “*đều tập trung vào việc áp dụng và triển khai các kỹ thuật KTQTCL cụ thể*” (Langfield-Smith, 2008, trang 206). Tác giả Langfield-Smith, (2008) cũng nhận xét rằng một số nhà nghiên cứu về KTQTCL đều đưa ra khái niệm KTQTCL theo các kỹ thuật của nó. Gần đây, Pitcher (2018) vẫn đưa ra quan điểm tương tự về phần lớn các nghiên cứu về KTQTCL đều tập trung vào các kỹ thuật được sử dụng. Ngoài ra, khác với KTQT truyền thống, KTQTCL mang tính chất rất “động” do tính chất rất động và tính không chắc chắn của các môi trường bên ngoài và tính động của chiến lược nên một khuôn khổ lý thuyết thống nhất KTQTCL là rất khó để đúng và phù hợp với số đông DN khi có sự khác nhau về yếu tố bối cảnh (Nixon và Burns, 2012; Pitcher, 2018).

Qua tổng hợp các nghiên cứu, xét theo quan điểm về đối tượng của KTQTCL được nhiều tác giả đề cập đến nhất (Simmond, 1981; Bromwich, 1990; Roslender và Hart, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Langfield-Smith, 2008; Pitcher, 2018), do giới hạn thời gian nghiên cứu nên tác giả lựa chọn nội dung của KTQTCL bao gồm nội dung năm nhóm kỹ thuật KTQTCL tương tự như nghiên cứu của (Cadez và Guilding, 2008) như trong bảng dưới đây:

Bảng 2.3: Tổng hợp nội dung KTQTCL theo nhóm kỹ thuật

Nhóm	Các thực hành KTQTCL
Nhóm chi phí (Strategic Costing)	1. Chi phí theo mục tiêu 2. Chi phí theo hoạt động 3. Chi phí theo thuộc tính 4. Chi phí theo chuỗi giá trị 5. Chi phí chất lượng 6. Chi phí theo vòng đời
Nhóm khách hàng (Customer Accounting)	1. Kế toán lợi nhuận khách hàng 2. Kế toán trọn đời khách hàng 3. Kế toán tài sản khách hàng
Nhóm đối thủ cạnh tranh (Competitor Accounting)	1. Kế toán đánh giá chi phí ĐTCT 2. Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh 3. Kế toán phân tích kết quả ĐTCT qua BCTC
Nhóm ra quyết định chiến lược (Strategic decision-marking)	1. Kế toán chi phí chiến lược 2. Kế toán định giá chiến lược 3. Kế toán đánh giá thương hiệu
Nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả (Planning, control and performance measurement)	1. Kế toán phục vụ lập Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard) 2. Kế toán phục vụ lập Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking)

Nguồn: (Cadez và Guilding, 2008)

Sau đây là nội dung chi tiết về KTQTCL theo các nhóm nội dung và kỹ thuật tương ứng.

2.2.1. Kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí

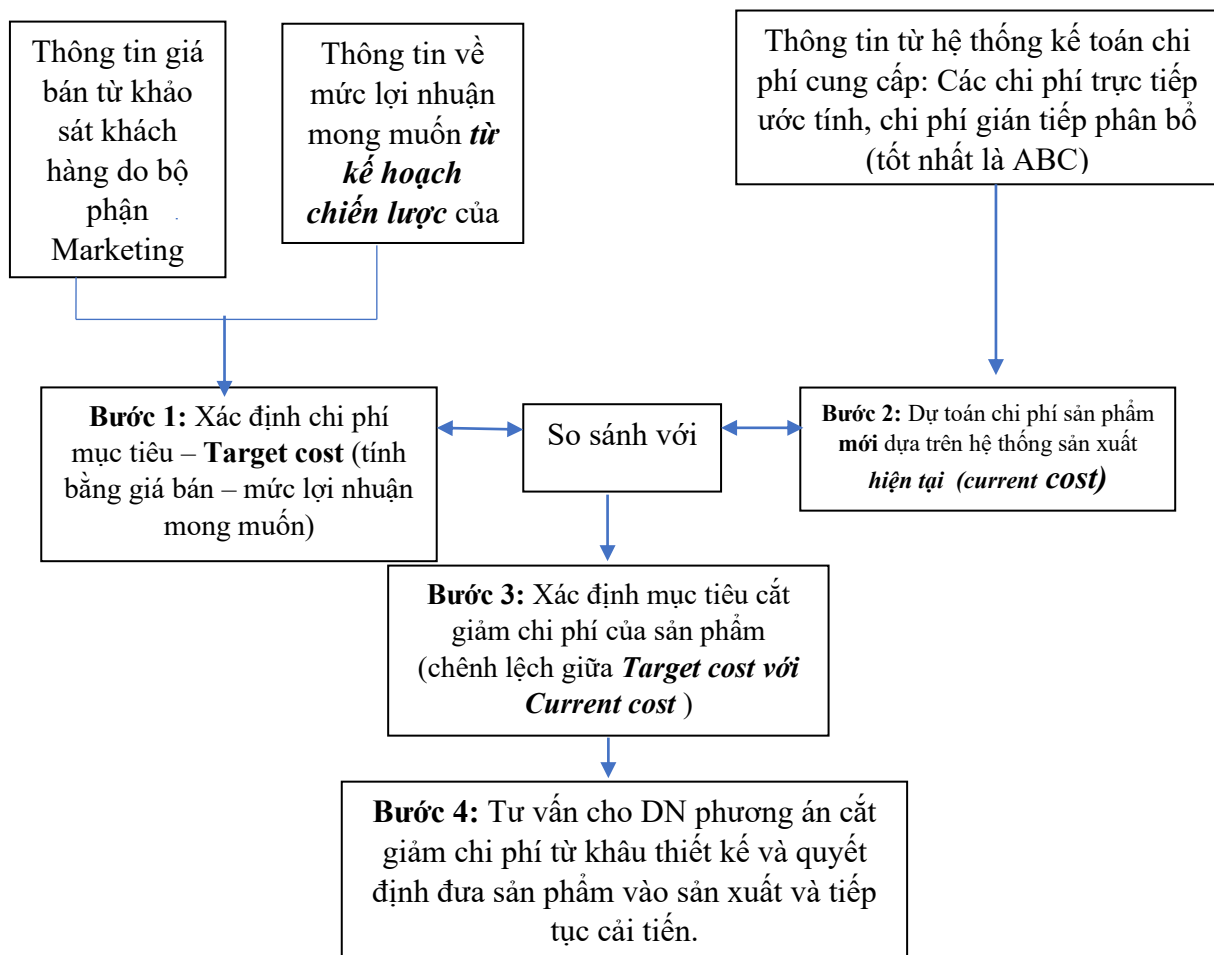
2.2.1.1. Kế toán chi phí mục tiêu

Sự khan hiếm nguồn lực và áp lực cạnh tranh thị trường ngày càng khốc liệt, vòng đời sản phẩm ngày càng ngắn lại là các yếu tố thúc đẩy sự ra đời của Target costing (Ansari và cộng sự, 2006; Cooper, 1997; Cooper và Slagmulder, 1997; Feil và cộng sự, 2004; K.Shank và Fisher, 1999; Kato, 1993). Bên cạnh ý thức cắt giảm chi phí trở thành một kỷ luật kinh doanh của thị trường Nhật Bản từ những năm 1960s, Cooper và Slagmulder, (1997) cũng đã thừa nhận rằng một DN không giảm

chi phí nhanh như các ĐTCT sẽ dẫn đến biên lợi nhuận bị thu hẹp và sự tồn tại của DN bị đe dọa.

Shank và Fisher (1999) đã trích dẫn khái niệm được Hiệp hội sản xuất tiên tiến quốc tế (CAM-I) về Target costing là *một tập hợp các công cụ và phương pháp quản lý chỉ đạo các hoạt động thiết kế và lập kế hoạch cho các sản phẩm mới, cung cấp cơ sở để kiểm soát các giai đoạn hoạt động tiếp theo và đảm bảo rằng các sản phẩm đạt được mục tiêu lợi nhuận nhất định trong suốt vòng đời của chúng.*

Nội dung kế toán quản trị tham gia vào việc cung cấp và phân tích thông tin phục vụ cho việc thực hiện Target costing được thể hiện như sau:



Hình 2.1: Quá trình kế toán thực hiện trong quy trình Target Costing

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ (Kato, 1993; Cooper và Slagmulder, 1997; IMA, 1998)

Vai trò của Target Costing trong quá trình quản trị chiến lược: Kế toán theo chi phí mục tiêu về cơ bản tham gia trực tiếp vào quá trình lập kế hoạch chiến lược

(strategic planning) của giai đoạn hoạch định của quản trị chiến lược (strategic management) (Ahn và cộng sự., 2018; Ansari và cộng sự., 2006; Cooper, 1997; Cooper và Slagmulder, 1997; Feil và cộng sự., 2004; IMA, 1998; K.Shank và Fisher, 1999; Yutaka Kato, 1993).

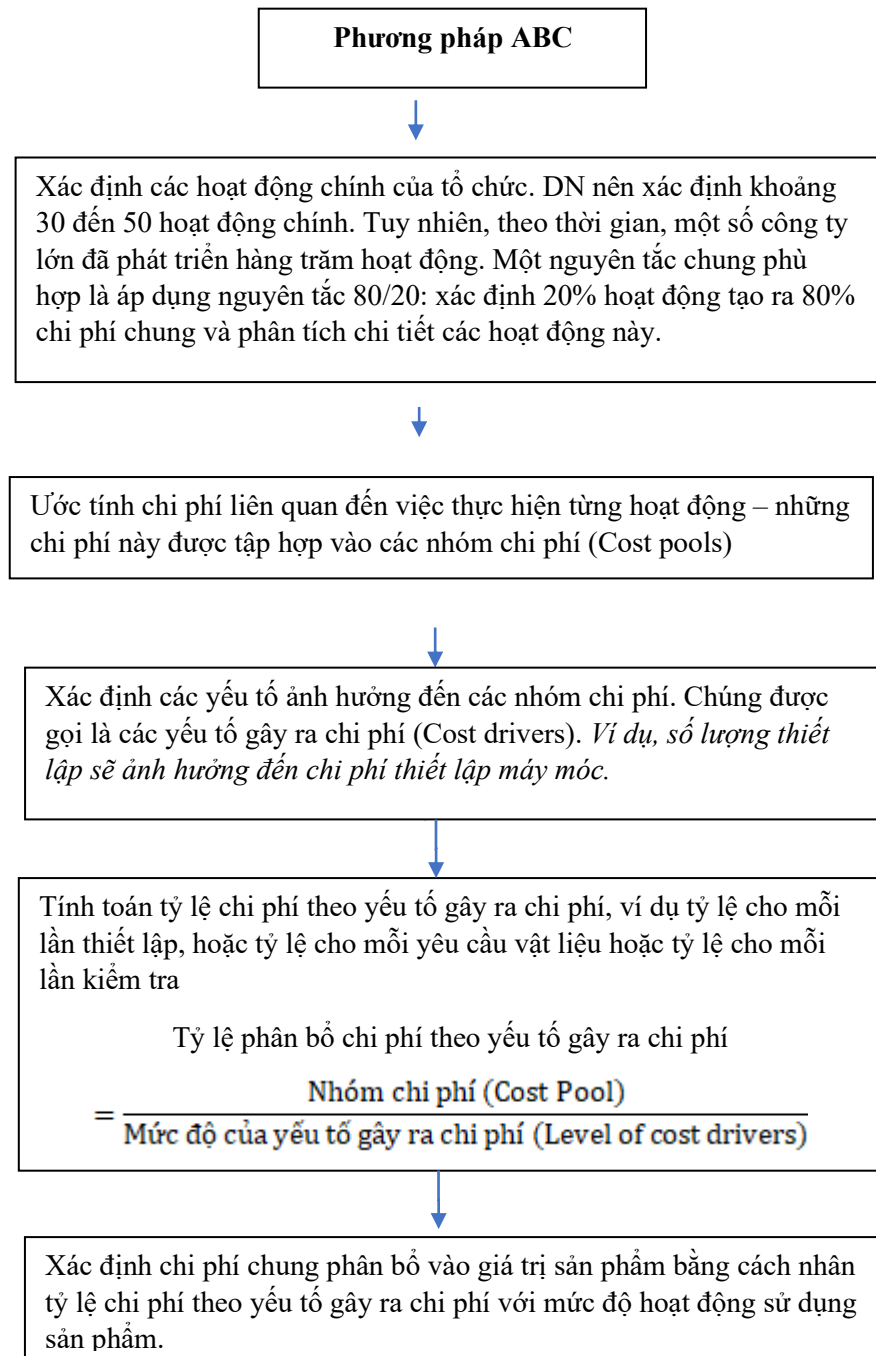
2.2.1.2. Kế toán chi phí theo hoạt động

Quy trình sản xuất và phân phối sản phẩm ngày càng được hiện đại hóa đã làm gia tăng các loại chi phí gián tiếp như: chi phí logistic, chi phí thiết kế SP, chi phí tiếp thị và bán hàng, chi phí dịch vụ khách hàng, chi phí ứng dụng công nghệ, chi phí nguồn lực thông tin,...Những chi phí gián tiếp này đóng góp ngày càng nhiều vào giá trị của sản phẩm/dịch vụ nhưng lại rất khó để đưa chúng vào giá thành sản phẩm một cách chính xác trong hệ thống KTQT truyền thống. (Atkinson và cộng sự., 2022a; Kaplan và Atkinson, 1989; Cooper và Kaplan, 1988). Do đó, phương pháp chi phí theo hoạt động (viết tắt là ABC) đã ra đời tại nước Mỹ vào cuối những năm 1980s với những xuất bản đóng góp lớn ở thời điểm đầu tiên là: (Kaplan và Burns, 1987; Cooper và Kaplan, 1988; 1992), là cách xác định chi phí gián tiếp phân bổ tới giá thành SP/DV chính xác hơn. Đặc biệt, ABC đóng góp tích cực trong quá trình đưa ra các quyết định chiến lược (strategic cost management) (Cooper và Kaplan, 1988). Nếu chi phí không chính xác, DN có thể theo đuổi một chiến lược không phù hợp và không có lợi nhuận.

Nội dung phương pháp ABC:

Kế toán thu thập, xử lý và cung cấp thông tin để thực hiện phân bổ các chi phí gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí qua hai giai đoạn với tỷ lệ phân bổ dựa trên cơ sở mối quan hệ nhân quả về mức độ sử dụng/tiêu hao nguồn lực (Cooper và Kaplan, 1988). Ở giai đoạn đầu tiên, các khoản mục chi phí gián tiếp sau khi được tổng hợp trong kỳ sẽ được phân bổ cho các hoạt động (activities) chính đã được xác định. Ở giai đoạn thứ hai, chi phí đã phân bổ ở từng hoạt động sẽ được phân bổ tiếp tục cho các đối tượng chịu chi phí (SP/DV).

Quy trình thực hiện ABC được mô tả chi tiết theo sơ đồ dưới đây (Hình 2.2)



Hình 2.2: Xác định chi phí theo hoạt động (activity based costing)

Nguồn: (CIMA, 2022)

Một xu hướng cải tiến của ABC ra đời gần đây là phương pháp xác định chi phí hoạt động phân bổ theo thời gian (**Time – driven ABC**) đã giảm được sự phức tạp của quá trình phân tích hoạt động của phương pháp ABC truyền thống (Namazi, 2016; Gosselin, 2006; Kaplan và Anderson, 2004). Về cơ bản Time driven ABC

vẫn trải qua các bước về bản chất của ABC nhưng cách tiếp cận mới đó là “ABC theo thời gian” thay cho “ABC dựa trên tỷ lệ”. Theo cách tiếp cận này, tỷ lệ phân bổ chi phí cho từng hoạt động (activity) được tính dựa trên cơ sở thời gian. (Kaplan và Anderson, 2004; 2007). Các công ty hiện nay có thể sử dụng hệ thống tính giá thành theo hoạt động theo thời gian để tạo báo cáo lãi lỗ cụ thể cho từng khách hàng, ngay cả khi họ có hàng nghìn khách hàng (Atkinson và cộng sự., 2022). Việc xác định chi phí theo TDABC cũng được hỗ trợ bởi sức mạnh tính toán thông qua các hệ thống phần mềm hiện đại ngày nay đó là phần mềm hoạch định nguồn lực (ERP) và phần mềm quản lý quan hệ khách hàng (CRM) có thể ghi lại tất cả các thông tin của đơn đặt hàng và đơn sản xuất. Các DN hiện nay sử dụng thông tin để đưa ra các ưu đãi cho nhân viên bán hàng dựa trên lợi nhuận của đơn hàng và lợi nhuận của khách hàng chứ không chỉ dựa trên doanh số. Một nhân viên bán hàng vẫn có thể chấp nhận các đơn đặt hàng hòa vốn hoặc thậm chí bị lỗ hiện tại để thâm nhập vào một khách hàng mới hoặc để giữ chân một khách hàng trung thành và mang lại lợi nhuận tương lai cho DN. Khả năng tính toán LN theo đơn hàng và khách hàng của KTQT ngày nay cung cấp cho NQT một công cụ mới quan trọng để điều chỉnh chính sách bán hàng phù hợp với hiệu quả tài chính của DN.

2.2.1.3. Kế toán chi phí dựa trên thuộc tính

Kỹ thuật chi phí dựa trên thuộc tính ra đời từ những năm 1990 với công bố của Bromwich đã trình bày nghiên cứu tình huống về KTQTCL và vai trò của thông tin kế toán đối với chiến lược trong các thị trường cạnh tranh. Để có thể cạnh tranh trên thị trường, các DN phải cung cấp các SP/DV đặc biệt mà các DN khác không làm được (Bromwich, 1990). Điều này cũng có nghĩa rằng, để có lợi thế cạnh tranh, các DN cần đưa ra SP/DV theo nhu cầu ngày càng có tính cá nhân hóa cao của khách hàng với mức giá thấp cạnh tranh nhất có thể trên thị trường.

Trong phương pháp này, kế toán viên không chỉ quan tâm đến chi phí, mà họ cũng phải tham gia vào quá trình xác định các lợi ích liên quan đến các dịch vụ cho khách hàng, kế toán cần nắm được thông tin chiến lược của SP/DV (Langfield-Smith, 2008). Tương tự như vậy, các nhà quản trị marketing phải đánh giá cao các đặc điểm về chi phí/giá của bất kỳ dịch vụ nào trên thị trường. Chính vì vậy, trong khi thực hiện cần có sự hợp tác giữa hai bộ phận kế toán và marketing.

Các bước áp dụng kế toán theo thuộc tính sản phẩm như sau:

Bước 1: Xác định nhu cầu của khách hàng từ thị trường

Xác định nhu cầu và mong muốn của khách hàng là một trong những phần của chuỗi giá trị cốt lõi để các DN duy trì vị thế cạnh tranh (Berry và cộng sự, 2000).

Bước 2: Xác định một bộ thông số kỹ thuật cơ bản của sản phẩm/dịch vụ

Thông số kỹ thuật cơ bản của SP là mục tiêu chính để khách hàng mua chúng, vì chúng đại diện cho các chức năng và lợi ích mà khách hàng có được từ sản phẩm, dẫn đến việc thỏa mãn nhu cầu và mong muốn của họ và đạt được mục tiêu của họ (Saeed, 2015).

Bước 3 - Xác định tầm quan trọng tương đối của từng thông số kỹ thuật của SP/DV

Sau khi xác định các thông số kỹ thuật cơ bản là động lực chính thúc đẩy quyết định của khách hàng trong việc mua SP/DV, có thể xác định tầm quan trọng tương đối của từng thông số kỹ thuật để khách hàng xác định những gì cấu thành nên thông số kỹ thuật đó về mặt giá trị kỹ thuật và dịch vụ, để công ty đưa ra tầm quan trọng tương xứng với tầm quan trọng của khách hàng khi sản xuất SP/DV (Al-Rubaie và Saad, 2018).

Bước 4 - Xác định các hoạt động và chi phí của các hoạt động để hoàn thành từng thông số kỹ thuật của SP/DV

Mục đích của việc này là đánh giá các hoạt động và quy trình, mức độ mà mỗi hoạt động và quy trình góp phần vào giá trị của SP/DV. Điều này được thực hiện theo cách cho phép phân biệt giữa các hoạt động và quy trình tạo ra giá trị và những hoạt động và quy trình không tạo ra giá trị và cách loại bỏ chúng là không cần thiết hoặc cần thiết và được thực hiện một cách kém hiệu quả và không hiệu quả (Abdulrahman, 2020). Để xác định chi phí hoàn thành của từng thông số kỹ thuật, trước tiên cần phân loại chúng theo nguyên nhân gây ra sự thay đổi của chúng như sau: (Jasim và cộng sự, 2019).

- ❖ Chi phí liên quan đến khối lượng sản xuất cho mỗi thông số kỹ thuật
- ❖ Chi phí liên quan đến hoạt động cho mỗi thông số kỹ thuật

Bước 5: Xác định chi phí của SP/DV

Dựa trên kết quả của bước thứ tư, chi phí của mỗi thông số kỹ thuật của sản phẩm được xác định một cách độc lập theo mức độ hoàn thành của nó. Điều này nhằm mục đích xác định và đo lường tổng chi phí của SP bằng cách cộng chi phí của từng thông số kỹ thuật của thông số kỹ thuật SP. Phương pháp này được vận hành bằng cách xác định các nguồn lực và tỷ lệ liên kết của chúng với từng thông số kỹ thuật, đồng thời xác định chi phí cho từng thông số kỹ thuật cần thiết để hoàn thành SP nhằm giúp giảm lãng phí và thất thoát nguồn lực và góp phần sử dụng tối ưu nguồn lực.

Áp dụng Kế toán chi phí dựa trên thuộc tính trong quá trình quản trị chiến lược: Giống như Target costing, Chi phí theo thuộc tính (attribute costing) là một công cụ của KTQTCL, cung cấp thông tin hữu ích trong quá trình lập kế hoạch sản phẩm trong quá trình quản trị chiến lược. (Bromwich, 1990; Roslender và Hart, 2003; Langfield-Smith, 2008). Ngoài ra, attribute costing còn được sử dụng để giám sát kết quả thực hiện những đặc tính SP/DV qua một khoảng thời gian “monitoring the performance of such attributes over time” (Langfield-Smith, 2008, trang 209), do đó nội dung kế toán chi phí theo thuộc tính còn được sử dụng trong giai đoạn giám sát chiến lược của quá trình quản trị chiến lược. Áp dụng kế toán chi phí theo thuộc tính còn tiếp tục trở thành xu hướng thực hành trong tương lai, do đây là công cụ phục vụ cho quản trị DN theo định hướng khách hàng và thị trường, phù hợp với quan điểm quản trị hướng trọng tâm vào khách hàng và cũng là trọng tâm nghiên cứu trong thời gian dài của quản trị marketing (Roslender và cộng sự., 2024; Alsoboa, Sliman , AL-Ghazzwi, Ali, 2015; Attard, 2017; Azeez và cộng sự., 2020; Hyatt, 2020; Kadhim và Al-Ghezi, 2022; Oboh và Ajibolade, 2017; Vinod, 2019; Wulandari và cộng sự., 2020).

2.2.1.4. Kế toán chi phí chuỗi giá trị

Nội dung của kỹ thuật chi phí chuỗi giá trị được Michael Porter giới thiệu vào những năm 1980 trong cuốn sách “Lợi thế cạnh tranh: Tạo lập và duy trì thành tích vượt trội trong kinh doanh” vào năm 1985. Theo Porter, cấu trúc DN được cấu trúc theo 2 nhóm: Nhóm hoạt động chính (tạo ra giá trị gia tăng) và nhóm hoạt động hỗ trợ.

Theo Shank và Govindarajan (1989, 1992a,b) đề xuất, kế toán chi phí chuỗi giá trị là kế toán xem xét tất cả các hoạt động của DN từ giai đoạn thiết kế đến phân phối SP. Công cụ này mang hàm ý chiến lược cho DN khi khai thác hiệu quả kinh tế và hiệu suất phát sinh từ các mối liên kết bên ngoài giữa DN, NCC và KH.

Hoạt động chính trong chuỗi giá trị của DN gồm:

- Hoạt động hậu cần đầu vào : Hoạt động này bao gồm tất cả các thỏa thuận và giao dịch với các nhà cung cấp nguyên vật liệu.
- Hoạt động vận hành bên trong : quy trình cho phép DN sản xuất hàng hóa và dịch vụ được cung cấp trên thị trường với sự hỗ trợ của tất cả các công cụ tiên tiến.
- Hoạt động hậu cần bên ngoài : cách cung cấp dịch vụ và sản phẩm cũng như phân phối chúng giữa các đơn vị cung ứng dịch vụ.
- Hoạt động tiếp thị và bán hàng: bao gồm tất cả các hành động nhằm cố gắng thu hút sự quan tâm của khách hàng.

Hoạt động hỗ trợ của chuỗi giá trị

- Hoạt động quản lý chung công ty: thể hiện ở việc đội ngũ quản lý có kế hoạch thường xuyên, quản lý chất lượng SP, các vấn đề chung và vấn đề tài chính và kế toán.
- Hoạt động quản lý nguồn nhân lực: bao gồm tuyển dụng, lựa chọn, các chương trình đào tạo, phát triển và lương thưởng nhân viên.
- Hoạt động phát triển công nghệ: DN không ngừng phát triển nên cần có những giải pháp mới để tiết kiệm thời gian và làm việc hiệu quả hơn.

Các bước thực hiện Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị được tóm lược như sau:

1. Xác định phạm vi của chuỗi giá trị của DN.
2. Xác định các trung tâm chi phí trong chuỗi giá trị.
3. Xác định chi phí cho mỗi trung tâm chi phí trong chuỗi giá trị bằng các thước đo ấn định từ định mức chi phí, mức chi phí bình quân ngành, tiêu chuẩn Benchmark, chỉ số tham chiếu từ các DN khác để thiết kế chi phí tiết kiệm, hiệu quả. Giai đoạn này thể hiện vai trò rất quan trọng và tích cực của kế toán quản trị.
4. Tổng hợp chi phí SP/DV theo toàn bộ chuỗi giá trị và đưa ra khuyến nghị.

Báo cáo kế toán chi phí theo chuỗi giá trị phục vụ cho quá trình quản trị chiến lược phù hợp với từng giai đoạn của quản trị chiến lược. Kế toán quản trị có vai trò tham gia vào phân tích các điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và mối đe dọa được xác định trong kết quả phân tích chuỗi giá trị.

Vai trò của kế toán chi phí theo chuỗi giá trị với quá trình quản trị chiến lược:

Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị đóng góp những thông tin chiến lược trong quá trình quản trị chiến lược của DN khi các DN tìm kiếm các chiến lược cắt giảm chi phí thông qua chuỗi giá trị của DN hoặc thậm chí chuỗi giá trị của ngành. Cụ thể, có nhiều nghiên cứu liên quan đến việc cung cấp SP/DV hiệu quả và kịp thời khi xem xét tốc độ cạnh tranh ngày càng tăng trên thị trường (De Pablos, 2006; Gottschalg và Zollo, 2007; Hambrick, 2008). Thật vậy, Zhang và Sharifi (2000) lập luận rằng áp lực cạnh tranh nằm ngoài ý muốn của DN và có thể được xác định bằng cách các DN phải liên kết các hoạt động của họ với các bên liên quan có giá trị khác như nhà cung cấp, khách hàng, nhà phân phối và toàn bộ quy trình để tìm cách cung cấp SP/DV hiệu quả. Merici Minggu và cộng sự (2020) đã phát hiện ra rằng quản lý chuỗi giá trị có mối quan hệ tích cực và đáng kể với khả năng cạnh tranh của tổ chức. Xem xét mức độ cạnh tranh ngày càng tăng, các DN đã phát triển các chiến lược nhằm đảm bảo sự hỗ trợ của tất cả các bên liên quan trong chuỗi giá trị như các hành động chiến lược như chia sẻ thông tin, tập trung vào khách hàng và quan hệ đối tác hỗ trợ chiến lược có mục tiêu đảm bảo các hoạt động đổi mới, chất lượng sản phẩm và khả năng đáp ứng.

2.2.1.5. Kế toán chi phí chất lượng

Nhiều DN đã phát hiện ra rằng họ có thể chi tới 20% đến 30% tổng chi phí sản xuất cho các quy trình liên quan đến chất lượng như phát hiện và sửa lỗi bên trong và bên ngoài. Kinh nghiệm thực tiễn các DN cho thấy rằng hoạt động phòng ngừa để ngăn chặn lỗi sẽ ít tốn kém hơn nhiều so với việc phát hiện và sửa chữa sau khi những sai hỏng đã xảy ra (Atkinson và cộng sự., 2022b). Do đó, cung cấp thông tin về chi phí phục vụ cho kiểm soát chất lượng rất hữu ích cho DN. Kế toán chi phí chất lượng được hiểu là *quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về chi phí*

chất lượng gồm bốn loại sau: Chi phí phòng ngừa sai hỏng; chi phí thẩm định; chi phí sai hỏng bên trong; chi phí sai hỏng bên ngoài.

Bảng 2.4: Phân loại chi phí chất lượng

Tên chi phí	Khái niệm	Các danh mục chi phí
Chi phí phòng ngừa	Là chi phí để đảm bảo các DN sản xuất SP theo tiêu chuẩn chất lượng.	Chất lượng về kỹ thuật Đào tạo nhân viên Đánh giá và đào tạo nhà cung cấp để họ cung cấp NVL đầu vào không có lỗi.
Chi phí thẩm định	Là chi phí liên quan đến việc kiểm tra SP để đảm bảo đáp ứng yêu cầu bên trong và bên ngoài	Chi phí kiểm tra NVL đầu vào Chi phí bảo trì thiết bị thử nghiệm SP Chi phí giám sát quy trình sản xuất.
Chi phí sai hỏng bên trong	Là chi phí phát sinh khi DN phát hiện ra một thành phần của quy trình hoặc SP bị lỗi trước khi giao cho khách, cần phải chế tạo lại hoặc sửa chữa.	Chi phí thời gian ngừng sản xuất do lỗi Chi phí chế tạo lại thành phần bị lỗi của các công đoạn sản xuất.
Chi phí sai hỏng bên ngoài	Là chi phí phát sinh khi khách hàng phát hiện ra lỗi. Đây là chi phí cần tránh và cần giảm thiểu xuống mức thấp nhất có thể, bởi nó không chỉ là sự gia tăng chi phí đơn thuần mà DN sẽ ảnh hưởng đến danh tiếng và từ đó gây tổn thất về doanh thu.	+ Chi phí khắc phục sự cố, gồm: Chi phí sửa chữa sản phẩm Chi phí bảo hành Chi phí cuộc gọi dịch vụ và thu hồi trách nhiệm sản phẩm Chi phí xử lý các vụ kiện, bồi thường. + Các chi phí vô hình cần khảo sát hoặc sử dụng các phương pháp để đánh giá như: các khoản thiệt hại về doanh thu, sự không hài lòng của khách hàng, tổn thất do mất thị phần.

Nguồn: (Atkinson và cộng sự., 2022b; Hoque, 2019)

Định kỳ theo tháng, quý, năm, kế toán cung cấp các báo cáo về chi phí chất lượng theo sự phân nhóm của bốn loại chi phí trên và tính tỷ trọng từng loại so với doanh thu. Ngoài ra, kế toán có thể cung cấp biểu đồ xu hướng để thể hiện được biến động của khoản chi phí này đồng thời đưa ra các tư vấn, giải pháp cải tiến về chất lượng của DN.

Kế toán chi phí chất lượng được coi là một nội dung của kế toán quản trị chiến lược vì nó phục vụ vào việc giám sát thực hiện các chỉ tiêu chất lượng sản phẩm, cải thiện cả lợi nhuận và hơn nữa là gia tăng thị phần của DN, từ đó nâng cao vị thế cạnh tranh của DN, hữu ích trong giai đoạn thực thi chiến lược và đánh giá chiến lược của quy trình QTCL. (Tayles, 2011; Atkinson; và cộng sự., 2022b)

2.2.1.6. Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm

Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm (LCC) là quá trình ước tính và tích lũy chi phí trong suốt vòng đời của một sản phẩm (Atkinson và cộng sự., 2022b). LCC đặc biệt quan trọng trong các môi trường có chi phí lập kế hoạch và phát triển lớn (ví dụ như phát triển một máy bay phản lực mới) hoặc chi phí hủy bỏ một sản phẩm lớn (ví dụ như chi phí tháo dỡ khôi phục mặt bằng của một cơ sở phát điện hạt nhân). LCC là một công cụ KTQTCL vì nó định hướng thị trường và mang tính dài hạn (Cinquini và Tenucci, 2010).

Nội dung của LCC được thể hiện việc tập hợp chi phí gồm: Chi phí phát triển (chi phí lập kế hoạch, chi phí thiết kế, thử nghiệm); chi phí sản xuất (chi phí cho các hoạt động chuyển đổi nguồn lực thành sản phẩm hoàn thiện) và các chi phí hỗ trợ hậu cần (quảng cáo, phân phối, bảo trì,...). Có những lợi ích do LCC mang lại cho DN như sau: (Atkinson và cộng sự., 2022b)

Thứ nhất, chi phí vòng đời SP giúp DN xây dựng nhận thức về tổng chi phí liên quan đến một sản phẩm để xác định xem LN thu được trong giai đoạn hoạt động và sản xuất có thể trang trải được chi phí trong giai đoạn phát triển và ngừng hoạt động hay không.

Thứ hai, Chi phí vòng đời SP xem xét toàn diện về chi phí bao gồm cả các chi phí môi trường của SP và thúc đẩy hành động để giảm hoặc loại bỏ những chi phí gây thiệt hại cho môi trường.

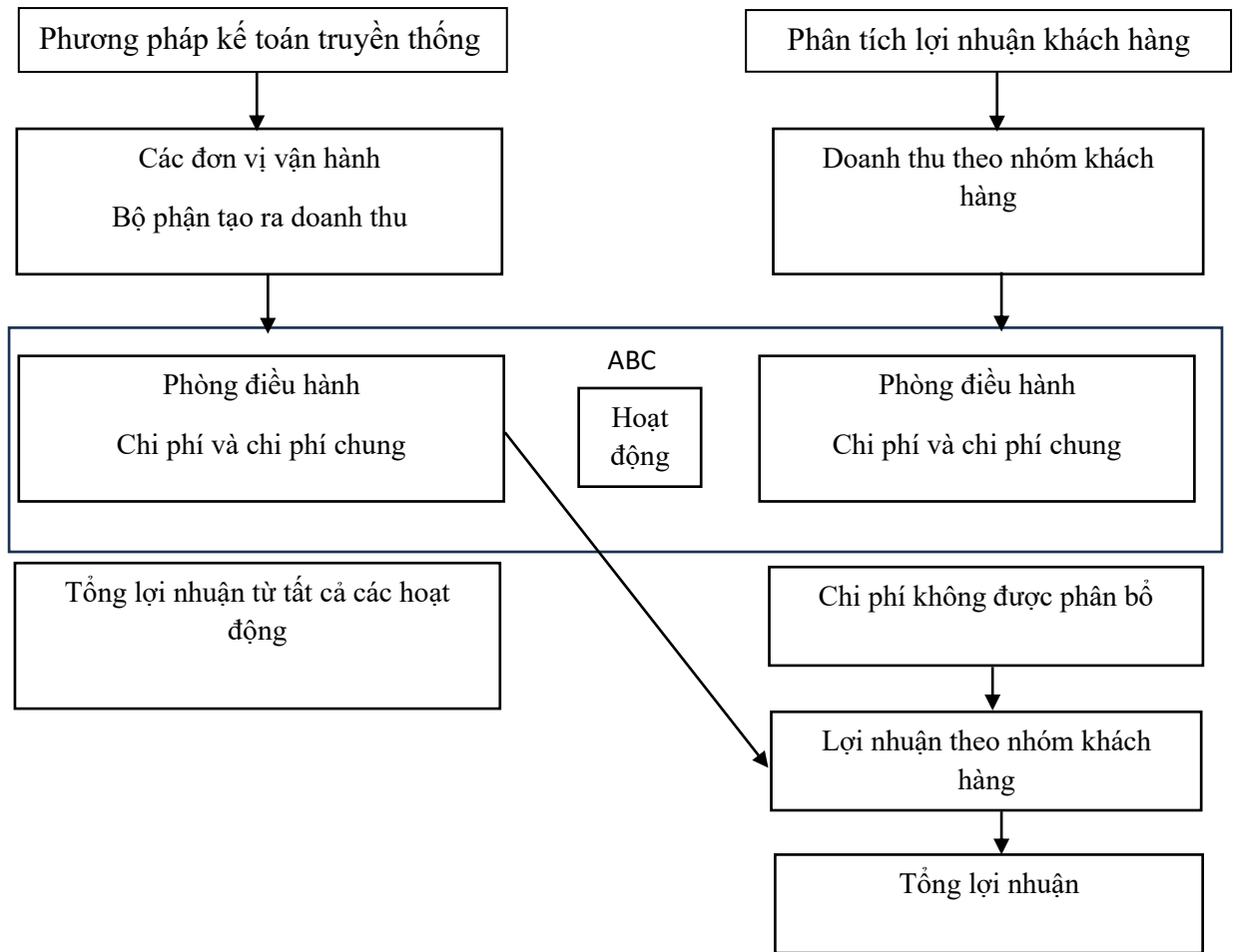
Thứ ba, chi phí vòng đời SP cho phép kiểm soát được chi phí của các giai đoạn sau ngay từ khi thiết kế SP, đồng thời giúp đưa ra các phương án thay thế về thiết kế SP nhưng có thể cùng tạo ra một đầu ra SP như nhau nhằm giúp DN đạt mục tiêu chiến lược đề ra.

2.2.2. Kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng

2.2.2.1. Kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng

Phân tích lợi nhuận khách hàng (CPA) là khái niệm cơ bản liên kết kế toán và marketing (Gleaves và cộng sự., 2008). CPA được coi là một công cụ quan trọng của KTQTCL vì nó xuất hiện trong quá trình kế toán quản trị định hướng phục vụ cho tiếp thị (McManus và Guilding, 2008). Bellis-Jones (1989) là một trong những nghiên cứu đầu tiên về CPA đã chỉ ra với lĩnh vực bán lẻ thì các chi phí bán hàng, chi phí chung và chi phí quản lý nên được phân bổ cho từng khách hàng, vì lợi nhuận có thể khác nhau rất nhiều giữa các khách hàng, thậm chí có trường hợp DN còn phải chịu lỗ đối với một số khách hàng (Matsuoka, 2020). Trước đó, Shapiro và cộng sự, (1987) đã xuất bản nghiên cứu có tầm ảnh hưởng lớn là điểm khởi đầu cho tư duy phân tích về lợi nhuận khách hàng vì không phải doanh thu nào cũng tốt.

Việc phân tích chủ yếu tập trung vào các chi phí phát sinh và doanh thu thu được từ các giao dịch kinh doanh với khách hàng bằng mọi chi phí liên quan đến việc cung cấp dịch vụ được phân bổ trực tiếp đến từng khách hàng là đơn vị phân tích. Kế toán khách hàng cần thu thập thông tin và tính toán lợi nhuận tạo ra từ một khách hàng/nhóm khách hàng riêng biệt. Lợi nhuận khách hàng được tính dựa trên cơ sở là chi phí và doanh thu có thể theo dõi tới từng khách hàng/nhóm khách hàng cụ thể và phân bổ chi phí tới từng khách hàng/nhóm khách hàng, có thể được minh họa bởi Hình 2.3 dưới đây:



Hình 2.3: So sánh Kế toán truyền thống và CPA (Harris, 2011)

Các mô hình hay kỹ thuật kế toán khách hàng được thiết kế để tạo ra thông tin về chi phí và thu nhập liên quan đến xử lý mối quan hệ với khách hàng trong suốt các chức năng của DN. Những thông tin rõ ràng do kế toán khách hàng cung cấp sẽ giúp đưa ra các quyết định phân bổ nguồn lực. Ví dụ: Quyết định về lựa chọn các khách hàng mục tiêu, các hoạt động khác nhau sẽ được tiến hành như thế nào đối với khách hàng như các khoản chi cho chiến lược marketing, các điều khoản tín dụng với khách hàng, các hoạt động thúc đẩy bán hàng, các hoạt động dịch vụ chăm sóc khách hàng, quy mô một lần đặt hàng... Phương pháp ABC được cho là giải pháp tốt trong việc ước tính chi phí để phục vụ khách hàng (cost to serve) (Goebel và cộng sự., 1998; Smith and Dikolli, 1995; Andon và cộng sự., 2003; McManus, 2007; Noone and Griffin, 1999). Trong nghiên cứu trường hợp về CPA của Cooper và Kaplan (1991) đã chỉ ra rằng, khi áp dụng ABC, công ty Kanthal đã nhận diện

được 40% khách hàng hàng đầu về lợi nhuận đã tạo ra 250% lợi nhuận của công ty, trong khi 10% khách hàng ở thứ hạng dưới cùng về lợi nhuận đã đánh mất 120% lợi nhuận.

CPA cung cấp thông tin để xác định được chi phí phục vụ khách hàng (cost-to serve customer) ở mức độ nào để từ đó xác định khách hàng mang lại lợi nhuận hay không (*Phụ lục 16*), điều mà hệ thống kế toán truyền thống không phát hiện ra.

Bảng 2.5: Phân loại khách hàng theo chi phí phục vụ

Khách hàng có chi phí phục vụ cao	Khách hàng có chi phí phục vụ thấp
Đặt hàng SP tùy chọn và số lượng đơn hàng nhỏ, khó đoán trước được thời gian đến của đơn hàng, giao hàng tùy chỉnh, có xảy ra sự thay đổi yêu cầu giao hàng. Xử lý đơn hàng có nhiều hoạt động thủ công của con người, Tỷ lệ lỗi của đơn hàng cao.	Đặt hàng SP tiêu chuẩn và số lượng đơn hàng lớn, có thể đoán trước được thời gian đến của đơn hàng, giao hàng tiêu chuẩn, không thay đổi yêu cầu giao hàng. Xử lý đơn hàng tự động theo điện tử và không có lỗi.
Dịch vụ hỗ trợ trước bán rất nhiều (từ tiếp thị, kỹ thuật, bộ phận bán hàng) Dịch vụ hỗ trợ sau bán hàng nhiều (lắp đặt, đào tạo, bảo hành, dịch vụ tại chỗ)	Ít hoặc không có nhiều hỗ trợ trước bán (giá cả và đặt hàng tiêu chuẩn) Không hỗ trợ sau bán hàng
Thanh toán chậm	Thanh toán đúng hạn

Nguồn: (Atkinson và cộng sự, 2022b)

2.2.2.2. Kế toán giá trị vòng đời khách hàng

Trong khi CPA cho khách hàng cá nhân hay phân tích theo từng bộ phận/nhóm khách hàng thì các kết quả phân tích đều là những con số quá khứ với doanh thu và chi phí đã thực hiện. Ngược lại, kế toán giá trị vòng đời khách hàng (CLV) là mô hình liên quan tới dòng tiền trong tương lai nên CLV cho phép những NQT có thể thực hiện những hoạt động marketing hiệu quả hơn trong hiện tại để gia tăng lợi nhuận trong tương lai.

Ngoài ra, theo Ryals,(2008) cho rằng giá trị vòng đời của khách hàng là giá trị kỳ vọng của mối quan hệ trong tương lai với khách hàng đó (Ryals, 2008). CLV cũng được nhiều tác giả định nghĩa là giá trị hiện tại của các dòng tiền trong tương lai có thể tính trực tiếp cho mối quan hệ với khách hàng (Gupta và Lehmann, 2003; Malthouse, 2009; Dreze và Bonfrer, 2009). Các dòng tiền này thường được tính dựa

trên các chỉ tiêu doanh thu, chi phí sản phẩm và dịch vụ, chi phí tiếp thị (Pfeifer, 1999), tỷ lệ giữa chân khách hàng, Lợi nhuận biên trên mỗi khách hàng, và Chi phí giành được khách hàng.

Có nhiều mô hình để tính CLV, chủ yếu được xuất phát từ ngành khoa học marketing, tuy nhiên trong kế toán tài liệu thì CLV chưa thực sự được phổ biến, tác giả đã tham khảo cách tính CLV trong cuốn sách của nhóm tác giả của Atkinson, Kaplan và các cộng sự được cập nhật gần đây (2022) như sau: (Atkinson; và cộng sự., 2022)

$$CLV = \sum_{t=1}^{t=n} \frac{(Mt - Ct) * (\text{tỷ lệ giữ chân khách hàng})^{t-1}}{(1+i)^t} - \text{Chi phí thu hút KH mới}$$

Trong đó: Mt: (Margin) là biên lợi nhuận của khách hàng trong năm t

Ct: tổng chi phí bổ sung trong năm để phục vụ cho duy trì khách hàng trong năm t

i là chi phí sử dụng vốn (ví dụ là 10%). Tỷ lệ giữ chân khách hàng là chỉ số phi tài chính mà kế toán cần thu thập từ bộ phận marketing để có thông tin cho từng khách hàng hoặc nhóm khách hàng.

Bằng cách tập trung vào và nâng cao các thành phần của CLV, các NQT sẽ tối đa hoặc vốn chủ sở hữu khách hàng, dẫn đến gia tăng vị thế cạnh tranh của DN.

Trong từng ngành kinh doanh khác nhau, các DN có thể áp dụng để tính CLV cho 1 khách hàng, chẳng hạn khách hàng cá nhân: thẻ khách hàng thân thiết, chương trình đăng ký bảo hành, cơ sở dữ liệu khách hàng,... Nếu những CLV này sau đó được tổng hợp lại, chúng ta sẽ có tổng giá trị của cơ sở khách hàng của công ty – theo Blattberg và Deighton (1996) gọi là “vốn chủ sở hữu khách hàng” hoặc “tài sản khách hàng”.

2.2.2.3. Kế toán tài sản khách hàng

Tài sản khách hàng (customer asset) cũng được hiểu tương tự như Vốn chủ sở hữu khách hàng (customer equity) là một chủ đề trọng tâm của các nhà nghiên cứu marketing, xuất phát từ quan điểm lấy khách hàng là trung tâm của DN xuất hiện từ những năm 1960 (Kotler, 1967). Cho đến ngày nay, chủ đề này vẫn tiếp tục được các nhà nghiên cứu cả lý thuyết và thực hành marketing chú trọng (Hanssens và cộng sự, 2008; Persson và Ryals, 2010); Vieira và cộng sự, 2024; Calder và cộng sự, 2025). Sự chuyển đổi từ quan điểm lấy sản phẩm làm trung tâm sang tư duy lấy khách hàng làm trung tâm đã chuyển hướng các chiến lược lấy sản phẩm làm trung tâm sang chiến lược lấy khách hàng làm trung tâm (Gale, 1994; Kordupleski và cộng

sự.,1993; Rust và cộng sự., 2004). Điều này cũng có nghĩa là, các cơ hội chiến lược trên thị trường của một DN được xem xét tốt nhất khi các công ty cải thiện các động lực của giá trị khách hàng của mình (Rust và cộng sự., 2004). KTQTCL đóng góp vào xu hướng chuyển dịch trọng tâm đó trong chiến lược DN tuy nhiên còn ở mức rất khiêm tốn. (PWC, 2023; Le và cộng sự., 2023; Ojra và cộng sự., 2023; Dalci và cộng sự., 2010; McManus và Guilding, 2008)

Về khái niệm, vốn chủ sở hữu khách hàng (customer equity) hoặc tài sản khách hàng được Rust và cộng sự., (2004) đưa ra là tổng giá trị trọn đời đã chiết khấu của tất cả các mối quan hệ với khách hàng hiện tại và khách hàng tiềm năng của một DN. (Rust và cộng sự, 2004). Giống như bất kỳ tài sản nào khác, giá trị của khách hàng cần được đo lường và quản lý (Gupta và Lehmann, 2003; Gupta và cộng sự, 2004; Gladys và cộng sự, 2009). Các DN chủ động quản lý cơ sở khách hàng của mình bằng cách nuôi dưỡng và duy trì những khách hàng có lợi nhuận (Sherrel và Collier, 2008).

Dữ liệu về danh sách khách hàng được coi là tài sản tương lai mang lại doanh thu cho DN (Guilding và McManus, 2002). Các DN cố gắng xác định giá trị khách hàng và vốn hóa các dòng tiền thuần trong tương lai có thể dự đoán được mà họ sẽ nhận được từ những khách hàng đó. Sau đó, kế toán tài sản khách hàng (CEA) tập trung theo dõi vào các hoạt động của DN trong việc xây dựng mối quan hệ với những khách hàng có giá trị nhất. Điều này liên quan đến việc tăng doanh thu từ khách hàng, giảm chi phí liên quan đến khách hàng, đồng thời CEA cũng cung cấp một thước đo về lộ trình cho chiến lược hiệu quả để các DN phát triển theo xu hướng khách hàng làm trung tâm (Rust và cộng sự, 2015). CEA được tính là tổng giá trị trọn đời được chiết khấu của cả khách hàng hiện tại và tương lai trong suốt thời gian họ tiếp tục giao dịch với công ty (Weir, 2008). CEA cũng có thể được thực hiện bằng cách tính giá trị hiện tại của tất cả các dòng lợi nhuận trong tương lai có thể quy cho một khách hàng hoặc nhóm khách hàng cụ thể. Như vậy, để tính giá trị tài sản khách hàng theo góc độ KTQTCL với quan điểm giao thoa với marketing, kế toán lấy tổng cộng các giá trị CLV của tất cả khách hàng hiện tại và tiềm năng.

2.2.3. Kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh

Kế toán đối thủ cạnh tranh (ĐTCT) phát sinh từ nhu cầu các công ty phải nghiên cứu các đối thủ trong cùng ngành để đưa ra các kế hoạch chiến lược nhằm đạt được lợi thế cạnh tranh. Kế toán ĐTCT cũng khám phá các chiến lược của

ĐTCT và đánh giá tác động tiềm tàng của hành động từ ĐTCT đến lợi nhuận của DN mình thông qua dự đoán hành chi chiến lược trong tương lai của ĐTCT (Heinen và Hoffjan, 2005).

2.2.3.1. Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh

Kế toán giám sát chi phí ĐTCT chính là hệ thống thu thập, phân tích và báo cáo so sánh về chi phí và chi phí tương đối của ĐTCT chính đối với DN. Sự so sánh chi phí đơn vị cho thấy hiệu quả tương đối của ĐTCT và điều đó đang thay đổi như thế nào (Simmonds, 1986; Jones, 1988; Bromwich, 1990). Chỉ tiêu quan trọng để so sánh là Chi phí tương đối trên 1 đơn vị tính bằng cách lấy chi phí đơn vị của của đối thủ chia cho chi phí đơn vị của bản thân DN mình. **Chi phí tương đối trên mỗi đơn vị** là một chỉ số rất tốt về khả năng của ĐTCT trong việc gây thiệt hại cho hoạt động của công ty. Các yếu tố khác không đổi, chi phí tương đối của ĐTCT càng giảm xuống dưới 1,0 thì đối thủ càng trở nên đe dọa hơn. Ngược lại, chi phí tương đối của ĐTCT càng cao trên 1,0 thì đối thủ đó càng yếu và mục tiêu cạnh tranh càng hấp dẫn (Simmonds, 1986). Các chỉ tiêu sử dụng trong nội dung kế toán giám sát chi phí ĐTCT gồm các chỉ tiêu được thể hiện như sau:

Bảng 2.6: Phân tích chi phí của đối thủ cạnh tranh

		Khối lượng bán (1000 đơn vị)	Mức độ tăng % khối lượng bán	Tổng chi phí £000	Chi phí trên 1 đơn vị £	Chi phí tương đối trên 1 đơn vị
DN mình	Năm 1	100	-	610	6.10	1
	Năm 2	156	56%	870	5.58	1
	Năm 3	192	23%	1030	5.36	1
ĐTCT dẫn đầu	Năm 1	200	-	1200	6.00	0.98
	Năm 2	350	75%	1800	5.14	0.92
	Năm 3	600	71%	2800	4.67	0.87
ĐTCT gần nhất	Năm 1	140	-	880	6.29	1.03
	Năm 2	190	36%	1030	5.42	0.97
	Năm 3	330	74%	1740	5.27	0.98
ĐTCT theo sau	Năm 1	70	-	445	6.36	1.04
	Năm 2	75	7%	440	5.86	1.05
	Năm 3	80	7%	450	5.62	1.05
Total	Năm 1	510				

		Khối lượng bán (1000 đơn vị)	Mức độ tăng % khối lượng bán	Tổng chi phí £000	Chi phí trên 1 đơn vị £	Chi phí tương đối trên 1 đơn vị
	Năm 2	771	51%			
	Năm 3	1202	56%			

Nguồn: Simmonds(1986)

Dựa vào báo cáo so sánh chi phí tương đối (relative cost) với ĐTCT, kế toán quản trị có thể tư vấn về mức độ ưu thế về chi phí của các ĐTCT, đối thủ nào đang vươn lên ưu thế về chi phí so với mức tăng trưởng khối lượng bán, đối thủ nào đang có mức chi phí tăng hơn và giảm chi phí. Từ đó, kế toán có thể tư vấn các giải pháp về để điều chỉnh chi phí của DN mình. (Simmonds, 1986)

Jones (1988) đã đưa ra xác định khoảng cách chi phí của DN mình so với ĐTCT, sau khi đã thực hiện một hệ thống các bước thu thập và phân tích dữ liệu chi phí của bản thân DN và của các ĐTCT, minh họa bởi Bảng 2.7 dưới đây.

Bảng 2.7: Phân tích xác định khoảng cách chi phí so với đối thủ cạnh tranh

Chỉ tiêu	Số tiền
Chi phí sản phẩm của DN	100
Chi phí sản phẩm của ĐTCT	80
Chênh lệch chi phí sản phẩm	20
Ước tính mức giảm chi phí của đối thủ trong tương lai	5
Tổng cộng khoảng cách chi phí	25
Lợi thế vận chuyển và thuế của DN	(8)
Lợi thế giá trị của DN	(5)
Bất lợi về tổng chi phí	12

Nguồn: (Jones, 1988)

Sau khi tìm ra khoảng cách bất lợi về chi phí của DN mình so với lợi thế chi phí của đối thủ, KTQTCL tham gia vào quá trình tư vấn để giảm chi phí để đảm bảo chi phí của DN có lợi thế cạnh tranh so với đối thủ trên thị trường.

2.2.3.2. Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh

Theo Simmonds (1986), giám sát vị thế cạnh tranh giống như việc một vị tướng mô tả trận chiến bằng cách lập bản đồ vị trí địa lý đang thay đổi của các lực lượng đối địch, hay như một người chơi cờ vua hình dung cách bố trí bàn cờ khi các quân cờ khác nhau đang thay đổi. Áp dụng vào bối cảnh kinh doanh, giám sát vị thế

cạnh tranh được hiểu là việc giám sát được vị trí của mình và của đối với ĐTCT trên thị trường thông qua các chỉ tiêu so sánh vị thế tương đối. Simmonds (1986) cho rằng giám sát vị thế cạnh tranh mang tính toàn diện hơn so với đánh giá chi phí của ĐTCT. Ví dụ, việc tăng chi phí trên mỗi đơn vị của ĐTCT ban đầu có thể có vẻ thuận lợi cho sự cạnh tranh của DN mình; nhưng nếu sự gia tăng chi phí này là dành cho việc đầu tư, phát triển sức mạnh thương hiệu hoặc đầu tư vào phát triển sản phẩm mới thì cơ cấu chi phí thay đổi có thể cảnh báo rằng ĐTCT đang đảm bảo vị thế cạnh tranh mạnh hơn trong tương lai chứ không phải là trở nên yếu hơn. Chính vì lý do đó, thông tin giám sát chi phí của đối thủ là chưa đủ để phản ánh vị thế cạnh tranh trong tương lai (Simmonds, 1986) mà cần biện pháp giám sát toàn diện “kế toán giám sát vị thế cạnh tranh”.

Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh là việc cung cấp thông tin theo dõi và đánh giá ĐTCT về doanh số, thị phần, khối lượng, chi phí đơn vị, lợi nhuận trên đơn vị sản phẩm và lợi nhuận trên doanh thu của ĐTCT, các chỉ tiêu khác về dòng tiền, vốn lưu động, vốn cố định, tỷ lệ vốn chủ sở hữu trên doanh thu, tỷ lệ vốn chủ sở hữu trên doanh thu (Simmonds, 1986). Các nhóm ĐTCT được đánh giá gồm: đối thủ dẫn đầu (người có sức mạnh nhất thị trường, chi phí đơn vị thấp hơn, kinh nghiệm, lòng trung thành của khách hàng và khối lượng bán cao hơn), ĐTCT trực tiếp (cạnh tranh sát nhất với DN mình), đối thủ tụt hậu hơn (là một DN yếu hơn phù hợp để tấn công hơn là phòng thủ).

2.2.3.3. Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh qua báo cáo tài chính

Đây là hoạt động đánh giá ĐTCT dựa trên việc phân tích BCTC đã công bố của ĐTCT. Một điểm thuận lợi đối với DN áp dụng công cụ này đó là việc phân tích BCTC đã được công bố bao gồm các kỹ thuật quen thuộc với các kế toán viên được đào tạo truyền thống (Moon và Bates, 1993; Simmond, 1986). Một khuôn khổ phân tích có thể áp dụng cho các BCTC được công bố của ĐTCT như một phần của việc đánh giá các nguồn lợi thế cạnh tranh. Phân tích này có thể bao gồm việc theo dõi các xu hướng về doanh số bán hàng và mức lợi nhuận cũng như sự biến động của tài sản và nợ phải trả. Moon và Bates (1993) tuyên bố rằng những hiểu biết sâu sắc có ý nghĩa chiến lược có thể được rút ra từ việc phân tích về các công bố đã được công bố của ĐTCT; Simmond (1986) cho rằng hoạt động này là một phần của việc đánh giá các nguồn lợi thế cạnh tranh chính của ĐTCT. Các nội dung phân tích hiệu quả hoạt

động của ĐTCT qua BCTC bao gồm các nội dung về doanh thu, lợi nhuận, thị phần, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, các chỉ tiêu về tỷ suất doanh thu trên vốn kinh doanh và các chỉ tiêu về dòng tiền, tính thanh khoản (Simmonds, 1986).

2.2.4. Kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định chiến lược

Nội dung KTQTCL ra quyết định chiến lược bao gồm: Kế toán chi phí chiến lược (strategic costing), kế toán định giá chiến lược (Strategic Pricing) và kế toán đánh giá thương hiệu (Brand Valuation).

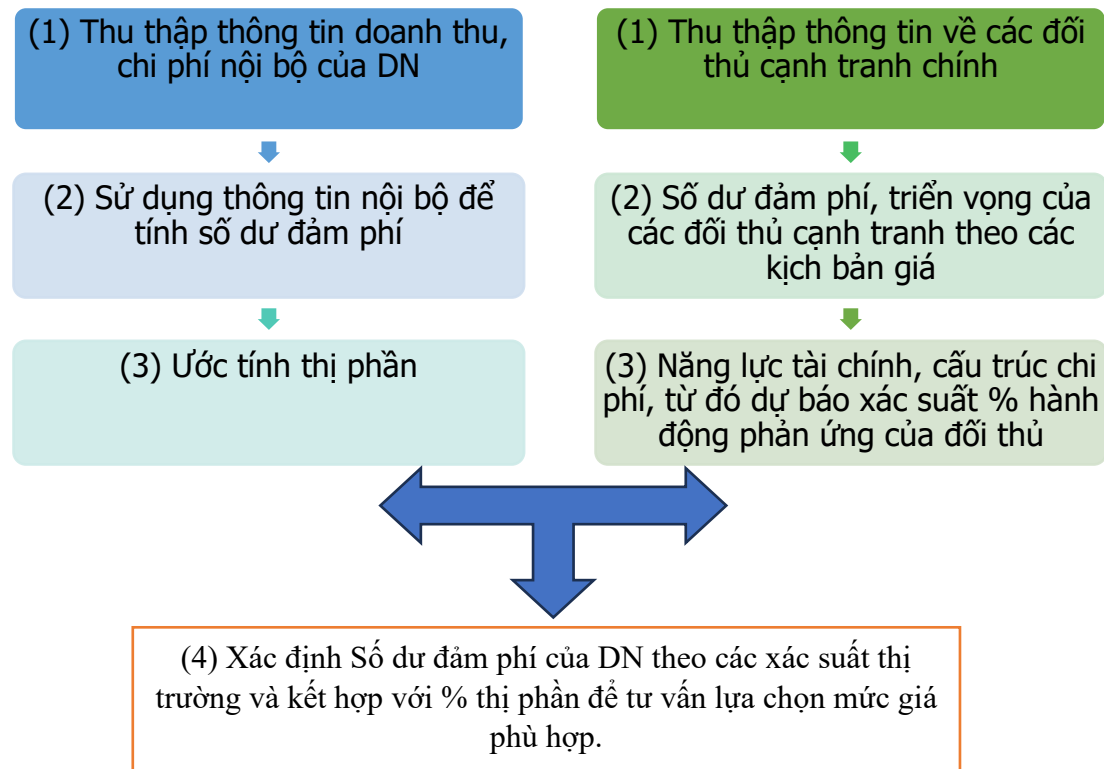
2.2.4.1. Kế toán chi phí chiến lược

Kế toán chi phí chiến lược (strategic costing) là việc sử dụng dữ liệu chi phí phân loại theo thông tin chiến lược và tiếp thị để xác định các chiến lược quản lý vượt trội, tạo ra lợi thế cạnh tranh bền vững cho DN. Điều này có nghĩa là trước khi đưa ra các quyết định lựa chọn chiến lược, DN cần thực hiện một quy trình thu thập, xác định thông tin chi phí theo chiến lược để xác định được phương án chiến lược tối ưu. (Govindarajan và Shank, 1992; Guilding và cộng sự., 2000; Cadez và Guilding, 2008; Oyewo, 2021). Các khoản chi phí theo chiến lược được Govindarajan và Shank (1992) đưa ra gồm tập hợp thông tin chi phí ở các giai đoạn: chi phí xây dựng chiến lược; chi phí truyền đạt các chiến lược đó trong toàn bộ tổ chức; chi phí phát triển và thực hiện các chiến thuật để thực hiện chiến lược; chi phí phát triển và thực hiện các biện pháp kiểm soát để giám sát sự thành công của các bước thực hiện để đạt được mục tiêu chiến lược.

2.2.4.2. Kế toán định giá chiến lược

Định giá chiến lược là một nội dung của kế toán quản trị chiến lược (Simmonds, 1982) cho phép kế toán có thể xác định được mức giá bán mang lại số dư đảm phí cao nhất nhưng vẫn duy trì được thị phần và vị thế cạnh tranh trong dài hạn bằng cách xem xét các xác suất hành động phản ứng của ĐTCT chính. Simmonds (1982) chỉ ra rằng chiến lược của DN không chỉ là thực hiện kế hoạch dài hạn, mà nhấn mạnh đến những nỗ lực đối phó với các ĐTCT, duy trì vị thế cạnh tranh nhằm đạt được mục tiêu tổng thể. Nếu một quyết định về giá chỉ dựa vào thông tin chi phí – khối lượng – lợi nhuận nội bộ có thể mang lại số dư đảm phí tăng hơn hiện tại nhưng có thể gây ra sự sụt giảm về thị phần và từ đó gây ảnh hưởng đến vị thế cạnh tranh trong dài hạn. Do đó, phương pháp định giá chiến lược đã đưa ra mô hình mô phỏng hành vi ĐTCT khi DN xây dựng các kịch bản về giá bán dựa trên dữ liệu về chi phí, cấu trúc chi phí, số dư đảm phí, lợi nhuận của DN

song song với các ĐTCT chính. Nội dung của phương pháp định giá chiến lược được trình bày theo Simmonds (1982), gồm các bước (1,2,3,4) như sau:



Hình 2.4: Các bước định giá chiến lược

Nguồn: Tác giả mô phỏng từ Simmonds (1982)

Bước 1: Thu thập và phân tích dữ liệu về chi phí, sản lượng, lợi nhuận của DN và của đối thủ cạnh tranh chính, gồm:

✓ Thu thập thông tin nội bộ của DN gồm: chi phí phân loại theo ứng xử chi phí, khối lượng tiêu thụ, giá bán và lợi nhuận.

✓ Thu thập thông tin công khai hoặc ước tính về chi phí, sản lượng, giá bán, lợi nhuận của ĐTCT chính. Simmonds (1982) nhấn mạnh rằng, mặc dù số liệu về ĐTCT có thể chỉ là ước tính nhưng vẫn có ý nghĩa lớn với DN hơn là hành động bỏ qua.

✓ Thu thập thông tin về khách hàng, dự kiến khối lượng bán, các hành vi chuyển đổi lựa chọn nhà cung cấp của khách hàng nếu có sự thay đổi giá.

Bước 2: Xây dựng mô hình mô phỏng các kịch bản giá:

Thiết lập các kịch bản thay đổi giá của DN với các mức giá (tăng hoặc giảm) và mức thị phần dự kiến (khối lượng tiêu thụ), số dư đảm phí, lợi nhuận của DN lần

ĐTCT. Kết quả thu được ở bước này gồm: Các mức giá của DN, các mức giá dự kiến của ĐTCT, thị phần tương ứng với từng mức giá dự kiến.

Bước 3: Phân tích và dự báo hành động phản ứng của đối thủ cạnh tranh

Dựa vào cấu trúc chi phí và các thông tin về ĐTCT, tính toán số dư đảm phí của ĐTCT để dự báo triển vọng thị trường của từng ĐTCT chính. Ngoài ra, DN cần dự báo mức độ nhạy cảm của đối thủ với chính sách giá của DN, dự báo hành động thay đổi giá của đối thủ nếu DN thay đổi giá. Kết quả của bước này là số liệu ước tính về xác suất % mà các đối thủ sẽ phản ứng theo các kịch bản giá của DN. Ví dụ, cần ước tính xác suất ĐTCT A phản ứng và đặt mức giá bán 30, 35, 40 lần lượt là 60%, 30%, 10% khi DN thiết lập một mức giá mới.

Bước 4: Lập báo cáo phân tích các kịch bản giá và tư vấn ra quyết định

Tính toán giá trị số dư đảm phí của DN theo các xác suất thị trường và Thị phần DN để báo cáo và tư vấn cho DN. Kết quả của bước này là kế toán quản trị tính được số dư đảm phí tại từng mức giá bằng số dư đảm phí nhân với tổng xác suất lũy kế; từ kết quả này cùng với kết quả về tỷ lệ phần trăm thị phần của DN để đưa ra tư vấn mức giá phù hợp. Kết quả thu được của phương pháp này được minh họa trong **Phụ lục 17**, cho thấy từ bảng tính giá chiến lược, kế toán có thể tư vấn cho DN phù hợp với mức số dư đảm phí cao và giữ được lợi thế dẫn đầu thị phần.

Tóm lại, phương pháp định giá chiến lược mang lại nhiều lợi ích dài hạn cho DN. Thứ nhất, phương pháp này đưa ra quyết định về giá chiến lược hơn là chỉ dựa trên chi phí của DN. Mục tiêu xác định giá bán không chỉ để bù đắp chi phí và tạo ra lợi nhuận trong một kỳ hiện tại mà còn để duy trì được lợi thế cạnh tranh trong tương lai dài hạn hơn so với ĐTCT, ví dụ như giành được thị phần, ngăn chặn được được gia nhập của đối thủ mới hoặc dẫn dắt thị trường. Căn cứ vào quá trình phân tích kịch bản giá, tính được số dư đảm phí trong các kịch bản giá và thị phần, KTQTCL đã đưa ra được mức giá khắc phục được hạn chế của phương pháp CVP truyền thống. **Thứ hai**, phương pháp này phân tích được số dư đảm phí của cả ĐTCT cho phép hiểu được hiệu quả tài chính của đối thủ, khả năng trang trải chi phí cố định và tạo ra lợi nhuận của đối thủ, hiểu được sức mạnh của đối thủ trong cuộc chiến về giá, một đối thủ có số dư đảm phí thấp hoặc đang thua lỗ có thể có xu hướng phản ứng giá khác với một ĐTCT có tình hình tài chính vững mạnh, do đó từ hiệu quả tài chính có thể dự báo được hành động điều chỉnh giá của ĐTCT. Ngoài ra, thông tin về số dư đảm phí dự kiến của mỗi bên trong thị trường là cơ sở để ước

tính xác suất mà đối thủ sẽ thực hiện các hành động phản ứng đối với mỗi kịch bản giá của DN.

2.2.4.3. Kế toán đánh giá thương hiệu

Thương hiệu ngày càng trở thành nguồn lực để tạo ra lợi thế cạnh tranh chính của DN, những DN duy trì được sức mạnh thương hiệu thì sẽ có vị thế cạnh tranh mạnh hơn trên thị trường, người mua sẵn sàng trả mức giá cao hơn với những sản phẩm có thương hiệu mạnh. Nhiều tác giả đã khẳng định tầm quan trọng của hoạt động cung cấp thông tin giá trị thương hiệu, thể hiện vai trò của KTQTCL góp phần vào việc duy trì và nâng cao vị thế cạnh tranh bền vững của DN. (Guilding và Pike, 1990; Ward và cộng sự, 1990; Cravens và Guilding, 2001; Roslender và Hart, 2006). Việc đo lường thương hiệu, ghi chép, theo dõi và đánh giá hiệu quả của các chiến lược marketing về phát triển thương hiệu là ngày càng trở thành nhu cầu rất thiết thực đối với các DN trong nền kinh tế cạnh tranh.

Để thực hiện *kế toán đánh giá thương hiệu*, nhân viên KTQTCL tham gia vào một quy trình gồm nhiều bước và có sự phối hợp chặt chẽ với các phòng ban khác của DN.

Bước 1: Xác định mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp và thu thập thông tin từ nhiều nguồn khác nhau.

Bộ phận KTQTCL kết hợp với bộ phận Marketing và bộ phận chiến lược để hiểu rõ mục đích của đánh giá thương hiệu của công ty, đó có thể là để đánh giá hiệu suất (ROI) của một chiến dịch marketing, quyết định đầu tư cho thương hiệu cụ thể, hoặc so sánh giá trị các thương hiệu trong danh mục, cung cấp báo cáo định kỳ.

Bước 2: Phân bổ chi phí cho từng thương hiệu

Trong bước này, KTQTCL có thể sử dụng các phương pháp phân bổ để phân tích chi phí tới từng thương hiệu, phương pháp được cho là hữu ích và cung cấp thông tin chính xác được khuyến khích là phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (activity based costing) (Roslender và Hart, 2006).

Bước 3: Áp dụng các phương pháp đánh giá thương hiệu.

Quá trình áp dụng phương pháp đánh giá thương hiệu được thực hiện bởi một nhóm liên chức năng, trong đó có sự tham gia của KTQTCL. Các phương pháp đánh giá thương hiệu bao gồm: phương pháp định giá dựa trên chi phí, phương

pháp định giá dựa trên thu nhập (theo giá trị hiện tại NPV), phương pháp định giá dựa trên thị trường và phương pháp hỗn hợp.

Phương pháp đánh giá thương hiệu dựa trên chi phí: Để thực hiện phương pháp này, DN cần tính tổng các chi phí đã đầu tư để xây dựng thương hiệu như chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí quảng cáo, chi phí phát triển sản phẩm. Phương pháp này có ưu điểm là đơn giản và dễ tính toán, căn cứ vào chi phí thực tế nội bộ của đơn vị, nhưng không phản ánh tiềm năng sinh lợi trong tương lai do không phản ánh được giá trị trên thị trường của thương hiệu. (Reily và Schweih, 1998; Guilding và Pike, 1990; Picyk, 2011)

Phương pháp định giá dựa trên thị trường: Với phương pháp này, DN tiến hành so sánh thương hiệu của mình với các giao dịch mua bán thương hiệu tương tự trên thị trường (các thương vụ M và A) để xác định giá trị. (Guilding và Pike, 1990, Picyk, 2011; Reilly và Schweih, 1998)

Phương pháp đánh giá thương hiệu dựa trên thu nhập: Phương pháp này dựa trên dòng tiền hoặc lợi nhuận tương lai mà thương hiệu có thể tạo ra, chiết khấu về giá trị hiện tại để tính giá trị hiện tại thuần (NPV) của thương hiệu. KTQTCL cũng cung cấp thông tin để tính toán chỉ tiêu ROI cho từng thương hiệu để đánh giá hiệu suất của thương hiệu. (Guilding và Pike, 1990; Picyk, 2011; Reilly và Schweih, 1998).

Phương pháp hỗn hợp (Sự kết hợp giữa các phương pháp): Đánh giá thương hiệu là một hoạt động phức tạp và đa chiều nên các DN thường kết hợp các phương pháp cùng nhau bao gồm cả chỉ tiêu tài chính và phi tài chính (như phương pháp đánh giá thương hiệu của công ty Interbrand phát triển) để nhằm đưa ra giá trị thương hiệu toàn diện. Đây là phương pháp được nhiều tổ chức tư vấn quốc tế sử dụng (Ward; và cộng sự, 1990). Guilding và Pike (1994) cho rằng trong số các phương pháp đánh giá thương hiệu, phương pháp được sử dụng rộng rãi nhất là phương pháp của tập đoàn hoạt động trong lĩnh vực tư vấn thương hiệu - Interbrand.

Bước 4: Cung cấp thông tin và báo cáo về thương hiệu.

Bộ phận KTQTCL cần lập báo cáo định kỳ về giá trị và hiệu quả của từng thương hiệu, nội dung của báo cáo cần cung cấp thông tin tài chính (doanh thu, chi phí, lợi nhuận, ROI, NPV) và thông tin phi tài chính (nhận diện thương hiệu, lòng trung thành của khách hàng, thị phần, sức mạnh thương hiệu), giúp NQT đánh giá được sức mạnh thương hiệu, hiệu quả đầu tư và ra các quyết định chiến lược về

thương hiệu (Guilding và Pike, 1990; Guilding và Pike, 1994; Roslender và Hart, 2006).

2.2.5. Kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

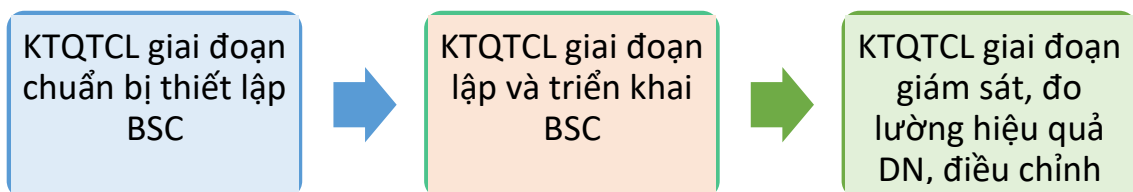
KTQTCL về lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả hoạt động gồm: Kế toán phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard/BSC) và Kế toán phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn (Benchmarking).

2.2.5.1. Kế toán quản trị chiến lược phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng

Thẻ điểm cân bằng (Balanced score card-viết tắt là BSC), được xây dựng bởi hai tác giả Kaplan và Norton vào năm 1992 và tiếp tục được phát triển và cải tiến vào năm 1993, 1996, 2002, 2004 với 4 khía cạnh: tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ; học tập và phát triển (Kaplan và Norton, 1992 , 1993 , 1996, 2001, 2004). Nội dung bốn khía cạnh của BSC đã mang lại khả năng liên kết mạnh mẽ giữa hoạt động của tổ chức với chiến lược của tổ chức đó, từ đó BSC không chỉ đo lường hiệu suất mà còn được sử dụng để phát triển, truyền đạt chiến lược trong nội bộ tổ chức và giám sát thực hiện chiến lược (Kaplan và Norton, 1996).

Để thực hiện BSC, hệ thống KTQTCL đã thực hiện thu thập, phân tích dữ liệu và cung cấp thông tin cho toàn bộ quy trình từ khi chuẩn bị, xây dựng và triển khai BSC, đến quá trình tinh chỉnh và cũng như thực hiện để giám sát, đo lường hiệu quả DN sau quá trình thực hiện của tổ chức.

Nội dung KTQTCL cho hệ thống BSC trong các tổ chức bao gồm các bước sau:



Thứ nhất, KTQTCL trong giai đoạn chuẩn bị thiết lập BSC

Quá trình chuẩn bị để thiết lập BSC yêu cầu các thông tin chuyển tải từ tầm nhìn, sứ mệnh tới mục tiêu chiến lược (Kaplan và Norton, 2000). Do đó, KTQTCL thực hiện cung cấp thông tin về kế toán ĐTCT, các thông tin liên quan đến khách hàng và tài chính, chi phí chuỗi giá trị toàn diện của tổ chức để NQT nắm bắt được năng lực chiến lược của đơn vị, từ đó là cơ sở để thiết kế BSC phù hợp giữa yếu tố

bên trong với yếu tố bên ngoài thị trường và phù hợp với chiến lược tổng thể của DN.

Các chỉ tiêu KTQTCL cung cấp trong giai đoạn này với mục tiêu phân tích bối cảnh của DN (thị trường, ĐTCT, KH) phục vụ cho chuẩn bị biểu đồ chiến lược, do đó, ngoài các khía cạnh về quy trình nội bộ, tài chính, KH, học tập và phát triển, thì giai đoạn chuẩn bị BSC, KTQTCL cần thu thập và cung cấp thông tin về ĐTCT để phản ánh môi trường bên ngoài của DN gồm:

- + Doanh thu, lợi nhuận của ĐTCT để xác định khoảng cách cạnh tranh so với các đối thủ dẫn đầu.
- + Thị phần của DN so với ĐTCT để định vị chiến lược
- + Cơ cấu chi phí của ĐTCT, mô hình định giá của ĐTCT để đánh giá sức mạnh giá và vị thế thị trường.
- + Các tỷ suất tài chính của ĐTCT: Tỷ lệ lợi nhuận, tỷ lệ thanh khoản, tỷ lệ đòn bẩy tài chính.
- + Tỷ lệ tăng trưởng thị trường hàng kỳ: xu hướng tăng trưởng của ngành để xác định cơ hội kinh doanh.
- + Các tiêu chuẩn Benchmark của ngành gồm: ROA trung bình của ngành, thị phần.

Các chỉ tiêu trên thường được thu thập thông qua các kỹ thuật kế toán ĐTCT (Kaplan 2006; Kaplan và Norton, 1996).

Thứ hai, KTQTCL trong giai đoạn thiết lập và triển khai BSC: Với quá trình thiết lập và triển khai BSC, theo Kaplan từ mục tiêu chiến lược để lập ra bản đồ chiến lược trong đó bao gồm các chỉ tiêu KPI cụ thể cho 4 khía cạnh: Khía cạnh tài chính, Khía cạnh KH, Khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh học tập và phát triển. Các khía cạnh này thể hiện được mối quan hệ nguyên nhân – kết quả: từ năng lực, văn hóa của “Học tập và phát triển” thông qua Quy trình nội bộ (có hiệu quả, chất lượng và sự đổi mới) để mang đến kết quả dành cho khía cạnh “KH” với sự hài lòng và thị phần, cuối cùng cũng là mục tiêu cao nhất đó là mang lại kết quả về mặt “Tài chính” liên quan đến Lợi nhuận và giá trị. Quá trình này thể hiện thông qua việc lựa chọn các KPI cho từng khía cạnh. (Kaplan và Norton, 1992, 1996, 2004).

Do đó, KTQTCL kết hợp với các bộ phận chức năng khác trong DN như marketing, bán hàng, công nghệ thông tin để thực hiện thu thập thông tin phi tài

chính và tài chính, phân tích các chỉ tiêu phục vụ chi tiết cho các KPI theo 4 khía cạnh:

Bảng 2.8 : Nội dung Kế toán quản trị chiến lược với bốn khía cạnh của BSC

Nội dung BSC	Các chỉ tiêu cụ thể đo KTQTCL cung cấp cho thiết lập triển khai BSC
Khía cạnh tài chính	KTQTCL cung cấp Khía cạnh này nhằm đo lường hiệu quả về tài chính để tối đa hóa giá trị cho các cổ đông, các chỉ tiêu đo lường về tài chính gồm: Doanh thu; Lợi nhuận gộp (Profit margins); Tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư – ROI; Tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu- ROE; Tỷ suất lợi nhuận trên tổng tài sản-ROA; Thu nhập trên mỗi cổ phiếu (EPS); Đo lường dòng tiền hoạt động, dòng tiền đầu tư và tài trợ. KTQTCL thu thập dữ liệu đầu vào từ sổ kế toán tài chính.
Khía cạnh khách hàng (KH)	KTQTCL cung cấp thông tin liên quan đến việc định vị giá trị cung cấp tới KH mục tiêu gồm 4 nội dung chính: thời gian, chất lượng, hiệu suất và chi phí. <u>Các chỉ số cụ thể có thể gồm:</u> Về thời gian: (Kaplan và Norton, 1992): Thời gian chờ đợi cho sản phẩm hiện có; Thời gian đưa sản phẩm mới ra thị trường. Về chất lượng: Tỷ lệ lỗi, tỷ lệ giao hàng đúng thời hạn; độ chính xác của dự báo giao hàng. Về hiệu suất: Mức độ sản phẩm dịch vụ đáp ứng kỳ vọng của khách hàng về chức năng, tính năng và hài lòng tổng thể. + Thị phần. + Giữ chân KH: tỷ lệ tổ chức giữ chân khách hàng hiện tại theo thời gian. + Thu hút KH: Tốc độ mà tổ chức thu hút và giành được KH + Sự hài lòng của KH: tỷ lệ KH hài lòng cao với SP?DV + Lợi nhuận của KH: xác định mối quan hệ khách hàng nào mang lại giá trị cao nhất. Về chi phí: Tổng chi phí cho khách hàng. <i>Các chỉ tiêu thể hiện hiệu suất của khía cạnh khách hàng:</i> Các chỉ tiêu và số liệu trên được thu thập thông qua hệ thống kế toán KH và từ các bộ phận nghiên cứu thị trường, bộ phận marketing và

Nội dung BSC	Các chỉ tiêu cụ thể do KTQTCL cung cấp cho thiết lập triển khai BSC
	bộ phận bán hàng.
Khía cạnh quy trình nội bộ	Khía cạnh này nhằm đo lường hiệu quả về các quy trình hoạt động của DN để tạo ra giá trị cho KH và cổ đông, gồm 4 quy trình: (Kaplan và Norton, 2004) Quy trình quản lý hoạt động: Các chỉ tiêu thuộc quy trình này phản ánh việc sản xuất và cung cấp SP/DV cho KH: Chi phí đơn vị trên mỗi SP/DV hoặc giao dịch; Chi phí dựa trên hoạt động cho các hoạt động chính, Biến động chi phí so với tiêu chuẩn hoặc mục tiêu; Tỷ lệ lỗi; Tỷ lệ phế liệu hoặc làm lại SP; Chỉ số năng lực quy trình (CP, CPK), Tỷ lệ giao hàng đúng hạn. Quy trình quản lý KH: Đo lường này nhấn mạnh về quy trình của DN bao gồm các trình tự từ <i>lựa chọn, thu hút, giữ chân, phát triển mối quan hệ</i>. <i>Cụ thể, với lựa chọn KH (tỷ lệ xác định KH chính xác); với thu hút KH (Số lượng KH mới có được; Tỷ lệ chuyển đổi KH tiềm năng; Chi phí cho một KH mới); Giữ chân KH (Tỷ lệ giữ chân hoặc sự trung thành của KH; thời gian phản hồi khiếu nại từ KH, tỷ lệ giải quyết về dịch vụ KH; chi phí cho mỗi lần tương tác dịch vụ); Phát triển mối quan hệ KH (Tỷ lệ bán chéo thành công; Hiệu quả của quy trình quản lý quan hệ KH -CRM; Tỷ lệ chi phí cho KH mục tiêu)</i> Quy trình đổi mới: phản ánh việc tạo ra SP/DV hoặc quy trình giúp DN thâm nhập thị trường mới với KH mới, qua đó đảm bảo tăng trưởng doanh thu, lợi nhuận. Các chỉ tiêu đo lường BSC gồm: Tỷ lệ DT/LN từ các SP/DV mới; Số lượng SP/DV mới được tung ra theo từng giai đoạn; Số lượng bằng sáng chế; Thời gian đưa ra SP mới; Chu kỳ phát triển SP; mức đầu tư cho các dự án RvàD; thời gian hoàn vốn đầu tư cho SP mới. Quy trình xã hội và tuân thủ quy định: Phản ánh sự đáp ứng của DN với các quy định và kỳ vọng của xã hội về các vấn đề môi trường, an toàn, sức khỏe, công đồng, nâng cao danh tiếng. Các chỉ tiêu đo lường có thể gồm: Số lượng sự cố về môi trường; Mức độ phát thải so với quy định; Mức đầu tư và các sáng kiến về môi trường; Tỷ lệ

Nội dung BSC	Các chỉ tiêu cụ thể do KTQTCL cung cấp cho thiết lập triển khai BSC
	tai nạn lao động; Số lượng vi phạm an toàn lao động; Chỉ số sức khỏe của nhân viên; Mức đầu tư vào các dự án cộng đồng; Số giờ hoạt động tình nguyện của nhân viên; Các chỉ số tuân thủ về đạo đức. Dữ liệu được lấy từ sự tích hợp trong hệ thống ERP và hệ thống kế toán chi phí theo hoạt động (ABC), kế toán chi phí theo chuỗi giá trị.
Khía cạnh học tập và phát triển	Khía cạnh này thể hiện các tài sản vô hình của DN và vai trò của các TSVH này trong chiến lược của DN, gồm năng lực nhân viên, năng lực công nghệ thông tin, về văn hóa tổ chức, về học hỏi chiến lược và phản hồi. + Đối với năng lực về nhân viên: Thể hiện qua các chỉ tiêu số giờ đào tạo nhân viên hoặc đầu tư vào phát triển kỹ năng; Tỷ lệ hài lòng của nhân viên, tỷ lệ giữ chân nhân viên; mức độ năng lực của nhân viên phù hợp với nhu cầu chiến lược. (Kaplan và Norton, 1992) + Đối với năng lực về công nghệ thông tin: Tính tin cậy và sẵn sàng của hệ thống, mức độ hài lòng của người dùng với hệ thống CNTT; tính kịp thời và chính xác của thông tin. (Kaplan và Norton, 1996) + Đối với văn hóa tổ chức: Sự đồng thuận của nhân viên với tầm nhìn và giá trị; tỷ lệ thực hiện các sáng kiến chiến lược; số lượng đề xuất cải tiến và ý tưởng mới được tạo ra. (Kaplan và Norton, 1996) + Học hỏi chiến lược và phản hồi: Thời điểm đạt các mốc chiến lược và vòng phản hồi kiểm tra các giả thuyết chiến lược. (Kaplan và Norton, 1992, 1996) Nguồn thu thập nguồn dữ liệu có thể xuất phát từ khảo sát và phỏng vấn nhân viên, bộ phận quản lý đào tạo của DN thuộc bộ phận nhân sự, báo cáo của bộ phận công nghệ thông tin, số liệu của bộ phận RvàD.

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ (Kaplan và Norton, 1992 , 1993 , 1996, 2001, 2004)

Thứ ba, KTQTCL phục vụ trong giai đoạn giám sát thực hiện, đo lường hiệu quả và điều chỉnh BSC.

Trong giai đoạn giám sát thực hiện, KTQTCL cung cấp các báo cáo chiến lược trực quan hóa hiệu suất và mối liên kết trong cả 4 khía cạnh, nhằm giám sát quá trình thực hiện BSC trong từng bộ phận và tổng thể của DN.

Đối với hoạt động điều chỉnh BSC, KTQTCL đề xuất và đánh giá các điều chỉnh cần thiết với BSC hoặc với các chiến lược cơ bản của DN. Chẳng hạn như, KTQTCL cần điều tra lý do nếu DN liên tục không đạt được KPI hoặc các KPI dễ dàng vượt qua, hoặc các chỉ tiêu không giúp đạt được mục tiêu chiến lược. BSC được cho là một công cụ cải tiến liên tục cho DN nên đòi hỏi cần xem xét, đánh giá, điều chỉnh nếu cần thiết (Kaplan và Norton, 1993).

Tóm lại, Kaplan và Norton đã khẳng định rằng BSC là công cụ liên kết hoạt động của đơn vị với tầm nhìn với chiến lược và tại từng đơn vị chiến lược, là công cụ truyền thông tới các bộ phận của DN, giám sát quá trình thực hiện chiến lược và đề xuất các giải pháp điều chỉnh nếu cần thiết. Trong từng lĩnh vực, các chỉ tiêu của từng khía cạnh phát triển có thể được điều chỉnh để phù hợp với yêu cầu quản lý và mục tiêu chiến lược của DN.

2.2.5.2. Kế toán quản trị chiến lược phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn

Tập đoàn Xerox tại NewYork là DN khởi xướng các dự án Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking) toàn diện đầu tiên trên thế giới từ năm 1979 (Andersen và Camp, 1995; Ziegel và Camp, 1996; Yasin, 2002; Graham và cộng sự, 1998). Cuối những năm 1970, các ĐTCT về sản xuất máy photocopy của Nhật Bản như Canon, Ricoh đã tham gia thị trường với CPSX thấp hơn nhiều so với Xerox, đe dọa vị trí hàng đầu thị trường của Xerox. Đứng trước bối cảnh này, Xerox đã đưa ra sáng kiến thang đo điểm chuẩn để hiểu rõ hơn về vật liệu, quy trình và phương pháp mà các nhà sản xuất máy photocopy Nhật Bản sử dụng (Camp, 1989). Việc áp dụng sáng kiến này đã giúp Xerox tăng hiệu quả thiết kế và sản xuất, giảm chi phí và nâng cao vị thế cạnh tranh trên thị trường máy photocopy. Sau đó mười năm – năm 1989, Rober Camp đã hệ thống hóa, đưa ra khái niệm và quy trình đầu tiên về Benchmarking dựa trên kinh nghiệm của ông tại Xerox thông qua tác phẩm *“Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance”*. Tác phẩm này đã mở đầu cho lĩnh vực nghiên cứu về cải tiến đo lường hiệu quả hoạt động với Benchmarking, thu hút được sự quan tâm nghiên cứu về cả lý thuyết và thực hành tại các tập đoàn trên thế giới ở nhiều ngành nghề khác nhau.

Về khái niệm, Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking) có thể hiểu là *phương pháp so sánh trong đó một DN xác định các thực hành tốt nhất trong một lĩnh vực nhất định và cố gắng điều chỉnh hiệu suất của chính DN mình theo các thực hành tốt nhất đó* (Camp, 1989).

Benchmarking được ghi nhận là rất hiệu quả về mặt chi phí, bởi vì các DN có thể tiết kiệm được thời gian và nguồn lực tài chính bằng cách tránh những sai lầm mà các DN khác đã mắc phải hoặc bằng cách áp dụng các phát minh về quy trình hay phương pháp mà các DN khác trong cùng ngành nghề đã phát triển và đã thử nghiệm (Camp, 1989). Thang đo điểm chuẩn trở thành một nội dung đo lường hiệu quả hoạt động, cho phép nhà quản trị xem xét DN của mình theo một góc độ hướng ra bên ngoài, đặt ra những *câu hỏi mới* cho hoạt động của DN mình để hướng tới các mức hiệu suất hoạt động cao hơn. Phương pháp này cũng thể hiện sự tích hợp giữa các chỉ số tài chính với các thông tin phi tài chính, KTQTCL có thể kiểm tra mối quan hệ nhân quả giữa các chỉ tiêu đo lường hiệu quả tài chính với phi tài chính.

Kể từ khi ra đời, Benchmarking đã trải qua nhiều thay đổi, từ một quy trình yêu cầu thời gian thực hiện từ 6 đến 9 tháng, ngày nay đã được tinh giản và trở thành một công cụ nhanh chóng và linh hoạt (Atkinson và cộng sự, 2022). Về cơ bản, các tác giả đều thống nhất chung các bước mà một DN tiến hành quá trình Benchmarking như sau: (Camp, 1989; Andersen và Camp, 1995; Matters và Evans, 1997; Graham và cộng sự, 1998; Yasin, 2002).

+ **Lập kế hoạch:** DN cần quyết định các khu vực cần đánh giá theo Thang đo điểm chuẩn (các hoạt động và chức năng) cần đánh giá theo Thang đo điểm chuẩn.

+ **Thành lập nhóm thực hiện:** DN cần lập ra một nhóm phụ trách quá trình thực hiện Thang đo điểm chuẩn.

+ **Xác định đối tác:** đây là xác định DN có thực hành tốt nhất, được coi là bước rất quan trọng của quy trình.

+ **Thu thập, phân tích dữ liệu chi tiết về DN “đối tác”** và quy trình hoạt động của họ để xác định khoảng cách “gaps”.

+ **Thực hiện các hành động để thu hẹp khoảng cách** của DN mình so với Benchmarks.

Nhiều nghiên cứu đã công bố khẳng định KTQTCL đóng vai trò quan trọng và trung tâm trong quy trình thực hiện Thang đo điểm chuẩn. (Graham và cộng sự

1998; AICPA, 2000; ICWAI, 2008; Abdul Rahman và cộng sự., 2012; Harris và Mongiello, 2016). Để thực hiện Thang đo điểm chuẩn, về cơ bản KTQTCL tiến hành các nội dung sau:

Bảng 2.9 : Nội dung Kế toán quản trị chiến lược với quy trình Benchmarking

Quy trình Benchmarking	Nội dung KTQTCL thực hiện
Lập kế hoạch: Xác định các khu vực cần đánh giá theo Thang đo điểm chuẩn Benchmarking	KTQTCL thu thập dữ liệu và cung cấp thông tin đầu vào về hiệu suất của DN về các chỉ tiêu tài chính (Doanh thu, Chi phí, Lợi nhuận, ROI), các chỉ tiêu phi tài chính (số sản phẩm lỗi, thời gian sản xuất,...) để làm cơ sở xác định các khu vực cần đánh giá theo Benchmarks. IMA (2021) nhấn mạnh rằng, các nhân viên kế toán đảm bảo tính toàn vẹn của dữ liệu để giúp cho các Benchmarks có tính tin cậy. Đặc biệt, các KTQTCL còn lựa chọn các số liệu phản ánh ưu tiên chiến lược, phù hợp với <i>mục tiêu chiến lược</i> như CLV, tỷ lệ chi phí trên thu nhập hoặc được điều chỉnh theo bối cảnh thực tế của ngành (Bhimani và Langfield-Smith, 2007).
Thành lập nhóm thực hiện Thang đo điểm chuẩn Benchmarking	KTQTCL được tham gia vào nhóm thực hiện, đồng thời bộ phận này còn tham vấn cho ban lãnh đạo DN để lựa chọn những cá nhân phù hợp của quá trình thực hiện Benchmarking.
Xác định đối tác của Thang đo điểm chuẩn	KTQTCL <u>tham gia vào việc</u> phân tích dữ liệu và cung cấp thông tin về ĐTCT bằng cách sử dụng cơ sở dữ liệu bên ngoài (BCTC công khai, số liệu thống kê hoặc dữ liệu mua từ các công ty nghiên cứu thị trường) hoặc từ hệ thống kế toán ĐTCT, từ đó góp phần <i>xác định đối tác</i> của Thang đo điểm chuẩn là DN có thực hành tốt nhất trong ngành hoặc trong phân khúc thị trường theo nội dung cần thực hiện so sánh (về chiến lược, sản phẩm, quy trình). Các yếu tố cần cân nhắc khi lựa chọn đối tác là: quy mô của DN đối tác so sánh, số lượng các đối tác, vị thế cạnh tranh tương đối giữa các đối tác trong ngành, mức độ tin cậy giữa các đối tác.
Thu thập, phân tích dữ liệu chi tiết về DN “đối	KTQTCL sử dụng các kỹ thuật phân tích chi phí đối thủ, phân tích các chỉ tiêu đo lường hiệu suất của DN mình và của “đối tác” để xác định khoảng cách “gaps” về hiệu quả hoạt động.

Quy trình Benchmarking	Nội dung KTQTCL thực hiện
<i>tác” và về DN để xác định khoảng cách “gaps”</i>	Nguồn dữ liệu bao gồm: Nguồn dữ liệu bên trong DN (các chỉ tiêu trên sổ kế toán, hệ thống ERP, báo cáo quản trị), nguồn dữ liệu bên ngoài DN (Số liệu thống kê, BCTC của đối thủ công khai,...); và nguồn dữ liệu tự điều tra do nhóm thực hiện Benchmarking tổ chức thu thập (thông qua phỏng vấn, khảo sát, tham quan thực địa,...)(AICPA, 2000). Các dữ liệu cần đảm bảo khả năng so sánh và được xác thực, phải được phân loại và mã hóa. Các chỉ tiêu KTQTCL cung cấp để so sánh bao gồm: các khoản doanh thu hoạt động, tỷ lệ doanh thu/nhân viên, các khoản chi phí hoạt động, LN gộp, ROI, ROS, tỷ lệ chi phí RvàD trên doanh thu, thị phần, tỷ lệ nợ trên Vốn CSH, các khoản chi phí lớn theo nội dung như chi phí lương, chi phí nguyên vật liệu đầu vào, chi phí cho mỗi lần đặt hàng,... Sau khi cung cấp thông tin, KTQTCL đưa ra các đánh giá như Doanh thu các bộ phận của DN mình hiện đang cao hơn hay thấp hơn so với đối thủ, chi phí lương của DN mình đang trả có cao hơn đối thủ hoặc trung bình ngành hay không, hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu của DN có tốt hơn đối thủ hay không,...
<i>Thực hiện các hành động để thu hẹp khoảng cách, giám sát quá trình cải tiến và điều chỉnh.</i>	KTQTCL xác định các nguyên nhân gây ra sự khác biệt chính là khoảng cách giữa DN mình với đối tác so sánh, từ đó đề xuất các giải pháp phù hợp. KTQTCL có thể sử dụng dữ liệu từ các hệ thống chi phí như ABC, Target Costing, Value chain analysis để tìm ra nguyên nhân của chi phí và tìm kiếm cơ hội giảm chi phí (CIMA, 2007). Quá trình cải tiến nội bộ DN theo thang đo điểm chuẩn là quá trình liên tục, được đánh giá và theo dõi, giám sát có tính hệ thống để đạt được mục tiêu DN đề ra.

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Tùy vào mục tiêu của DN và lĩnh vực kinh doanh mà các chỉ tiêu được cung cấp sẽ là các chỉ tiêu ROI, ROS, ROE, Revpar,...KTQTCL sẽ cung cấp và phân tích cung cấp các chỉ tiêu so sánh theo Thang đo điểm chuẩn cho DN.

2.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

2.3.1. Các lý thuyết nền tảng

Dựa trên quá trình tổng quan tài liệu của các nghiên cứu về kế toán quản trị chiến lược, cũng như các nghiên cứu về đổi mới kế toán quản trị chiến lược, tác giả nhận thấy có một số lý thuyết nền tảng được sử dụng để giải thích sự tác động của các yếu tố đến sự lan rộng và áp dụng kế toán quản trị chiến lược như lý thuyết ngẫu nhiên của Lawrence và Lorsch (1967), lý thuyết khuếch tán đổi mới của Rogers (1995) và lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

2.3.1.1. Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory)

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory), còn gọi là lý thuyết dự phòng ra đời vào năm 1967 bởi Lawrence và Lorsch nhằm tìm ra mối liên hệ để giải thích về sự phát triển của các DN. Lý thuyết này nhấn mạnh và làm nổi bật vai trò của các yếu tố ngẫu nhiên tới hoạt động của các DN (Lawrence và Lorsch, 1967). Lý thuyết giải thích các mối quan hệ giữa các yếu tố tác động và kết quả trên cơ sở phân tích hành vi, hoạt động của DN. Nội dung của lý thuyết ngẫu nhiên bao gồm có 4 phần: (Lawrence và Lorsch, 1967), đó là:

(1) Không có phương pháp nào tốt nhất có thể xử lý mọi tình huống mà DN gặp phải;

(2) Các quy trình và cơ cấu của một DN phải phù hợp với môi trường của nó;

(3) Để hoạt động hiệu quả, DN cần đảm bảo sự phù hợp giữa các mối quan hệ bên trong (cấu trúc tổ chức) và bên ngoài (đặc điểm môi trường); và

(4) DN sẽ hoạt động hiệu quả hơn khi có cấu trúc quản lý phù hợp với các nhiệm vụ và bản chất của từng nhóm công việc và đặc điểm môi trường cụ thể.

Rất nhiều các tác giả nghiên cứu kế toán đều đồng thuận có mối quan hệ tác động qua lại, hỗ trợ lẫn nhau giữa DN và môi trường của nó từ cơ sở ban đầu của Lawrence và Lorsch (1967). Thành công của DN chịu sự tác động bởi các yếu tố bối cảnh như môi trường, văn hóa, chiến lược, công nghệ, quy mô, ... của DN đó (Phan Thanh Tú và cộng sự, 2018). Lý thuyết về sự phù hợp giữa cấu trúc tổ chức và các biến theo ngữ cảnh được gọi chung là lý thuyết ngẫu nhiên. Cho đến nay lý thuyết ngẫu nhiên vẫn là một trong những cách tiếp cận phổ biến trong nghiên cứu KTQT (Chenhall, 2006).

Áp dụng của Lý thuyết ngẫu nhiên trong các nghiên cứu về KTQTCL

Dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên, nhiều mối quan hệ tác động giữa các nhân tố đến việc áp dụng KTQTCL trong tổ chức được kiểm chứng. Cadez và Guilding (2008) đã sử dụng hoàn toàn lý thuyết này để lập luận và phát triển các giả thuyết liên quan. Kết quả nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008) đã mở ra một quan điểm mới về vai trò của người làm kế toán đối với quá trình quản trị chiến lược, nhờ đó thúc đẩy các DN lớn ở Slovenia sử dụng hệ thống các công cụ kế toán hiện đại này. Đây cũng là NC nhấn mạnh được yếu tố kế toán trong KTQTCL, làm rõ hơn quan điểm KTQTCL là kế toán của QTCL cũng như nâng tầm vai trò của kế toán viên khi tham gia vào quá trình đưa ra các QĐCL.

Ví dụ, một số nghiên cứu (Cinquini và Tenucci, 2007; Cadez và Guilding, 2008; Santini, 2013; Kalkhouran, Nedaei và Rasid, 2017; Petera và Šoljaková, 2020) đã sử dụng lý thuyết ngẫu nhiên để nghiên cứu tác động của một số các yếu tố phụ thuộc vào việc sử dụng KTQTCL. Cinquini và Tenucci (2007) đã sử dụng một cuộc khảo sát các công ty Ý để kiểm tra 14 kỹ thuật KTQTCL và 5 biến ngẫu nhiên (mô hình chiến lược, sứ mệnh chiến lược, định vị chiến lược, quy mô công ty và ngành). Họ phát hiện ra rằng mặc dù các kỹ thuật KTQTCL được sử dụng rộng rãi nhưng việc áp dụng chúng chỉ liên quan yếu đến định vị chiến lược và không liên quan đến bất kỳ biến số nào trong bốn biến số còn lại, bao gồm cả quy mô. Do đó, họ kết luận rằng việc áp dụng KTQTCL không phải do chiến lược thúc đẩy. Ngoài ra, nghiên cứu của họ có đóng góp hạn chế cho sự phát triển của lý thuyết ngẫu nhiên vì nó không nghiên cứu ảnh hưởng của việc sử dụng KTQTCL đến hiệu quả kinh doanh. Theo Cadez và Guilding (2008), điều này tốt hơn nên được mô tả như một ứng dụng của một mệnh đề phù hợp thay vì một mệnh đề ngẫu nhiên (Drazin và Van de Ven, 1985).

Lachmann, Knauer và Trapp (2013), người đã nghiên cứu tác động của bốn yếu tố ngẫu nhiên (quy mô, cơ cấu sở hữu, hình thức pháp lý và liên kết với một nhóm bệnh viện), đến việc sử dụng 20 kỹ thuật KTQTCL trong các bệnh viện ở Đức, đã phát hiện ra rằng kỹ thuật KTQTCL là không được sử dụng rộng rãi. Họ nhận thấy rằng quy mô (được đo bằng số giường bệnh) và hình thức sở hữu pháp lý không liên quan đến việc sử dụng KTQTCL nhưng cơ cấu sở hữu và sự liên kết mạng lưới với một nhóm bệnh viện thì có. Điều này khiến họ đi đến kết luận: *“Phát hiện của chúng tôi chỉ ra rằng sự phù hợp giữa các đặc điểm của tổ chức và cấu hình cụ thể*

của kỹ thuật KTQTCL tạo thành điều kiện tiên quyết để tăng hiệu suất” (Lachmann, Knauer và Trapp, 2013, trang 358).

Tổng quan từ các nghiên cứu trước, lý thuyết ngẫu nhiên đã được sử dụng khá nhiều trong việc phát triển các giả thuyết, cụ thể có các nhân tố: môi trường không chắc chắn (Urquidi và Ripoll, 2013; Pavatos, 2015; Pavatos và Kostakis, 2018); định hướng thị trường (Cadez và Guilding, 2008), quy mô DN (Cadez và Guilding, 2008; Pavatos, 2015; Kalkhoran và cộng sự, 2017); chiến lược (Cadez và Guilding, 2008; Pavatos, 2015; Turner và cộng sự, 2017); sự tham gia của kế toán viên trong quá trình ra quyết định chiến lược (Cadez và Guilding, 2008); phân cấp quản lý, chất lượng thông tin của HTTT, chu kỳ sống của tổ chức, thời gian hoạt động của tổ chức (Pavatos, 2015),... Áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên trong nghiên cứu này, luận án sẽ nghiên cứu các yếu tố ngẫu nhiên tác động đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN bao gồm: mức độ cạnh tranh; nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh; chất lượng hệ thống thông tin; sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược.

2.3.1.2. Lý thuyết khuếch tán sự đổi mới (Diffusion of Innovation Theory)

Lý thuyết về khuếch tán sự đổi mới (Diffusion of Innovation Theory) là một tác phẩm của nhà nghiên cứu truyền thông Rogers vào năm 1962. Nội dung cơ bản của lý thuyết này giải thích được các nhân tố ảnh hưởng tới việc lan truyền của một ý tưởng mới tới một cộng đồng cụ thể và được chấp nhận theo thời gian. Đặc biệt, khuếch tán là một quá trình mà sự đổi mới được truyền đạt thông qua kênh trong một khoảng thời gian giữa các thành viên của một tổ chức. Đổi mới là việc áp dụng các hệ thống mới, chính sách, chương trình và quy trình, có thể được tạo ra nội bộ bởi một tổ chức hoặc các nhân tố bên ngoài. Sau khi phân tích cơ chế lây lan và chấp nhận đổi mới, Rogers (1995) đã xác định các yếu tố chính có thể ảnh hưởng đến quá trình và phân loại chúng thành ba chính các nhóm:

(1) Yếu tố quản lý: các nhà quản lý đóng một vai trò rất lớn trong chấp nhận đổi mới trong một tổ chức thông qua mạnh mẽ thái độ hỗ trợ, khả năng chỉ đạo, hướng dẫn và thực hiện các chiến lược.

(2) Yếu tố tổ chức: sáu yếu tố ảnh hưởng đổi mới tổ chức: Tập trung hóa, Chuyên nghiệp hóa, Tiêu chuẩn hóa, Truyền thông nội bộ, Sự linh động của tổ chức và quy mô DN.

(3) Yếu tố bên ngoài: đổi mới và cạnh tranh môi trường có thể thúc đẩy việc áp dụng các ý tưởng mới. Áp lực từ các bên liên quan có thể tạo ra nhiều cơ hội cho những đổi mới mạnh mẽ.

Áp dụng của Lý thuyết khuếch tán sự đổi mới trong các nghiên cứu về KTQTCL

KTQTCL đại diện cho một tập hợp hiện đại và kỹ thuật kế toán quản trị phức tạp tập trung vào khách hàng, ĐTCT và các vấn đề chiến lược khác bao gồm lập kế hoạch chiến lược, kiểm soát chiến lược, đo lường hiệu suất và ra quyết định chiến lược. Do đó, KTQTCL có thể được coi là một sự đổi mới đến mức nó là một sự thay đổi so với các kỹ thuật kế toán quản trị truyền thống đã được sử dụng trong một thời gian dài. Vì KTQTCL là một sự đổi mới về kế toán quản lý nên quyết định sử dụng KTQTCL có thể là bị ảnh hưởng bởi các thuộc tính đổi mới. *Lý thuyết khuếch tán đổi mới đã được nhiều nhà nghiên cứu áp dụng vào việc giải thích sự đổi mới của lĩnh vực kế toán quản trị, trong đó đặc biệt là các kỹ thuật hiện đại của KTQTCL.* Rogers (1995) cũng áp dụng lý thuyết này để xem xét các yếu tố tác động đến sự áp dụng BSC trong tổ chức và khẳng định ba yếu tố ảnh hưởng đến khả năng chấp nhận sự đổi mới của một tổ chức gồm: *Một là*, Đặc điểm của nhà quản trị như nhận thức, sự cam kết của nhà quản trị để thực hiện một sự đổi mới; *Hai là*, Văn hóa tổ chức: Văn hóa tổ chức có ý nghĩa quan trọng đến việc triển khai các sáng kiến mới. Nếu một tổ chức có sự kết nối, truyền thông, chia sẻ giữa các bộ phận chức năng trong DN tốt thì sẽ mang lại lợi ích cho việc truyền bá những sự cải tiến và ngược lại; *Ba là*, Đặc điểm bên ngoài tổ chức như môi trường cạnh tranh cao có thể thúc đẩy việc áp dụng các ý tưởng mới. Trong nghiên cứu này, tác giả áp dụng lý thuyết khuếch tán đổi mới để kiểm tra sự tác động của yếu tố “Mức độ cạnh tranh”, “Phong cách lãnh đạo chuyên đổi” đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

2.3.1.3. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

Lý thuyết thể chế (DiMaggio và Powell, 1983) đã giải thích cách thức các tổ chức tồn tại không chỉ dựa trên hiệu quả kinh tế mà còn thông qua việc tìm kiếm sự hợp pháp từ môi trường xã hội. Nội dung trọng tâm của lý thuyết này xoay quanh khái niệm "sức ép đồng hình" khiến các tổ chức trong cùng một môi trường mạng lưới dần trở nên giống nhau về cấu trúc và thực tiễn quản trị. Sức ép này gồm ba

dạng: (1) Đồng hình cưỡng chế, xuất phát từ các quy định pháp luật hoặc từ các đối tác nắm quyền lực chi phối; (2) Đồng hình mô phỏng, xảy ra khi các tổ chức bắt chước đối thủ thành công trong điều kiện thị trường bất định; (3) Đồng hình chuẩn mực, được hình thành từ các tiêu chuẩn đào tạo và quy định của hiệp hội nghề nghiệp. Lý thuyết này đã cung cấp góc nhìn xã hội học để giải thích tại sao thực tiễn quản trị đôi khi được áp dụng mang tính hình thức để đáp ứng kỳ vọng của các bên liên quan hơn là cải thiện trực tiếp hiệu quả tài chính (Meyer và Rowan, 1977).

Áp dụng Lý thuyết thể chế trong các nghiên cứu về KTQTCL.

Lý thuyết thể chế đã được áp dụng để giải thích rằng DN áp dụng các công cụ như Thẻ điểm cân bằng hay Định giá chiến lược không chỉ vì nhu cầu thông tin, mà do áp lực từ môi trường ngành. Đặc biệt trong ngành khách sạn, sức ép thể chế tác động khá rõ nét (Pavlatos, 2015). Trong môi trường kinh doanh mở cửa và hội nhập quốc tế sâu rộng, các DNKDKS thường chịu sức ép cưỡng chế từ các tập đoàn kinh doanh khách sạn toàn cầu. Để duy trì hợp đồng nhượng quyền, họ bắt buộc phải tuân thủ hệ thống báo cáo KTQTCL chuẩn mực như USALI, bất kể quy mô. Mặt khác, đối mặt với tính bấp bênh của ngành dịch vụ khách sạn, các DNKDKS độc lập thường có xu hướng mô phỏng các kỹ thuật phân tích chi phí của các khách sạn 5 sao dẫn đầu để tạo vỏ bọc chuyên nghiệp và thu hút nhà đầu tư. Ngoài ra, sức ép chuẩn mực từ các tổ chức quốc tế (như Hiệp hội Chuyên gia Tài chính Khách sạn - HFTP) định hình tư duy của các Giám đốc tài chính (CFO), thúc đẩy họ mang các kỹ thuật KTQTCL hiện đại áp dụng cho toàn bộ hệ thống (Mia & Patiar, 2001). Áp dụng lý thuyết thể chế trong nghiên cứu này, tác giả đã khảo sát yếu tố gồm: mức độ cạnh tranh; sự khác biệt về đặc điểm DN; sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược là các yếu tố thuộc mô hình nghiên cứu của đề tài.

2.3.2. Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Dựa vào các lý thuyết nền tảng, các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước đã nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT làm cơ sở để các DN quyết định về việc áp dụng hệ thống KTQTCL cũng như các kỹ thuật KTQTCL trong DN.

Từ việc tổng quan các nghiên cứu liên quan, tác giả đã tổng hợp được các yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL được đề cập trong nhiều nghiên cứu, gồm: Quy mô DN, Định hướng thị trường, Chất lượng hệ thống thông tin, Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh, Mức độ cạnh tranh, Nhận thức của nhà quản trị về tính hữu ích của KTQTCL, Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định quản trị chiến lược.

Bảng 2.10: Bảng tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL

STT	Yếu tố tác động	Nguồn tác giả
1	Quy mô DN	(Cadez và Guilding, 2008), (Hadid và Al-Sayed, 2021), (Pavlatos, 2015)
2	Định hướng thị trường	Guilding và McManus(2002); Guilding và McManus (2008); Turner và cộng sự (2017)
3	Chất lượng hệ thống thông tin	(Pavlatos, 2015); Ojra (2014); Bùi Thị Trúc Quy (2020) và Lê Thị Mỹ Nương (2020); Nguyen La Soa và cộng sự (2022)
4	Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh	Al-Mawali (2015; Pavlatos (2015); Cescon và cộng sự (2019); Ojra (2014); 2014); Phạm Ngọc Toàn và Lê Thị Mỹ Nương (2018a); Lê Thị Mỹ Nương (2020);
5	Mức độ cạnh tranh	(Oyewo, 2022b), Khandwalla (1972), Guilding và McManus (2002); McManus (2013); Cescon và cộng sự (2019); Ojra (2014); Đoàn Ngọc Phi Anh, (2012); Thái Anh Tuấn (2019); Bùi Thị Trúc Quy (2020); Nguyen La Soa và cộng sự (2022)
6	Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược	Cadez và Guilding (2008)

Trong những yếu tố tác động nêu trên, các yếu tố: “Quy mô DN”, “Mức độ cạnh tranh”, “Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược”, “Quy mô của DN”, và “Chất lượng hệ thống thông tin” được đề cập nhiều nhất trong các nghiên cứu. Tuy nhiên, trong phạm vi nghiên cứu của luận án, mô hình nghiên cứu được xây dựng dựa trên kế thừa các nghiên cứu trước và có một số điều chỉnh. Cụ thể:

- Biến “Quy mô DN”: Trong các nghiên cứu trước đây về KTQTCL, quy mô DN thường được xem là một yếu tố ngẫu nhiên quan trọng (Chenhall, 2003). Tuy

nhien, trong bối cảnh nghiên cứu của ngành khách sạn, biến quy mô được thể hiện thông qua phân hạng sao từ 3 sao đến 5 sao. Bối cảnh ngành khách sạn Việt Nam cho thấy, quy mô (số lượng phòng) có sự chồng chéo với phân khúc hạng sao. Để tránh hiện tượng đa cộng tuyến và nhiễu loạn mô hình, nghiên cứu đã sử dụng phương pháp kiểm soát biến thông qua thiết kế chọn mẫu (Hair và cộng sự, 2019) giới hạn đối tượng khảo sát ở phân khúc khách sạn 3 đến 5 sao. Việc giới hạn này tạo ra tính đồng nhất tương đối về quy mô cơ cấu tổ chức; (3) kết quả phỏng vấn chuyên gia đã khẳng định rằng sự khác biệt trong việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN hiện nay không bị chi phối bởi quy mô vật lý, mà được quyết định bởi các yếu tố khác như sức ép cạnh tranh, mô hình quản lý,.. Điều này phù hợp với Lý thuyết thể chế (DiMaggio và Powell, 1983). Do đó, việc loại bỏ biến quy mô giúp mô hình tinh gọn và tập trung chính xác hơn vào các yếu tố tác động mang tính quản trị và chiến lược đặc thù của ngành dịch vụ lưu trú (Guilding, 2002)."

- Biến “Định hướng thị trường”: Mặc dù đã có những nghiên cứu sử dụng biến “Định hướng thị trường”. Tuy nhiên, tác giả không đưa biến này vào mô hình nghiên cứu với các lý do như sau: (1) Kết quả khảo sát và phỏng vấn sâu với các nhà quản trị cấp cao trong các DNKDKS hạng 3-4-5, các Giám đốc tài chính và Tổng quản lý khách sạn có sự đồng thuận cao khi cho rằng các DNKDKSVN đều có đặc điểm “Định hướng thị trường” và có đặc điểm chung là rất quan tâm tới thị trường khách hàng mục tiêu cũng như ĐTCT. Trong môi trường kinh doanh dịch vụ lưu trú hiện đại, định hướng thị trường đã trở thành một “tiêu chuẩn sinh tồn mặc định” thay vì một lợi thế khác biệt (Sin và cộng sự, 2005). Điều này có nghĩa là, mức độ định hướng thị trường giữa các DNKDKSVN (đặc biệt phân khúc 3-5 sao) có sự đồng nhất rất cao, làm thiếu đi phương sai cần thiết để đóng vai trò là một biến độc lập giải thích cho sự khác biệt trong quyết định áp dụng KTQTCL; (2) qua phỏng vấn, các chuyên gia cũng các chuyên gia xác nhận rằng các quyết định đầu tư và áp dụng công cụ KTQTCL phức tạp bị chi phối trực tiếp bởi các yếu tố như sức ép cạnh tranh, cấu trúc quản trị hơn là sự nhạy bén thị trường đơn thuần. Bên cạnh đó, để tập trung vào các động lực cốt lõi mang tính cấu trúc theo khuyến nghị của Cadez và Guilding (2008), tác giả đã không đưa biến Định hướng thị trường vào mô hình nghiên cứu.

- Biến “Phong cách lãnh đạo chuyển đổi” được đưa vào mô hình nghiên cứu. Hambrick và Mason (1984) cho rằng các lựa chọn chiến lược (như áp dụng

KTQTCL) là sự phản chiếu các đặc điểm và phong cách của nhà lãnh đạo. Vì vậy, Phong cách lãnh đạo là biến dự báo trực tiếp và mạnh mẽ hơn so với biến tâm lý nhận thức. Việc sử dụng biến “Phong cách lãnh đạo chuyển đổi” là một sự thay đổi chiều sâu của nghiên cứu từ cấp độ tâm lý hành vi cá nhân lên cấp độ quản trị tổ chức chiến lược. Biến “Phong cách lãnh đạo chuyển đổi” được xem là yếu tố mới được đưa vào nghiên cứu. Qua quá trình nghiên cứu tổng quan tác giả thấy yếu tố này đã được chứng minh là tác động đến hệ thống thông tin KTQT trong DN (Jusriadi, 2022), tác động đến thiết kế hệ thống kiểm soát trong DN (Abernethy và cộng sự, 2010), ngoài ra yếu tố này còn được cho là nhân tố tích cực ảnh hưởng đến quy trình quản trị chiến lược trong lĩnh vực khách sạn (Duartha và cộng sự, 2020), là nội dung ảnh hưởng rất lớn tới việc áp dụng KTQTCL trong DNKDKS. Do đó, trong nghiên cứu này tác giả đề xuất biến “Phong cách lãnh đạo chuyển đổi”. Mô hình và kết quả nghiên cứu sẽ được trình bày ở chương sau của luận án.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 luận án đã tổng hợp, phân tích và làm rõ cơ sở lý luận về KTQTCL trong doanh nghiệp. Trong chương này, luận án đã làm rõ các khái niệm về quản trị chiến lược, KTQTCL, nội dung KTQTCL được sắp xếp và luận giải theo 5 nhóm gồm KTQTCL nhóm chi phí, nhóm khách hàng, nhóm ĐTCT, nhóm ra quyết định chiến lược và nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường kết quả. Bên cạnh đó, chương 2 cũng phân tích, chỉ ra nhu cầu thông tin trong quá trình quản trị chiến lược và nhiệm vụ của KTQTCL trong ngành khách sạn. Đặc biệt là việc giới thiệu và luận giải các lý thuyết nền tảng cần thiết và xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN. Đây chính là những cơ sở lý luận và khung nghiên cứu quan trọng làm nền tảng cho việc khảo sát, đánh giá thực trạng và kiểm định mô hình nghiên cứu.

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Khái quát về phương pháp nghiên cứu

Theo Creswell và Plano Clark (2017), khi nguồn dữ liệu không đủ hoặc kết quả khám phá cần phải được khái quát hóa thì việc sử dụng kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu (PPNC) định tính và PPNC định lượng là cần thiết và tỏ ra phù hợp. PPNC định lượng dựa trên bộ dữ liệu và thông tin thu thập được để khám phá ra các mối quan hệ, các tác động có thể của vấn đề nghiên cứu, trong khi đó, nghiên cứu định tính để tăng cường độ tin cậy khi sử dụng PPNC định lượng. Cũng theo Theo Creswell và Plano Clark (2017), khi sử dụng các PPNC hỗn hợp, nhà nghiên cứu sẽ phải thu thập và phân tích cả dữ liệu định tính và định lượng một cách chặt chẽ để trả lời các câu hỏi và giả thuyết nghiên cứu, phải trộn lẫn hay kết hợp hai dạng dữ liệu để đưa ra kết quả nghiên cứu, phải sắp xếp các quy trình này thành các thiết kế nghiên cứu cụ thể để cung cấp logic và quy trình thực hiện nghiên cứu. Việc này sẽ tốn nhiều thời gian và yêu cầu các nguồn lực sử dụng.

Ngành kinh doanh dịch vụ lưu trú có đặc điểm là được phân bố rộng khắp trên các địa bàn gắn với các trung tâm kinh tế, chính trị, văn hóa, xã hội và gắn với các địa bàn có các danh lam, thắng cảnh, điều kiện tự nhiên thu hút nhu cầu tham quan, nghỉ dưỡng. Ở Việt Nam, các khách sạn trực thuộc các DN được thành lập và hoạt động ở hầu khắp các tỉnh thành, đặc biệt tại các địa phương là trung tâm kinh tế, chính trị, xã hội hay có nhiều danh lam, thắng cảnh. Các khách sạn được xếp hạng cao như 4, 5 sao trực thuộc các DN, tập đoàn cũng xuất hiện nhiều, song chỉ có một số DN niêm yết, công bố thông tin rộng rãi. Mặt khác, do tính bảo mật cao về thông tin, dữ liệu liên quan đến chiến lược kinh doanh của DN nên đề tài cũng không thể thu thập được hết các dữ liệu cần thiết. Do đó, đề tài đã sử dụng PPNC kết hợp giữa định lượng và định tính. Trong đó, nghiên cứu định tính được thực hiện chủ yếu thông qua việc phỏng vấn, trao đổi với các chuyên gia am hiểu trong lĩnh vực kế toán quản trị và quản lý khách sạn nhằm hình thành, hiệu chỉnh các thang đo các biến cho phù hợp, đồng thời có được những nhận định, đánh giá ở tầm chiến lược về các vấn đề KTQTCL trong khách sạn. Nghiên cứu định lượng được

sử dụng chủ yếu để đạt được 2 mục tiêu: mục tiêu thứ nhất là đánh giá thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DN khảo sát, mục tiêu thứ hai là phân tích, đánh giá các thông tin dữ liệu thu thập được và sử dụng phần mềm phân tích định lượng để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến KTQTCL của các DNKDKSVN.

Về phương pháp khảo sát thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN. Luận án không thể khai thác được các dữ liệu thứ cấp từ các báo cáo quản trị nội bộ có sẵn mà chỉ có thể sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia và khảo sát bằng bảng hỏi. Điều này xuất phát từ các lý do chủ yếu sau đây:

Một là, các thông tin, báo cáo KTQTCL mang tính “bí mật kinh doanh” và “nhạy cảm chiến lược”. Khác với kế toán tài chính phải công khai số liệu và báo cáo theo yêu cầu pháp lý, KTQTCL chứa đựng những thông tin và số liệu mang tính “sống còn” của DN như cấu trúc chi phí thực tế, biên lợi nhuận tính theo từng khách hàng VIP, dữ liệu phân tích điểm mạnh, điểm yếu của ĐTCT. Các DNKDKS sẽ không chấp nhận chia sẻ dữ liệu tuyệt mật này cho bất kỳ bên thứ 3 nào vì rủi ro lộ thông tin bí mật.

Hai là, không giống như kế toán tài chính tuân thủ chuẩn mực chung như chuẩn mực kế toán quốc tế IFRS hay chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS, KTQTCL không tồn tại chuẩn mực chung, không có khuôn khổ pháp lý nào quy định chuẩn mực KTQTCL. Các hoạt động KTQTCL trong các DN nói chung và trong các DNKDKS nói riêng thường tồn tại dưới dạng phi cấu trúc và phi chính thức. Chẳng hạn, có những DNKDKS phân tích ĐTCT thông qua các cuộc họp giao ban mà không lưu văn bản, báo cáo. Do đó, chỉ có thể thông qua khảo sát và phỏng vấn thì nhà nghiên cứu mới có thể lượng hóa được mức độ thực hiện các hành vi quản trị.

Ba là, việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL là một quá trình hành vi. Luận án đánh giá và đo lường mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQTCL là đo lường đánh giá quá trình hành vi. Chẳng hạn, “mức độ thường xuyên mà DNKDKS tiến hành phân tích lợi nhuận theo nhóm khách hàng” là một biến số tiềm ẩn, nằm trong tư duy và thói quen của nhà quản trị chứ không nằm trong các con số BCTC, kế toán. Do đó,

chỉ có thể đo lường được thông qua thang đo lượng hóa tần suất sử dụng trên phiếu khảo sát (thang đo Likert).

Bốn là, các thông tin KTQTCL trong DNKDKS bị phân tán, bởi lẽ các thông tin này nằm ở nhiều bộ phận khác nhau. Chẳng hạn, bộ dữ liệu khách hàng thuộc bộ phận kinh doanh, marketing, dữ liệu về chi phí thực phẩm thuộc bộ phận bếp (F&B), dữ liệu ĐTCT do bộ phận quản trị doanh thu cung cấp. Đây lại là các dữ liệu cần được cập nhật thường xuyên và mang tính bảo mật. Không có báo cáo tổng hợp nào về KTQTCL được công bố để nhà nghiên cứu thu thập. Trong điều kiện đó, phỏng vấn sâu chuyên gia là cách thức phù hợp để mô tả bức tranh toàn cảnh về thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL.

Như vậy, các rào cản về tính bảo mật thông tin chiến lược, sự thiếu chuẩn hóa về báo cáo KTQTCL và sự phân tán của thông tin dữ liệu dẫn đến sự không khả thi trong tiếp cận dữ liệu thứ cấp trực tiếp và không phản ánh đúng bản chất của hành vi quản trị. Do đó, luận án lựa chọn phương pháp tiếp cận hỗn hợp gồm phỏng vấn sâu chuyên gia để khám phá thực tiễn và hiểu rõ bối cảnh áp dụng KTQTCL và khảo sát diện rộng để sử dụng các thang đo hành vi đã được kiểm chứng để lượng hóa mức độ áp dụng KTQTCL. Đây được xem là phương pháp tối ưu và được chấp nhận rộng rãi trong các nghiên cứu về KTQTCL trên thế giới khi đối diện với “hộp đen” dữ liệu nội bộ (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008).

3.2. Thiết kế nghiên cứu định tính

Nghiên cứu định tính được sử dụng để tổng hợp một số khái niệm, thuật ngữ, xác định và điều chỉnh một số thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến KTQTCL trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn, đồng thời được sử dụng để thu thập các đánh giá của các chuyên gia về thực trạng áp dụng KTQTCL trong DNKDKSVN. Các phương pháp cụ thể gồm nghiên cứu tài liệu và phỏng vấn chuyên gia để thu thập thông tin, dữ liệu định tính.

PPNC tài liệu: được sử dụng để xác định các khái niệm và nội dung KTQTCL, xác định các thang đo yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL. Để thực hiện phương pháp này, tác giả đã tiến hành phân tích và sử dụng các từ khóa

Tiếng Việt và Tiếng Anh: “kế toán quản trị chiến lược”; “strategic management accounting”; “strategic managerial accounting”; “strategic cost management”; “accounting for strategic management”; “strategic accounting” để tìm kiếm, chọn lọc các nghiên cứu gồm nghiên cứu khoa học đã công bố, giáo trình và bài báo có chất lượng cao (Scopus hoặc thuộc danh mục Web of science), có lượt trích dẫn cao (theo chỉ số trên Google Scholar). Sau đó, tác giả chọn lọc và tổng hợp các nghiên cứu có nội dung liên quan đến luận án để xác định các khái niệm và nội dung KTQTCL.

Phương pháp phỏng vấn chuyên gia: Luận án sử dụng phương pháp định tính thông qua phỏng vấn bán cấu trúc với các chuyên gia nhằm mục đích xác lập và tinh chỉnh thang đo, tuân thủ theo quy trình phát triển thang đo kinh điển của Churchill (1979) và MacKenzie và cộng sự (2011). Xuất phát từ tính phức tạp của KTQTCL trong kinh doanh khách sạn, việc tham vấn chuyên gia giúp đảm bảo tính bao quát và độ giá trị nội dung của các khái niệm trước khi đưa vào nghiên cứu định lượng. Cụ thể, phương pháp này được sử dụng để (1) xác lập các khái niệm, chỉnh sửa, hoàn thiện thang đo định lượng các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL và (2) đánh giá, làm rõ thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKS hiện nay. Các chuyên gia được lựa chọn để phỏng vấn về KTQTCL trong DNKDKS là những người lãnh đạo am hiểu về KTQTCL. Đây là những người làm ở vị trí lãnh đạo cấp cao của DN phụ trách các khâu chiến lược kinh doanh, tổ chức kinh doanh và công tác tài chính kế toán thuộc mảng kinh doanh dịch vụ khách sạn có kinh nghiệm trong quản lý ở tầm chiến lược và có hiểu biết về KTQTCL trong DNKDKS. Với các tiêu chí này, đề tài đã lựa chọn các chuyên gia là Tổng quản lý (GM), Kế toán trưởng (Chief Accountant), Giám đốc tài chính (CFO) hoặc Kiểm soát tài chính (Financial Controller) của DNKDKS.

+ Nội dung phỏng vấn:

Nội dung phỏng vấn gồm 2 phần gồm (1) phỏng vấn để điều chỉnh, hoàn thiện thang đo và (2) phỏng vấn để tìm hiểu thực trạng áp dụng KTQTCL. Với phỏng vấn để điều chỉnh, hoàn thiện thang đo, tác giả thực hiện phỏng vấn bán cấu

trúc với câu hỏi được thiết kế chủ yếu là dạng câu hỏi định hướng cho việc trao đổi, thảo luận và có các ý kiến mở nhằm xác định các nhân tố được cho là quan trọng, có ảnh hưởng thực sự đến việc áp dụng KTQTCL, qua đó giúp tác giả xem xét mô hình nghiên cứu phù hợp để đưa vào giai đoạn NCĐL, đồng thời để tính chỉnh, hoàn thiện thang đo phù hợp liên quan đến các biến trong mô hình nghiên cứu. Đối với phỏng vấn để tìm hiểu thực trạng áp dụng KTQTCL, tác giả đã thiết kế các câu hỏi mở để khai thác nội dung KTQTCL đã được thực hiện như thế nào trong các DNKDKSVN (**Phụ lục 3**).

+ Quy mô phỏng vấn:

Trên cơ sở các tiêu chí lựa chọn chuyên gia đã được xác định, tác giả xây dựng danh mục các chuyên gia dự định phỏng vấn là 15 người và lập kế hoạch phỏng vấn từng chuyên gia. Tác giả tiến hành phỏng vấn từng chuyên gia, ghi chép, tổng hợp ý kiến của từng người sau phỏng vấn. Các vấn đề cốt lõi liên quan đến khái niệm thang đo, mức độ áp dụng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL,... đã xuất hiện ngay từ 6 cuộc phỏng vấn đầu tiên. Tác giả tiếp tục phỏng vấn các chuyên gia tiếp theo, tổng hợp ý thông tin và đối chiếu với các thông tin ghi nhận được trong các cuộc phỏng vấn trước đó nhằm xác định điểm bão hòa dữ liệu theo quan điểm của Glaser và Strauss (1967), Nguyễn Đình Thọ (2014). Các cuộc phỏng vấn từ thứ 10 đến 12 cho thấy không có thêm bất kỳ biến quan sát hay khái niệm nào mới liên quan đến KTQTCL trong DNKDKSVN được phát hiện. Do đó, điểm bão hòa về dữ liệu được xác định và phỏng vấn dừng ở con số 12 chuyên gia.

3.3. Thiết kế nghiên cứu định lượng

Để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến sự áp dụng KTQTCL của doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam, đề tài đã thiết kế nghiên cứu gồm các nội dung chính như sau:

3.3.1. Giả thuyết nghiên cứu

Trên cơ sở tham khảo các nghiên cứu đã nêu trong phần tổng quan nghiên cứu, các giả thuyết về sự tác động của các yếu tố đến Mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN được đưa ra như sau:

3.3.1.1. Mức độ cạnh tranh

Mức độ cạnh tranh là mức độ cạnh tranh mà một DN phải đối mặt trên các phương diện về nguyên liệu và tư liệu sản xuất, về nhân sự có chuyên môn, về bán và phân phối sản phẩm, và chất lượng và sự đa dạng của sản phẩm, và cạnh tranh về giá. Cạnh tranh là một yếu tố mà các DN đang hoạt động trong cơ chế thị trường luôn gặp phải, đây là quá trình tương tác lẫn nhau giữa các chủ thể kinh tế trong việc hình thành giá cả, phân phối tài nguyên, xác định khối lượng và cơ cấu sản xuất. Sự cạnh tranh buộc DN phải năng động, nhạy bén, nắm bắt tốt hơn nhu cầu của người tiêu dùng, thường xuyên cải tiến kỹ thuật, áp dụng những tiến bộ, các NC thành công mới nhất vào trong sản xuất, hoàn thiện cách thức tổ chức trong sản xuất, trong quản lý sản xuất để nâng cao năng suất, chất lượng và hiệu quả kinh tế. Ngoài hoàn thiện cách thức tổ chức sản xuất, các DN có khả năng cạnh tranh cao còn quan tâm đến hoàn thiện tổ chức và cũng là thách thức của KTQT trong lập kế hoạch và kiểm soát (Dent, 1996) bao gồm việc sử dụng và điều chỉnh KTQT. KTQTCL được dự kiến sẽ đóng góp cho việc có thêm thông tin đa dạng và tập trung bên ngoài DN, các thông tin này sẽ hỗ trợ các DN phản ứng với cạnh tranh và những thay đổi nhu cầu của người tiêu dùng (Bromwich, 1990). Bên cạnh đó, quan điểm của Bromwich và Bhimani (1994) cho rằng: trong bối cảnh thị trường cạnh tranh toàn cầu, việc duy trì quản lý theo cách tiếp cận ngắn hạn và tập trung thông tin nội bộ DN là không phù hợp mà đòi hỏi thông tin phải mang tính bền vững và định vị chiến lược lâu dài. Từ những ý kiến trên có thể thấy rằng trong các NC trước mức độ cạnh tranh là một nhân tố tác động đến việc thay đổi KTQT theo hướng chiến lược. Do đó, giả thuyết được phát biểu như sau:

Giả thuyết H1: *Mức độ cạnh tranh ảnh hưởng cùng chiều với Mức độ áp dụng KTQTCL*

3.3.1.2. Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh

Theo Duncan (1972), nhận thức về môi trường không chắc chắn là một khái niệm liên quan đến môi trường kinh doanh, đề cập đến tổng thể các biến số và xã hội tác động đến quá trình tạo lập phương án và ra quyết định. Sự không chắc chắn đã được Ajibolade (2013) cho rằng, đây là khái niệm được sử dụng khá phổ biến trong các nghiên cứu ngẫu nhiên. Viện Kế toán Quản lý Công chứng (CIMA, 2005) cho rằng bộ phận KTQT sẽ phải có các kỹ thuật kế toán tinh vi hơn để vận hành cho phù hợp với môi trường bên ngoài không ổn định và không chắc chắn. Vì KTQTCL có thể cung cấp thông tin yêu cầu trong bối cảnh không chắc chắn đó nên môi trường có tính cạnh tranh cao và không chắc chắn có thể liên quan tích cực đến KTQTCL (Ahmad và Mohamed Zabri, 2015). Trong môi trường kinh doanh nhiều biến động với các yếu tố không chắc chắn, bộ phận kế toán cần phải nhận thức rõ hơn về những diễn biến trong môi trường, họ cần sử dụng kiến thức về kinh doanh, kiến thức về phương pháp, quy tắc và những hiểu biết về môi trường để tạo ra các báo cáo có ý nghĩa và hữu ích nhằm hỗ trợ quản lý DN. Chenhall (2003) cho rằng sự không chắc chắn về môi trường là yếu tố tác động đến KTQT một cách mạnh nhất. Vì KTQTCL có thể hỗ trợ tạo lập và đưa ra thông tin đáp ứng bối cảnh thị trường, do đó nên nhận thức về tính không chắc chắn của môi trường có thể tác động đến việc áp dụng KTQTCL (Ajibolade, 2013; Al-Mawali, 2015).

Một nghiên cứu được thực hiện trong các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Jordan đã cho thấy mối quan hệ giữa KTQTCL và hiệu suất hoạt động được điều tiết bởi mức độ không chắc chắn về môi trường mà các công ty phải đối mặt. Cụ thể là với những công ty phải với mức độ nhận thức cao về môi trường không chắc chắn, việc sử dụng KTQTCL tiếp tục có tác động tích cực đến hiệu suất hoạt động trong tất cả các phạm vi sử dụng KTQTCL. Ngược lại, với các công ty với mức độ nhận thức không chắc chắn về môi trường được nhận thức là thấp thì việc sử dụng KTQTCL lại làm giảm hiệu suất hoạt động. Để đối phó với các vấn đề thay đổi bên ngoài cũng như bên trong, ban lãnh đạo cũng cần kỹ thuật kế toán quản trị phức tạp hơn các hệ thống như KTQTCL. Tuy nhiên, việc sử dụng rộng rãi KTQTCL trong điều kiện môi trường không chắc chắn thấp sẽ khiến chi phí nhiều

hơn giá trị mà thông tin của KTQTCL này có thể cung cấp cho các công ty. Những phát hiện này nhìn chung phù hợp với các nghiên cứu liên quan trước đây về khái niệm chung về sự không chắc chắn của môi trường điều tiết mối quan hệ giữa hệ thống kế toán quản trị, chiến lược hoặc định hướng thị trường và hiệu suất hoạt động của tổ chức (Al-Mawali, 2015).

Sharma (2002) cho rằng nhận thức về môi trường kinh doanh không chắc chắn còn đóng vai trò quan trọng trong DN lĩnh vực dịch vụ hơn là lĩnh vực sản xuất vì các DN dịch vụ có mức độ ảnh hưởng với các nhân tố môi trường mạnh hơn (Sharma, 2002). Sự biến động và không chắc chắn của môi trường bên ngoài là nguyên nhân gây ra sự phức tạp đến sự thiết kế của các hệ thống kế toán quản trị. Do đó, thông tin KTQTCL có thể hỗ trợ các nhà quản lý khách sạn trong đối phó với sự phát triển bên ngoài (Brignall, 1997).

Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh là động lực để các nhà quản trị điều chỉnh hành động trong việc áp dụng KTQTCL trong các khách sạn ở Hy Lạp. Cụ thể, Pavlatos (2015) đã thực hiện một khảo sát 106 khách sạn hàng đầu tại Hy Lạp và cho thấy các khách sạn nhận ra mức độ không chắc chắn về môi trường cao hơn khi sử dụng nhiều công cụ KTQTCL hơn để giúp họ giảm bớt sự không chắc chắn và cải thiện khả năng ra quyết định quản trị, lập kế hoạch quản lý và kiểm soát, kết quả này cũng thể hiện trái ngược với các khách sạn nhận ra mức độ không chắc chắn về môi trường thấp hơn. Kết quả nhận thức về môi trường sự không chắc chắn chỉ ra rằng các khách sạn điều chỉnh việc sử dụng KTQTCL ở các mức độ khác nhau, và về mặt thực tế, kết quả ngụ ý rằng nhà quản trị trong các khách sạn ở quốc gia này đã tăng mức sử dụng KTQTCL khi môi trường gia tăng sự không chắc chắn (Pavlatos, 2015).

Trong ngành khách sạn, môi trường cạnh tranh và nhiều biến động ngày càng tăng đã tập trung sự chú ý của các nhà quản trị khách sạn tại Úc vào việc giành được lợi thế cạnh tranh lợi thế bằng cách tối đa hóa tiềm năng của cơ sở khách hàng của họ. Một cuộc khảo sát với 165 nhà quản lý khách sạn Úc cung cấp bằng chứng rằng một mối quan hệ tích cực đáng kể giữa nhận thức về sự bất ổn của thị trường

với việc áp dụng kế toán khách hàng và mang lại hiệu suất hoạt động cả về khía cạnh tài chính và phi tài chính (McManus, 2012).

Tại Việt Nam, nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh mới được nghiên cứu gần đây với một số ít các nghiên cứu và đều thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường với mức độ áp dụng kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại, mức độ nhận thức của nhà quản trị về mức độ không ổn định của môi trường càng cao, mức độ áp dụng KTQTCL sẽ gia tăng, làm gia tăng hiệu quả hoạt động nhưng chủ yếu mới khảo sát ở lĩnh vực sản xuất hoặc các DN nói chung (Phạm Ngọc Toàn và Lê Thị Mỹ Nương, 2018; Lê Thị Mỹ Nương, 2020; Trần Thị Phương Lan, 2023; Tường và cộng sự, 2018).

Nhìn chung, nhân tố nhận thức về sự bất ổn của thị trường được các nhà nghiên cứu đưa ra là có tác động cùng chiều đến mức độ áp dụng KTQTCL tại cả các DN lĩnh vực sản xuất và dịch vụ, bao gồm cả lĩnh vực khách sạn. (Ajibolade, 2013; Al-Mawali, 2015; Brignall, 1997; Costantini và Zanin, 2017; McManus, 2012; Ojra, 2014a; OJUA và Michael, 2021; Oyewo, 2022a; Pavlatos, 2015; PUYO và cộng sự, 2022; Sharma, 2002; Soheilrad và Sofian, 2016). Tuy nhiên, PEU chưa được kiểm định về mức độ áp dụng KTQTCL trong lĩnh vực dịch vụ tại Việt Nam, đặc biệt hơn là trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam (Phạm Ngọc Toàn và Lê Thị Mỹ Nương, 2018; Lê Thị Mỹ Nương, 2020, Trần Thị Phương Lan, 2023; Tường và cộng sự, 2018). Do đó, giả thuyết về ảnh hưởng của Nhận thức về sự không chắc chắn của môi trường kinh doanh được phát biểu như sau:

Giả thuyết H2: Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh có tác động cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL.

3.3.1.3. Chất lượng hệ thống thông tin

Môi trường kinh doanh thay đổi nhanh chóng trong thế giới ngày nay đòi hỏi sự phát triển năng động năng lực hỗ trợ hệ thống thông tin. Năng lực hệ thống thông tin đã được chứng minh là tạo ra lợi thế cạnh tranh vì chúng hiếm, có giá trị và khó sao chép (Danesh và Yu, 2014). Trong khi đó, trong nhiều thập kỷ, giá trị kinh doanh của công nghệ thông tin đã bị một trong những mối quan tâm hàng đầu của

cả các học viên và học giả, và nhiều nghiên cứu đã ghi lại những tác động tích cực của chất lượng hệ thống thông tin đối với hiệu suất của tổ chức (Chen và cộng sự, 2013). Theo Arnold và cộng sự (2011), hệ thống thông tin được cung cấp bởi công nghệ thông tin hiện đại tạo ra môi trường thông tin hỗ trợ tích hợp và tính linh hoạt của hoạt động. Nó cũng trở thành một yếu tố quan trọng trong việc cung cấp thông tin kế toán (Granlund, 2011) khi các công nghệ được sử dụng cho truyền thông kỹ thuật số, internet, phần mềm và cho các giải pháp cơ sở dữ liệu (Dechow, Granlund, và Mouritsen, 2007). Các nghiên cứu đã chỉ ra rằng năng lực hệ thống thông tin là một năng lực cốt lõi trong quá trình thực hiện chiến lược của đơn vị (Szychta, 2002; Brown, Booth và Giacobbe, 2004; Abdel-Kader và Luther, 2008; Maelah, Auzair, Amir và Ahmad, 2017; Leitner-Hanetseder, Lehner, Eisl và Forstenlechner, 2021).

Hệ thống thông tin được cung cấp nền tảng công nghệ rất quan trọng để thực hiện đổi mới kế toán quản trị (Mata và cộng sự, 1995; Lehner và cộng sự, 2019). Một số các tác giả nghiên cứu đều cho rằng chất lượng hệ thống thông tin là sự thúc đẩy việc sử dụng các kỹ thuật kế toán quản trị phức tạp và tiên tiến, chẳng hạn như nghiên cứu về các công ty Ba Lan của Szychta (2002); nghiên cứu tại các đơn vị ở Nam Phi của Waweru và cộng sự (2004); và nghiên cứu về hệ thống kế toán chi phí tại Anh của Al-Omiri và Drury (2007). Chất lượng của hệ thống thông tin cao thường được xác định là hệ thống tạo thuận lợi cho việc thu thập, tổng hợp, lưu trữ và truy cập dữ liệu và thông tin từ các chức năng khác nhau, chẳng hạn như kế toán, bán hàng, tiếp thị và vận hành (Al-Omiri và Drury, 2007). Do KTQTCL được định hướng bên ngoài nên vai trò của hệ thống thông tin trở nên rất quan trọng trong việc đảm bảo rằng chức năng kế toán quản trị thu thập và xử lý thông tin bên ngoài.

Hệ thống thông tin được cung cấp bởi công nghệ hiện đại đã và đang chuyển đổi ngành khách sạn trên toàn cầu thông qua sự phát triển của một bộ đầy đủ các ứng dụng phần mềm để đạt được năng suất hoạt động trong doanh thu của khách sạn, trong tỷ lệ lấp đầy phòng, tỷ lệ luân chuyển khách, do đó giảm chi phí hoạt động, cải thiện sự hài lòng của khách hàng và tăng trải nghiệm của khách hàng (Sirirak và cộng sự, 2011; Law và Jogaratnam, 2005; Piccoli, 2008). Do đó, giả thuyết về ảnh hưởng của chất lượng hệ thống thông tin được đưa ra như sau:

Giả thuyết H3: Chất lượng hệ thống thông tin có tác động cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL

3.3.1.4. Phong cách lãnh đạo chuyển đổi

Phong cách lãnh đạo chuyển đổi có thể được hiểu là phong cách lãnh đạo nâng cao ý thức về lợi ích tập thể giữa các thành viên của tổ chức và giúp họ đạt được các mục tiêu chung của mình. Ngược lại, ***phong cách lãnh đạo giao dịch*** tập trung vào việc thúc đẩy lợi ích cá nhân của các nhà lãnh đạo và cấp dưới của họ và đạt được sự thỏa mãn các nghĩa vụ theo hợp đồng đối với cả hai bên bằng cách thiết lập các mục tiêu, giám sát và kiểm soát kết quả theo hợp đồng giao dịch (Bass và Avolio, 2000). Các nhà lãnh đạo sử dụng phong cách lãnh đạo theo hành vi giao dịch và chuyển đổi ở các mức độ khác nhau (Bass, 1999).

Các lý thuyết về lãnh đạo chuyển đổi nhấn mạnh cảm xúc, giá trị và tầm quan trọng của định hướng lãnh đạo nhằm khuyến khích sự sáng tạo ở nhân viên. Nhân viên là một nguồn tài nguyên quý giá trong công ty, một nguồn tài nguyên mà nhà lãnh đạo chuyển đổi chịu trách nhiệm và thúc đẩy sự phát triển chuyên môn của họ (Bass, 1999; Bass và Avolio, 2000).

Phong cách lãnh đạo chuyển đổi trở thành động cơ và truyền tải văn hóa đổi mới và phổ biến kiến thức nhằm tìm kiếm hiệu suất tổ chức tốt nhất có thể. Ví dụ về lãnh đạo chuyển đổi cam kết với các mục tiêu của tổ chức và nội bộ hóa của họ trong những người theo dõi tìm cách khuyến khích cam kết đạt được kết quả từ phía các thành viên của tổ chức (Bass, 1999; Bass và Avolio, 2000). Các nhà lãnh đạo chuyển đổi có sức lôi cuốn, truyền cảm hứng và thúc đẩy sự kích thích trí tuệ (Bass và Avolio, 2000). Uy tín của nhà quản trị tạo ra niềm tự hào, niềm tin và sự tôn trọng mà các nhà lãnh đạo cố gắng khuyến khích nhân viên của họ có được ở bản thân họ, các nhà lãnh đạo và tổ chức của họ. Các nhà lãnh đạo chuyển đổi cung cấp nguồn cảm hứng bằng cách thúc đẩy những người theo họ, chủ yếu thông qua truyền đạt những kỳ vọng cao. Những nhà lãnh đạo như vậy cũng thúc đẩy sự kích thích trí tuệ bằng cách thúc đẩy trí thông minh, kiến thức và học hỏi của nhân viên

để nhân viên có thể đổi mới trong cách tiếp cận và giải quyết vấn đề. Do đó, trong nghiên cứu này tác giả đề xuất giả thuyết như sau:

Giả thuyết H4: Phong cách lãnh đạo chuyển đổi có ảnh hưởng cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL.

3.3.1.5. Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược

Sự tham gia của người làm kế toán vào quá trình tư vấn hỗ trợ và đưa ra các lựa chọn chiến lược cũng đã được một số nghiên cứu triển khai theo lý thuyết ngẫu nhiên đã đề cập. Một số công bố trước đây đã tìm thấy tác động cùng chiều của “Sự tham gia của người làm kế toán vào quá trình đưa ra các quyết định chiến lược” đến việc áp dụng KTQTCL (Carlsson-Wall và cộng sự, 2015; Cadez và Guilding, 2012; Dixon và Smith, 1993). Người tham gia công tác kế toán sẽ góp phần giúp cho thông tin cung cấp trở nên chính xác và kịp thời hơn đến nhà quản trị thông qua các hoạt động định hướng khách hàng, chủ động phân tích các vấn đề kinh doanh và có sự phối hợp với các phòng ban. Mức độ tham gia của bộ phận chuyên môn về KTQT càng cao trong quá trình quản trị chiến lược thì mức độ áp dụng KTQTCL càng cao (Cadez và Guilding, 2012). Các nghiên cứu được thực hiện tại Malaysia và Việt Nam cũng đưa ra kết quả đồng thuận (Bùi Thị Trúc Quy, 2020). Tuy nhiên, cũng có nghiên cứu tại Việt Nam cho rằng không có sự tác động giữa yếu tố trên với việc thực hiện KTQTCL tại các DN Việt Nam (Phan Thị Thùy Nga, 2023). Dựa trên các lý do trên, giả thuyết được đưa ra như sau:

Giả thuyết H5: Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược có ảnh hưởng cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL.

3.3.1.6. Sự khác biệt về đặc điểm doanh nghiệp

Lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết thể chế cho thấy sự khác biệt về đặc điểm của doanh nghiệp như chiến lược lựa chọn phân khúc hạng sao và cấu trúc tổ chức, đóng vai trò quan trọng trong việc thiết kế hệ thống thông tin quản trị. Một số nghiên cứu tiền nhiệm đã tìm thấy sự phân hóa rõ rệt về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKS mang đặc điểm khác nhau (Pavlatos, 2015; Mia và Patiar, 2001). Cụ thể, căn cứ vào lý thuyết ngẫu nhiên, các khách sạn có hạng sao cao (4-5

sao) thường cung cấp dịch vụ phức tạp và đối mặt với sức ép cạnh tranh lớn, do đó đòi hỏi hệ thống KTQTCL tinh vi hơn để kiểm soát chi phí chiến lược so với phân khúc 3 sao (Guilding, 2002). Đồng thời, dưới góc nhìn của lý thuyết thể chế, những khách sạn thuộc chuỗi quản lý quốc tế thường chịu sức ép đồng hình cưỡng chế từ tập đoàn mẹ, dẫn đến việc triển khai các công cụ KTQTCL bài bản và sâu rộng hơn hẳn so với các khách sạn hoạt động độc lập (Turner và cộng sự, 2017). Một số nghiên cứu thực nghiệm tại các quốc gia đang phát triển cũng cho thấy kết quả đồng thuận về sự khác biệt này. Dựa trên các lý do trên, các giả thuyết được đưa ra như sau:

Giả thuyết H6a: Có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKSVN theo cấu trúc tổ chức (theo chuỗi/độc lập).

Giả thuyết H6b: Có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKSVN theo phân khúc hạng sao (3 sao, 4 sao và 5 sao).

Từ tổng quan các tài liệu, các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL được tóm tắt tại bảng sau:

Bảng 3.1. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược và lý thuyết áp dụng để giải thích

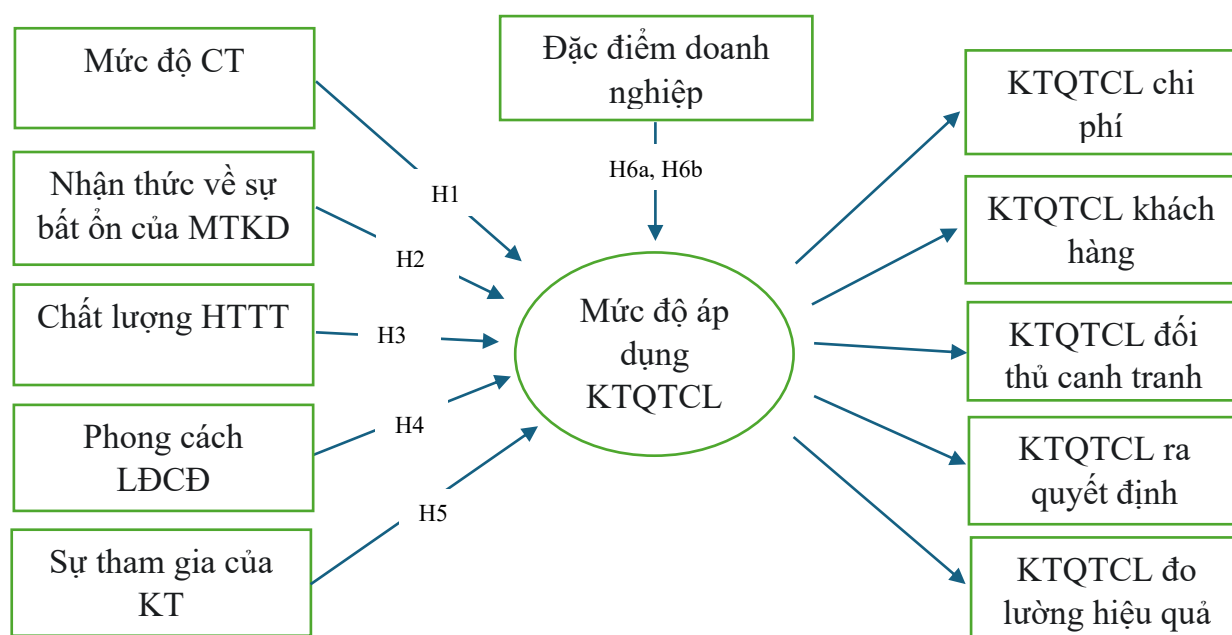
STT	Yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL	Lý thuyết nền	Nghiên cứu
1	Mức độ cạnh tranh	Lý thuyết ngẫu nhiên; Lý thuyết thể chế	(Oyewo, 2022b), Khandwalla (1972), Guilding và McManus (2002); McManus (2013); Cescon và cộng sự (2019); Ojra (2014); Đoàn Ngọc Phi Anh, (2012); Thái Anh Tuấn (2019); Bùi Thị Trúc Quy (2020); Nguyen La Soa và cộng sự (2022)
2	Nhận thức về	Lý thuyết ngẫu	Al-Mawali (2015; Pavlatos (2015);

	sự bất ổn của môi trường kinh doanh	nhiên	Cescon và cộng sự (2019); Ojra (2014); 2014); Phạm Ngọc Toàn và Lê Thị Mỹ Nương (2018a); Lê Thị Mỹ Nương (2020);
3	Chất lượng hệ thống thông tin	Lý thuyết ngẫu nhiên	(Pavlatos, 2015), Ojra (2014); Thái Anh Tuấn (2019);Bùi Thị Trúc Quy (2020) và Lê Thị Mỹ Nương (2020); Nguyen La Soa và cộng sự (2022)
4	Phong cách lãnh đạo chuyển đổi	Lý thuyết khuếch tán sự đổi mới	(Bass, 1999)
5	Sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược	Lý thuyết ngẫu nhiên; Lý thuyết thể chế	Cadez và Guilding (2008)
6	Sự khác biệt về đặc điểm doanh nghiệp	Lý thuyết thể chế	Pavlatos, 2015; Mia và Patiar, 2001; Guilding, 2002; Turner và cộng sự, 2017

3.3.2. Mô hình nghiên cứu, thu thập và xử lý dữ liệu

3.3.2.1 Mô hình nghiên cứu tổng quát

Trên cơ sở tham khảo các nghiên cứu tiền nhiệm trong phần tổng quan nghiên cứu. Dựa trên các lý thuyết nền tảng và giả thuyết đề xuất về tác động của các nhân tố đến việc áp dụng KTQTCL trong DN. Đề tài đã xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam như sau:



Hình 3.1: Mô hình nghiên cứu tổng quát các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Nguồn: Tác giả đề xuất

3.3.2.2 Mô tả biến và thang đo

Mô hình nghiên cứu đề xuất bao gồm 3 nhóm biến: Các biến độc lập (biến giải thích), biến phụ thuộc (biến được giải thích), biến kiểm soát.

Các biến độc lập: Nhóm biến độc lập được mô tả và xác định thang đo như sau:

Bảng 3.2 : Mô tả biến và thang đo các biến độc lập của mô hình nghiên cứu

Yếu tố	Ký hiệu biến	Nội dung mô tả	Thang đo
Mức độ cạnh tranh (CT)	CT1	Mức cạnh tranh để mua nguyên liệu.	Likert 5 (1->5): Rất thấp - > Rất cao
	CT2	Mức cạnh tranh về nhân lực	
	CT3	Mức cạnh tranh về giá	
	CT4	Mức cạnh tranh về chất lượng dịch vụ	
	CT5	Mức cạnh tranh về kênh phân phối.	
Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh	MT1	Mức độ dịch vụ mới được đưa ra thị trường trong ngành kinh doanh chính của DN.	Likert 5 (1->5): Rất thấp - > Rất cao
	MT2	Mức độ không ổn định của khả năng sinh lợi.	

Yếu tố	Ký hiệu biến	Nội dung mô tả	Thang đo
(MT)	MT3	Mức độ không ổn định của công nghệ mà công ty phải đối mặt	
	MT4	Mức độ khó dự đoán về các hoạt động của đối thủ cạnh tranh	
	MT5	Mức độ khó dự báo về thị hiếu, sở thích của khách hàng của công ty	
	MT6	Mức độ thay đổi của môi trường pháp lý (luật, nghị định,...) mà công ty phải đối mặt.	
	MT7	Mức độ thường xuyên của việc xuất hiện các khám phá khoa học mới trong ngành kinh doanh chính của DN.	
Chất lượng hệ thống thông tin (TT)	TT1	Hệ thống thông tin của DN có tính tích hợp cao giữa các bộ phận chức năng (bán hàng, nghiệp vụ khách sạn, mua hàng,...)	Likert 5 (1->5): Rất thấp - > Rất cao
	TT2	Hệ thống thông tin có khả năng đáp ứng cao với đa dạng người dùng trong doanh nghiệp với giao diện thân thiện.	
	TT3	Một lượng lớn các dữ liệu về doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động luôn có sẵn trong hệ thống thông tin.	
	TT4	Các hoạt động dịch vụ khách sạn và các hoạt động phụ trợ khác luôn được cập nhật theo thời gian thực tế.	
Phong cách lãnh đạo chuyển đổi (LD)	LD1	Các NQT của DN đưa ra tầm nhìn và chính sách kinh doanh tốt để đạt được thành công trong hoạt động.	Likert 5 (1->5): Rất thấp - > Rất cao
	LD2	Các NQT của DN liên tục phát triển năng lực của bản thân và năng lực của	

Yếu tố	Ký hiệu biến	Nội dung mô tả	Thang đo
		nhân viên nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.	
	LD3	Các NQT của DN sẵn sàng đổi mới và đầu tư một cách rõ ràng vào công nghệ thông tin để đạt được mục tiêu của DN.	
	LD4	Các NQT của DN hỗ trợ tích cực cho nhân viên học hỏi và phát triển bản thân liên tục nhằm thúc đẩy khả năng cạnh tranh của DN.	
Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược (TG)	TG1	Kế toán tham gia vào xác định các vấn đề và mục tiêu của DN.	Likert 5 (1->5): Rất thấp - > Rất cao
	TG2	Kế toán tham gia vào việc tạo ra các phương án chiến lược.	
	TG3	Kế toán tham gia vào việc đánh giá các phương án chiến lược	
	TG4	Kế toán tham gia vào việc phát triển chi tiết về các kế hoạch hành động.	
	TG5	Kế toán thực hiện các hành động cần thiết nhằm tạo nên những thay đổi cần thiết về chiến lược theo mục tiêu của DN.	

Biến phụ thuộc (biến được giải thích): Biến “Mức độ áp dụng KTQTCL” được xác định trong mô hình nghiên cứu là loại biến bậc 2, được quan sát và đo lường thông qua việc quan sát và đo lường bởi các biến bậc 1 là các nội dung chủ yếu của KTQTCT. Nội dung hay các kỹ thuật/công cụ của KTQTL bao gồm nhiều loại khác nhau, bao gồm 5 nhóm (KTQTCL nhóm chi phí; KTQTCL nhóm khách hàng; KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh; KTQTCL nhóm ra quyết định chiến lược; KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả). Mỗi nhóm công cụ

KTQTCL lại được quan sát và đo lường bằng các kỹ thuật/công cụ cụ thể. Theo Hair và cộng sự (2019), và dựa trên các nghiên cứu tiền nhiệm về KTQTCL như Cadez và Guilding (2008), Đỗ Thị Thu Thảo (2023), cho thấy mô hình đo lường trong mô hình nghiên cứu này là mô hình đo lường kết quả (*Reflective Measurement Model*)

Biến bậc 2 và các biến bậc 1 được mô tả và xác định thang đo như sau:

Bảng 3.3 : Mô tả biến và thang đo các biến bậc 1 và bậc 2 của mô hình nghiên cứu

Yếu tố (biến bậc 2)	Ký hiệu biến	Loại biến	Nội dung mô tả	Thang đo
Mức độ áp dụng KTQTCL	KTQTCL	Bậc 2	Được nhận diện và đo lường thông qua các biến bậc 1	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và Guilding, 2008)
KTQTCL nhóm chi phí (CP)	CP1	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo hoạt động (ABC)	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và Guilding, 2008)
	CP2	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo mục tiêu (Target costing)	
	CP3	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo thuộc tính (Attribute costing)	
	CP4	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm (Life cycle costing)	
	CP5	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain costing)	
	CP6	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán chi phí chất lượng (Quality	

Yếu tố (biến bậc 2)	Ký hiệu biến	Loại biến	Nội dung mô tả	Thang đo
			costing)	
KTQTCL nhóm khách hàng (KH)	KH1	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng (Customer Profitability Analysis - CPA)	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và Guilding, 2008)
	KH 2	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán phân tích lợi nhuận trọn đời khách hàng (Customer Lifetime Value).	
	KH 3	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán tài sản khách hàng (Customer Asset/Customer equity Accounting)	
KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh (ĐTCT)	DTCT1	Bậc 1	Mức độ áp dụng phân tích chi phí của ĐTCT (Competitor cost assessment-CCA)	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và Guilding, 2008)
	DTCT2	Bậc 1	Mức độ áp dụng phân tích giám sát vị thế cạnh tranh (Competitive position monitoring)	
	DTCT3	Bậc 1	Mức độ áp dụng đánh giá kết quả HĐ của ĐTCT qua BCTC (Competitor appraisal based on published financial statements)	
KTQTCL nhóm ra quyết định chiến lược (RQĐ)	RQD1	Bậc 1	Mức độ áp dụng chi phí chiến lược (Strategic costing)	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và
	RQD2	Bậc 1	Mức độ áp dụng định giá chiến lược (Strategic pricing)	
	RQD3	Bậc 1	Mức độ áp dụng đánh giá	

Yếu tố (biến bậc 2)	Ký hiệu biến	Loại biến	Nội dung mô tả	Thang đo
			thương hiệu (Brand valuation)	Guilding, 2008)
KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả (ĐLHQ)	DLHQ1	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán phục vụ lập thẻ điểm cân bằng (Balanced ScoreCard)	Likert 5 (1->5): Không sử dụng - > Rất thường xuyên sử dụng (Cadez và Guilding, 2008)
	DLHQ2	Bậc 1	Mức độ áp dụng kế toán phục vụ lập thang đo điểm chuẩn (Benchmarking)	

Thang đo các biến được sử dụng là thang đo Likert 5 mức độ, có 2 dạng cụ thể:

Mức độ	1	2	3	4	5
Thang đo phán ánh mức độ cao thấp	Rất thấp	Thấp	Trung bình	Cao	Rất cao
Thang đo tần suất	Không sử dụng	Hiếm khi sử dụng	Thỉnh thoảng sử dụng	Thường xuyên sử dụng	Rất thường xuyên sử dụng

Biến kiểm soát: trong mô hình nghiên cứu “Đặc điểm của doanh nghiệp” là một nhóm biến kiểm soát, để kiểm tra sự khác biệt về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKSVN có cấu trúc tổ chức và chiến lược lựa chọn phân khúc thị trường khác nhau. Mô hình nghiên cứu sử dụng các biến kiểm soát được mô tả như sau:

Tên biến	Ký hiệu	Loại biến	Thang đo
DNKDKSVN theo chuỗi	DNKSchuoi	Biến giả	Được gán giá trị 1 nếu là DNKDKSVN có cấu trúc tổ chức theo chuỗi, gán giá trị 0 nếu là DNKDKSVN độc lập
DNKDKSVN 4 sao	DNKS4sao	Biến giả	Được gán giá trị 1 nếu là DNKDKSVN 4 sao, gán giá trị 0 cho các trường hợp khác
DNKDKSVN 5 sao	DNKS5sao	Biến giả	Được gán giá trị 1 nếu là DNKDKSVN 5 sao, gán giá trị 0 cho các trường hợp khác

Để kiểm tra sự khác biệt về mức độ áp dụng KTQTCL giữa các nhóm DNKDKSVN lựa chọn chiến lược phân khúc thị trường là 3,4,5 sao. Tác giả sử dụng các biến giả và tuân thủ nguyên tắc thiết lập biến giả, nếu có n nhóm, thì sẽ cần tạo ra (n-1) biến (Hair và cộng sự, 2019). Trong 3 nhóm (DNKDKSVN 3, 4, 5 sao), tác giả sử dụng 2 biến giả là DNKS4sao và DNKS5sao cho 2 nhóm sau, nhóm còn lại (DNKDKSVN 3 sao) sẽ được dùng làm nhóm tham chiếu.

3.3.2.3 Thu thập và xử lý dữ liệu

Thu thập dữ liệu:

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập bằng phương pháp chọn mẫu theo cụm và thuận tiện. Đây là phương pháp chọn mẫu thuộc trường phái chọn mẫu phi xác suất mà phần tử mẫu được chọn một cách thuận tiện. Điều này cho phép nhà nghiên cứu đạt được một số lượng lớn các phần tử mẫu trong một thời gian ngắn.

Về tổng thể mẫu nghiên cứu: Nghiên cứu này có đối tượng nghiên cứu là các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn xếp hạng 3,4,5 sao ở các địa phương là trung tâm du lịch của cả 3 miền bắc, trung, nam của Việt Nam có thực hiện KTQT phục vụ cho mục tiêu chiến lược.

Về quy mô mẫu khảo sát. Theo Hair và cộng sự (2014), kích thước mẫu tối thiểu để thực hiện phân tích khám phá nhân tố EFA là 50, tốt hơn là từ 100 trở lên. Tỷ lệ số quan sát trên một biến phân tích là 5:1 hoặc 10:1 tính trên số biến quan sát. Áp dụng tỷ lệ 5:1, khi đó, cỡ mẫu tối thiểu được xác định là $30 \times 5 = 150$. Tuy nhiên, theo Kock và Hadaya (2018), khi áp dụng mô hình PLS-SEM, kích thước mẫu tối thiểu cần thiết nhằm phát hiện một hệ số đường dẫn nhỏ nhất có ý nghĩa

thống kê cần phải lớn hơn lớn hơn quy tắc 10 lần, thường từ 160 trở lên. Do đó, quy mô mẫu tối thiểu được xác định trong luận án là 160.

Về mẫu khảo sát, theo Cục Du lịch quốc gia Việt Nam (2023), tính đến hết năm 2023 cả nước có khoảng 230 khách sạn 5 sao; 360 khách sạn 4 sao và hơn 1300 khách sạn 3 sao. Do đó, đề tài chọn mẫu theo phương pháp ngẫu nhiên phân tầng theo hạng sao và theo khu vực địa lý. Đề tài đã khảo sát 152 doanh nghiệp có kinh doanh khách sạn được xếp hạng 3,4,5 sao thuộc chủ đầu tư hay chủ sở hữu là tổ chức, cá nhân trong nước (**Phụ lục 1**). Với mỗi doanh nghiệp, số phiếu khảo sát được phát ra từ 1-2 phiếu cho các vị trí là Giám đốc/Phó giám đốc tài chính, Kế toán trưởng/Trưởng phòng kế hoạch – tài chính, Kiểm soát tài chính để khảo sát bằng phiếu khảo sát dưới hình thức kết hợp giữa dạng google biểu mẫu với phát phiếu trực tiếp. Tổng số phiếu phát ra là 220 phiếu, tổng số phiếu thu về là 205 phiếu. Sau khi loại bỏ các phiếu không hợp lệ, tổng số phiếu hợp lệ thu được là 189 phiếu đạt yêu cầu. Mẫu phiếu khảo sát được mô tả trong **Phụ lục 2**.

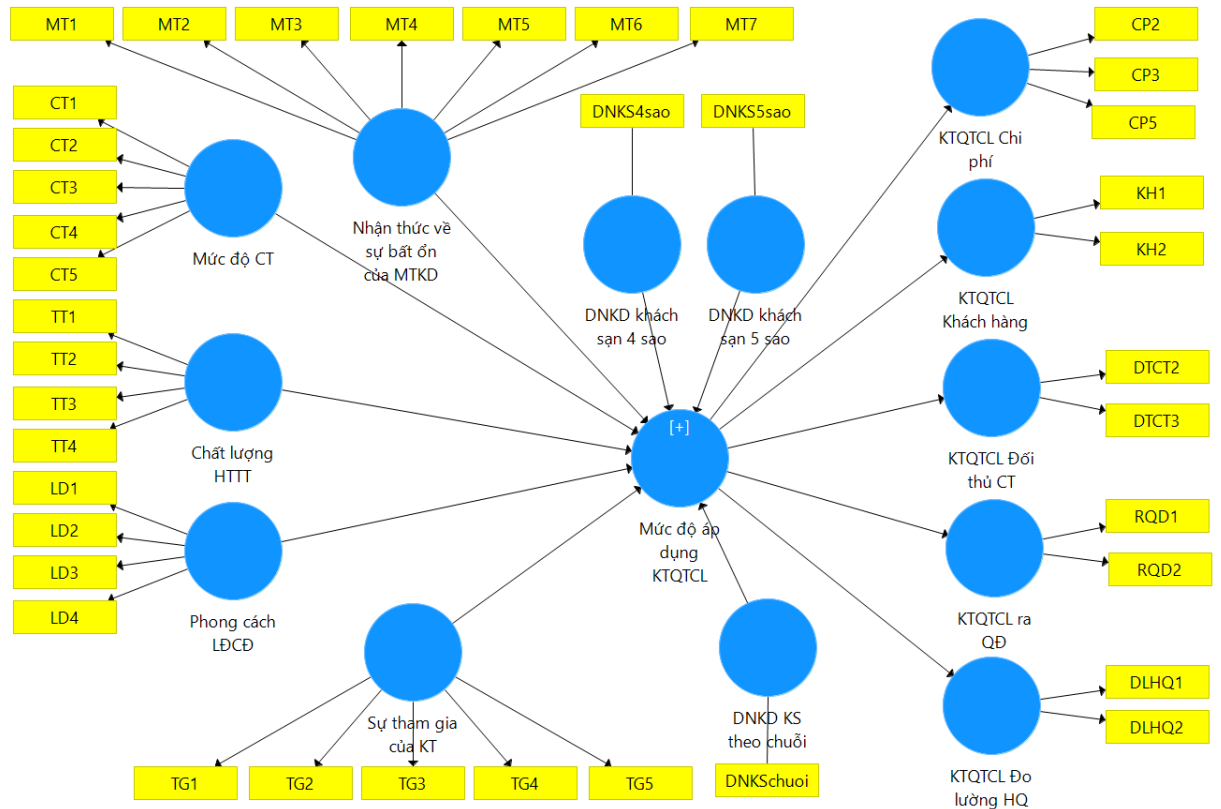
Xử lý dữ liệu:

Các dữ liệu thu thập qua khảo sát được làm sạch thông qua quá trình rà soát các phiếu, nhập dữ liệu trên phần mềm excel, loại bỏ các phiếu không hợp lệ. Trên cơ sở đó, việc phân tích dữ liệu được thực hiện trên phần mềm SmarPLS 3 theo trình tự: (1) Kiểm định, đánh giá mô hình đo lường với các kỹ thuật kiểm định các giá trị tin cậy, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt của mô hình này đối với cả nhóm biến độc lập và nhóm biến bậc 1,2. (2) Trên cơ sở kết quả kiểm định mô hình đo lường, mô hình cấu trúc được kiểm định với các kỹ thuật Bootstrapping và PLS Algorithm. Để kiểm định các giả thuyết ban đầu và ước lượng mô hình phương trình cấu trúc SEM, luận án sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất từng phần (PLS) với các kỹ thuật: (i) Kỹ thuật đánh giá mức độ phù hợp mô hình đo lường; (ii) Kỹ thuật đánh giá mức độ phù hợp của mô hình cấu trúc: Ước lượng hệ số đường dẫn cấu trúc, ước lượng chỉ số R-Square, f-Square, Q².

3.3.2.4 Mô hình nghiên cứu điều chỉnh

Kết quả phỏng vấn chuyên gia cho thấy các chuyên gia đều cho rằng trong bối cảnh hoạt động hiện nay của các DN kinh doanh khách sạn Việt Nam, một số công cụ KTQTCL chưa được áp dụng trong thực tế, bao gồm các công cụ: CP1, CP4, CP6, KH3, DTCT1 và RDQ3. Mặt khác, kết quả thống kê mô tả dữ liệu khảo sát cho thấy điểm giá trị đánh giá các biến này đều nhận giá trị rất thấp với các giá

trị thống kê khá đồng nhất (Giá trị thấp nhất, Giá trị cao nhất, Giá trị trung bình đều bằng 1 và độ lệch chuẩn bằng 0). Điều này vi phạm giả thiết dữ liệu phải biến thiên trong kiểm định. Do đó, các biến trên bị loại bỏ khỏi mô hình nghiên cứu ban đầu. Mô hình nghiên cứu chi tiết sau điều chỉnh được mô tả như sau:



Hình 3.2: Mô hình nghiên cứu chi tiết sau điều chỉnh về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 của luận án đã đề xuất và luận giải về quy trình và PPNC áp dụng trong luận án. Trong đó, luận án đã mô tả khá rõ cơ sở và nội dung sử dụng PPNC định tính, các PPNC định tính cụ thể sử dụng trong khảo sát thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN, đồng thời, PPNC định lượng cũng được thiết kế khá rõ ràng với các đề xuất về giả thuyết nghiên cứu, mô hình nghiên cứu và dữ liệu thu thập. Đây chính là cơ sở kỹ thuật quan trọng để thực hiện các khảo sát thực trạng và phân tích ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.1. Khái quát về các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

4.1.1. Đặc trưng về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

Hoạt động kinh doanh dịch vụ khách sạn là sự cung cấp các sản phẩm về lưu trú, với những đặc điểm hoạt động như sau:

+ Dịch vụ lưu trú và nhà hàng: đây là dịch vụ chính trong hoạt động khách sạn, những dịch vụ được cung cấp chủ yếu từ DN kinh doanh khách sạn, nhà hàng nhằm đảm bảo nơi ăn ở cho khách.

+ Dịch vụ vui chơi giải trí, sức khỏe: là dịch vụ có tính giải trí cho khách, đây là bộ phận không thể thiếu được của sản phẩm dành cho khách du lịch, ngoài những cơ sở sẵn có trong khách sạn như Spa, Bar, Casino, các khách sạn còn kết hợp với các dịch vụ lữ hành bên ngoài để tăng trải nghiệm cho khách lưu trú như gói tham quan vui chơi tại các khu thể thao vui chơi phức hợp như golf, các vé vào công khu dịch vụ đặc biệt như tắm khoáng,...

+ Dịch vụ vận chuyển: là dịch vụ cung cấp phương tiện vận chuyển khách tham thú, di chuyển nhiều nơi trong quá trình du lịch như: máy bay, ô tô, tàu hỏa, tàu thủy...

Hoạt động kinh doanh dịch vụ khách sạn Việt Nam trong hơn thập kỷ qua đã có sự đột phá và phát triển nhanh chóng. Đặc biệt là trong 5 năm qua đã không ngừng phát triển, GDP ngành đạt tốc độ tăng trưởng, trung bình gấp khoảng 1,5 lần so với cả nước. Những đóng góp của ngành vào GDP và việc làm ở Việt Nam đã được minh chứng qua hệ thống báo cáo “Tác động kinh tế của du lịch và lữ hành ở Việt Nam” năm 2017 của Hội đồng du lịch và lữ hành Thế giới (WTTC). Theo báo cáo thường niên về khách sạn Việt Nam năm 2019 thì năm 2019 được xem là năm thứ 10 liên tiếp phát triển của ngành, thu hút được 18 triệu lượt khách quốc tế, 85 triệu lượt khách trong nước, thu về 755 nghìn tỷ đồng và đóng góp vào 9,2% GDP cả nước.

4.1.2. Khái quát về thực trạng hoạt động kinh doanh khách sạn của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

Bảng 4.1: Tình hình phát triển cơ sở lưu trú và công suất khai thác

Năm	Số lượng cơ sở	Tăng trưởng (%)	Số buồng	Tăng trưởng (%)	Công suất buồng bình quân (%)
2023	24,081	1,8	643.252	5,2	28,5
2022	23.656	1,9	611.456	8,3	35,7
2021	23.215	1,7	564.595	7,5	21,5
2020	22.807	2,8	525.205	5,1	20
2019	22.184	2,7	499.305	24,2	52
2018	21.611	24,0	401.865	8,3	54
2017	17.422	20,5	370.907	16,6	56,5
2016	14.453	10,9	318.237	10,1	57
2015	13.029	5,3	288.935	9,7	55
2014	12.376	24,1	263.468	20,5	69
2013	9.970	153,8	218.611	62,6	56

Nguồn: Tổng cục Du lịch, Báo cáo TSA 2013 - 2023

Trong giai đoạn 2013 – 2023, số lượng cơ sở lưu trú đã tăng trưởng liên tục với tỷ lệ tăng trưởng dao động từ 1,7% đến 24,1%. Số buồng lưu trú cũng tăng trưởng cao với tỷ lệ dao động từ 5,1% đến 62,6%. Tuy nhiên, công suất khai thác sử dụng các cơ sở lưu trú chỉ đạt từ khoảng 20% đến 69%. Điều này, tùy thuộc vào khả năng khai thác khách hàng của các cơ sở kinh doanh lưu trú và các tác động khách quan như tình hình dịch bệnh, tăng trưởng kinh tế, các rào cản du lịch quốc tế,...

Với sự mở rộng và phát triển của ngành du lịch, trong đó phải kể đến các cơ sở kinh doanh lưu trú, tổng thu từ khách du lịch ở Việt Nam trong 10 năm qua đã

tăng lên đáng kể. Nếu như năm 2013, tổng thu chỉ đạt 160 nghìn tỷ đồng thì đến 2023, tổng số thu đã lên đến 678,3 tỷ đồng.

Bảng 4.2: Tổng thu từ khách du lịch giai đoạn 2013 - 2023

Năm	Tổng thu từ khách du lịch (nghìn tỷ đồng)	Tốc độ tăng trưởng (%)
2023	678,30	37,0
2022	495,00	175,0
2021	180,00	-42,3
2020	312,00	-57,0
2019	726,00	14,0
2018	637,00	17,7
2017	541,00	29,7
2016	417,27	17,5
2015	355,55	10,1
2014	322,86	11,4
2013	289,84	80,6
2012	160,00	23,1

Nguồn: Tổng cục Du lịch, Báo cáo TSA 2013 - 2023

Xét về tốc độ tăng trưởng nguồn thu thì các năm 2020, 2021 có mức tăng trưởng âm do tác động của đại dịch Covid19. Tuy nhiên, các năm còn lại đều tăng trưởng dương với tỷ lệ tăng trưởng khá cao, dao động từ 10,1% đến 175%.

Khái quát về tình hình và kết quả kinh doanh của các khách sạn 3 sao, 4 sao, 5 sao Việt Nam

Về giá cả, theo báo cáo của Grant Thornton (2023), các khách các khách sạn ở Việt Nam có xu hướng điều chỉnh giá tăng qua các năm, ngoại trừ giai đoạn chịu ảnh hưởng bởi đại dịch Covid19.

Giá phòng bình quân năm 2018 đã tăng 1,6% từ 91,8 Đô La Mỹ lên đến 93,4 Đô La Mỹ, trong đó giá phòng khách sạn 5 Sao tăng ở mức 4,1%, còn giá phòng khách sạn 4 Sao giảm ở mức 2,3%. Giá phòng khu vực miền Bắc và miền Nam tiếp tục tăng, tuy nhiên miền Nam có mức tăng cao nhất là 2,7%, theo sau là miền Bắc ở mức 1,7%. Giá phòng khu vực miền Trung, ngược lại giảm nhẹ ở mức 1,0%.

Về công suất phòng, theo báo cáo của Grant Thornton (2023), các khách sạn cao cấp ở Việt Nam có công suất khai thác khá tốt, ngoại trừ giai đoạn chịu ảnh hưởng bởi đại dịch covid19.

Công suất phòng của khách sạn 5 sao tăng nhẹ ở mức 0,5% trong khi công suất phòng khách sạn 4 sao giảm 1,0%. Theo Khu vực, trong khi khách sạn tại miền Bắc và miền Trung có công suất phòng giảm lần lượt ở mức 2,6% và 1,4%, 2,3%, công suất phòng của các khách sạn khu vực miền Nam tiếp tục tăng nhẹ ở mức 1,7%.

Về doanh thu, theo báo cáo của Grant Thornton (2023), các khách sạn 5 sao ở Việt Nam có Doanh thu trên mỗi phòng sẵn có (RevPAR) cao hơn khách sạn 4 sao. Tuy nhiên, trong giai đoạn chịu ảnh hưởng bởi dịch bệnh thì doanh thu của cả 2 nhóm này đều khá thấp.

RevPAR của khách sạn 5 Sao tăng nhiều hơn chủ yếu do giá phòng 5 Sao tăng mạnh hơn. Ngược lại, RevPAR của khách sạn 4 Sao giảm ở mức 3,6% so với năm 2017.

Khu vực miền Nam năm nay đạt mức tăng trưởng cao nhất trong cả ba khu vực là 5,5%, chủ yếu nhờ vào việc tăng giá phòng bình quân.

Khu vực phía Bắc có xu hướng giảm nhẹ, từ 77,7 Đô La Mỹ năm 2022 xuống còn 77,3 Đô La Mỹ năm 2023. Khu vực miền Trung đứng cuối với mức giảm là 2,7%.

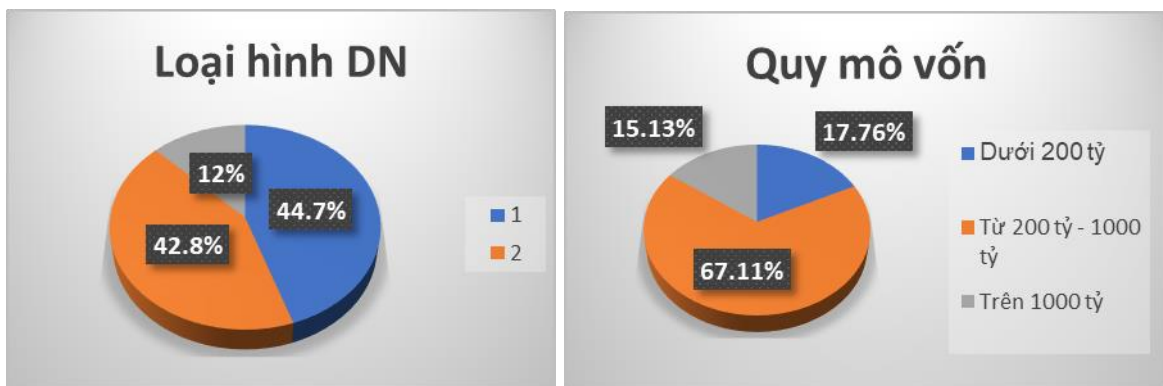
Về tỷ lệ chi phí và lợi nhuận gộp trên doanh thu, theo báo cáo của Grant Thornton (2023), các khách sạn 4, 5 sao ở Việt Nam chứng kiến sự thay đổi nhỏ trong cấu trúc chi phí so với năm trước. Trong khi lợi nhuận gộp của bộ phận phòng và các bộ phận khác không có thay đổi đáng kể, lợi nhuận gộp của bộ phận dịch vụ nhà hàng giảm, chủ yếu do sự gia tăng của chi phí lương nhân viên.

Về lợi nhuận gộp và EBITDA trên doanh thu. Lợi nhuận gộp và EBITDA của các khách sạn cao cấp trong năm 2023 giảm nhẹ ở mức 0,5% và 0,6%; chủ yếu do việc chi phí không phân bổ tăng, cao hơn 1,4% trong năm 2022.

Theo xếp hạng sao, trong khi lợi nhuận gộp của khách sạn 4 sao tiếp tục có sự tăng trưởng ở mức 1,1% lên 37,8%, lợi nhuận gộp của khách sạn 5 Sao giảm 1,8% xuống 36,9%. Sự thay đổi về lợi nhuận gộp của cả 2 hạng sao đều xuất phát từ việc chi phí không phân bổ tăng trong năm 2023. Tuy nhiên, nhờ việc cắt giảm chi phí bộ phận, lợi nhuận gộp của khách sạn 4 sao đạt được sự tăng nhẹ.

4.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Trong 152 DNKDKSVN khảo sát: xét theo loại hình DN, có 68 công ty cổ phần (44,7%), 65 công ty TNHH (42,8%), 19 công ty liên doanh (12%) . Nếu xét theo quy mô vốn, 27 DN (17.76%) có quy mô vốn dưới 200 tỷ, 23 DN (15.13%) có quy mô vốn từ 1000 tỷ trở lên, còn lại là 102 DN có quy mô từ 200 tỷ đến 1000 tỷ (chiếm 67,11%).



Hình 4.1: Loại hình doanh nghiệp và quy mô vốn của các DN khảo sát.

Các DNKDKSVN là công ty cổ phần: có Đại hội đồng cổ đông, cơ quan có thẩm quyền cao nhất của DN, tiếp đến là Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, Ban giám đốc. Bên dưới là các đơn vị trực thuộc, phòng ban chức năng. Nếu công ty theo mô hình không có Ban kiểm soát thì bắt buộc phải có ít nhất 20% số thành viên Hội đồng quản trị là thành viên độc lập và có Ủy ban kiểm toán trực thuộc Hội đồng quản trị (Điều 137 Luật Doanh nghiệp 2020).

Các DNKDKSVN là công ty TNHH: bao gồm cả công ty TNHH một thành viên và công ty TNHH hai thành viên trở lên và không có Đại hội đồng cổ đông, hội đồng quản trị. Một số DN có Hội đồng thành viên, ban kiểm soát. Đứng đầu các DN này là Tổng giám đốc/Giám đốc, bên dưới là các phòng ban chức năng, đơn vị trực thuộc.

Các DNKDKSVN là công ty liên doanh: Loại hình này thường bao gồm các công ty có vốn sở hữu 50% là tổ chức trong nước, 50% là cổ phần thuộc sở hữu của tập đoàn nước ngoài, ví dụ Công ty liên doanh khách sạn Sài Gòn INN Công ty liên doanh hữu hạn khách sạn CHAINS CARAVELLE; Công ty TNHH liên doanh khách sạn thống nhất Metropole,...

Đa số các DNKDKSVN hiện nay tổ chức quản lý và hoạt động theo mô hình trực tuyến chức năng. Phương thức quản lý trong các DNKDKSVN theo tính mệnh lệnh là chủ yếu. Về cơ bản có các phòng ban chức năng như sau: khối kinh doanh, khối quản lý vận hành, khối hỗ trợ (phòng kế toán, phòng nhân sự, phòng hành chính, ...). Các phòng ban chịu sự quản lý trực tiếp của Ban giám đốc, thực hiện chức năng, nhiệm vụ được phân công và theo cơ chế quản lý một thủ trưởng, các công việc được truyền đạt từ trên xuống theo các tuyến đã qui định. Tại mỗi phòng ban đều có người chịu trách nhiệm, được phân công công việc rõ ràng nên đã tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá kết quả theo từng bộ phận hoạt động. Cơ cấu tổ chức các DNKDKSVN không tổ chức theo chiều ngang (horizontal structure) theo các nhóm liên chức năng.

4.1.4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán của các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

Qua khảo sát, 37/152 DN (24,3%) áp dụng mô hình tập trung, toàn bộ công tác kế toán được tập trung ở đơn vị cấp trên, những DN thuộc loại hình này là những DN kinh doanh khách sạn độc lập và quy mô 3 sao; có 115/152 DN (75,6%) áp dụng mô hình vừa tập trung vừa phân tán, là những DN có quy mô lớn, địa bàn hoạt động rộng, nhiều đơn vị khách sạn trực thuộc, các khách sạn theo chuỗi hoặc khách sạn độc lập nhưng chỉ là một bộ phận hoạt động của DN (ví dụ các tập đoàn

lớn như BIM group, Saigontourist,...). Các DN này đều có Phòng kế toán trung tâm tổng hợp và lập báo cáo toàn tổng công ty, còn các khách sạn chi nhánh đều có những đơn vị trực thuộc có tổ chức kế toán riêng. Các phân hành trong bộ máy kế toán của các DNKDKSVN được tổ chức kết hợp giữa đối tượng kế toán và chu trình nghiệp vụ.

Tùy theo đặc điểm yêu cầu quản trị của từng DN, tên các phân hành kế toán có thể đặt tên khác nhau nhưng về cơ bản đều bao gồm: Giám đốc tài chính, Kế toán trưởng; kế toán tổng hợp; kế toán ngân quỹ, kế toán TSCĐ, kế toán chi phí và giá thành; kế toán tiền lương và các khoản thanh toán với người lao động; kế toán thanh toán và phải thu khách hàng; kế toán vốn bằng tiền và các phân hành khác. Tùy thuộc đặc thù từng DN mà các DN có thể có đầy đủ hoặc gộp các phân hành kế toán lại với nhau.

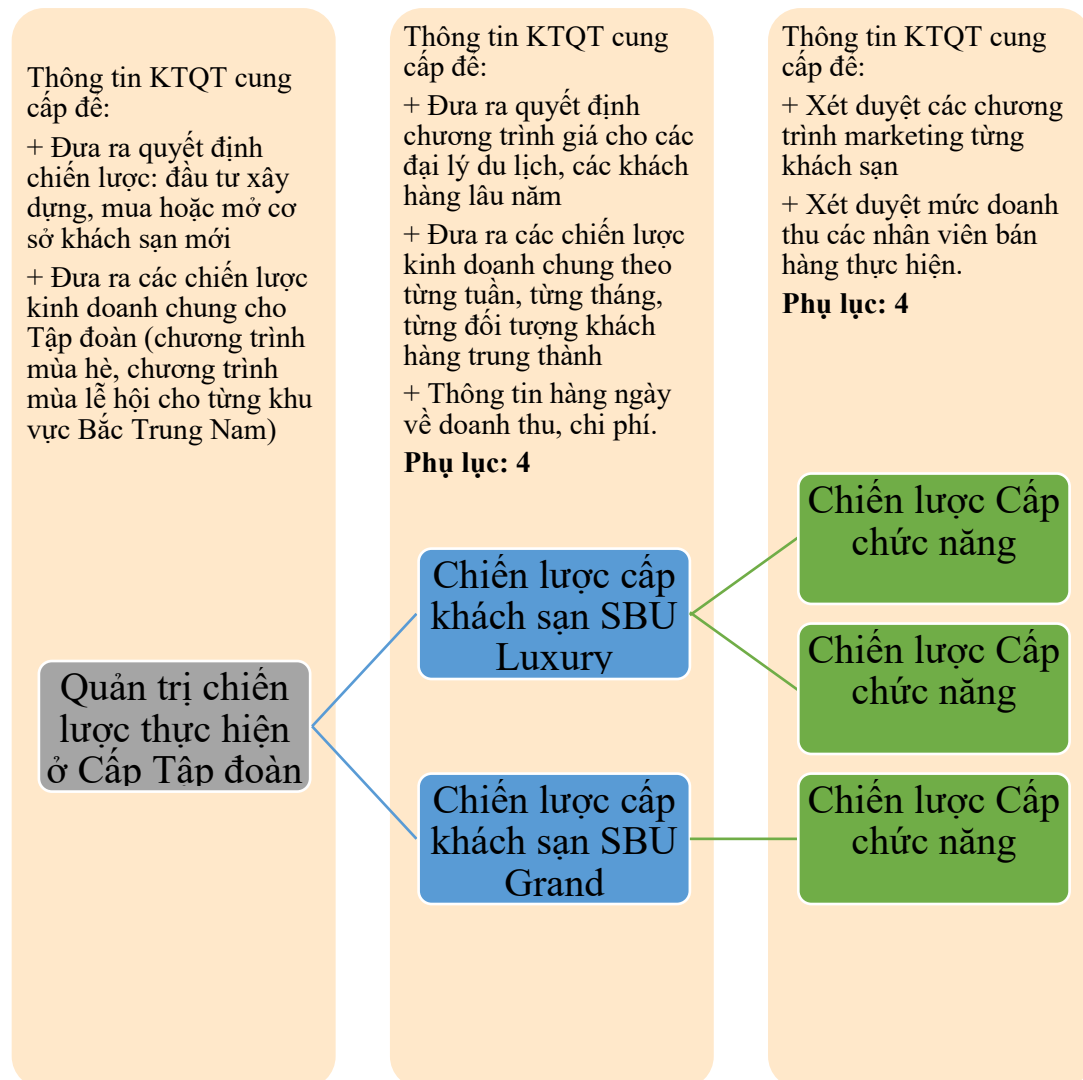
Đồng thời, 152/152 DN đều tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT. Kế toán trưởng/Giám đốc tài chính là người phụ trách điều hành công việc trong Phòng. Các nhân viên kế toán tùy theo phân công để tiến hành ghi nhận, xử lý thông tin kế toán, lập BCTC và báo cáo quản trị.

Chính sách kế toán áp dụng: Niên độ kế toán bắt đầu từ ngày 01/01 và kết thúc vào ngày 31/12 hàng năm. BCTC được trình bày bằng đồng Việt Nam, theo nguyên tắc giá gốc và phù hợp với Chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán Doanh nghiệp Việt Nam.

Trong phạm vi thời gian khảo sát, chế độ kế toán được áp dụng trong các DN gồm: 129/152 DN (84,87%) áp dụng thông tư 200/2014/TT-BTC và từ 01/01/2026 chuyển sang áp dụng thông tư 99/2025/TT-BTC, còn lại 23/152 DN (15,13%) áp dụng TT 133/2016/TT-BTC. Phần mềm sử dụng trong công tác kế toán: 98/152 DN (64,47%) sử dụng ERP và 54/152 DN (35,53%) sử dụng PMKT. Như vậy, 100% các DN ứng dụng phần mềm kế toán hoặc phần mềm ERP là phần mềm chủ yếu thực hiện công tác kế toán.

4.1.5. Đặc điểm chiến lược, quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam và vai trò thông tin kế toán quản trị chiến lược.

Thứ nhất, với các DNKDKS theo chuỗi của Việt Nam: Với khách sạn theo chuỗi như Mường Thanh, TTC Hospitality, BIM group việc ra các quyết định chiến lược trải qua 3 cấp: Cấp DN (Tập đoàn, Tổng Công ty); Cấp đơn vị kinh doanh chiến lược (SBU), cấp chức năng (Tiếp thị, bán hàng). Quy trình quản trị chiến lược được thực hiện ở cấp Tập đoàn, nơi diễn ra việc phân tích điểm mạnh, điểm yếu, phân tích môi trường kinh doanh và giám sát ĐTCT theo từng phân khúc (Luxury, Grand, Holiday của Tập đoàn Mường Thanh).



Hình 4.2: Nhu cầu thông tin KTQT cho các quyết định chiến lược các cấp

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Qua phỏng vấn cho thấy, các ***quyết định chiến lược*** thường phát sinh trong các tập đoàn khách sạn thường là các quyết định về xây dựng mới hoặc mua một cơ sở khách sạn, hoặc mở một bộ phận kinh doanh (outlet) như mở thêm các nhà hàng, mở thêm dịch vụ vui chơi, giải trí, dưỡng sinh, spa,... Khi đó, bộ phận kế toán quản trị hoặc Ban tài chính của tập đoàn sẽ thu thập thông tin từ các phòng ban chức năng khác như bộ phận kinh doanh, bộ phận bán hàng, nghiên cứu thị trường,... để đưa ra bức tranh chi tiết về kinh doanh gồm phân tích thị trường, phân tích điểm mạnh điểm yếu (SWOT), phân tích ĐTCT, phân tích chiến lược marketing, rồi tiếp theo sẽ phân tích đến các chỉ tiêu khác đó là chi phí chiến lược (Strategic costing). Từ đó sẽ đưa ra những con số cụ thể với Tập đoàn về các chỉ số ROI để từ đó xét duyệt chiến lược. (Tập đoàn BIM group, Tập đoàn Mường Thanh, TTC Hospitality). Đối với phân tích ĐTCT, các Tập đoàn tiến hành nghiên cứu và phân tích rất chi tiết, gồm ĐTCT cùng phân hạng 4 sao hay 5 sao, cùng vị trí địa lý, cùng đặc điểm khách hàng (***Phụ lục 4***)

Thứ hai, với khách sạn độc lập như khách sạn công đoàn Quảng Bá, khách sạn CoChin,... thì việc ra quyết định chiến lược do Công ty tự lập và khách sạn trực tiếp thực hiện các chiến lược nhưng với các DNKDKS độc lập thì xảy ra ít hơn và vai trò của KTQT tập trung vào kiểm soát hiệu quả hoạt động. Tuy nhiên, cấp khách sạn cũng thể hiện vai trò chiến lược trong các chức năng về các quyết định như: thực đơn, các chương trình ưu đãi theo các sự kiện, ... nhằm thu hút khách hàng tại các nhà hàng của khách sạn. Tất cả các quyết định đều tuân thủ theo một quy trình xét duyệt, khi bộ phận chức năng đề xuất (F&B), chuyển sang bộ phận KTQT tính toán mức sinh lời của đề xuất và trình đến Tổng giám đốc của khách sạn xét duyệt. Những chiến lược kinh doanh khách sạn thuộc quyền ra quyết định của ban quản trị khách sạn với người đứng đầu là Tổng giám đốc khách sạn, các chiến lược lớn cấp DN hoặc cấp liên doanh thì sẽ do cấp DN ra quyết định và khách sạn sẽ thực hiện, ví dụ như các chiến lược xanh, chiến lược số hóa,....

Tóm lại, mặc dù những khía cạnh nội dung phân tích chiến lược đối với các mô hình kinh doanh KS theo chuỗi và KS độc lập có sự khác nhau nhưng vai trò

của nhân viên KTQT trong các quyết định chiến lược trong ngành khách sạn tại Việt Nam đều được đánh giá tương đối cao và quan trọng.

4.2. Kết quả nghiên cứu về thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

4.2.1. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm chi phí

Kết quả thống kê mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN được thể hiện theo bảng 4.3. như sau:

Bảng 4.3: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí

	Chỉ tiêu	DN đã áp dụng	Tỷ lệ %
CP1	Kế toán chi phí theo hoạt động	0/152	0
CP2	Kế toán chi phí mục tiêu	128/152	84,21%
CP3	Kế toán chi phí theo thuộc tính	56/152	36,84%
CP4	Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm	0	0
CP5	Kế toán chi phí chuỗi giá trị	7/152	4,6%
CP6	Kế toán chi phí chất lượng	0	0

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ kết quả thống kê ở bảng 4.3 cho thấy, trong tổng số các DNKDKSVN được khảo sát, số lượng các DN áp dụng KTQTCL nhóm chi phí cao nhất thể hiện ở Kế toán chi phí mục tiêu chiếm 84,21% (128/152DN), tiếp theo sau là Kế toán chi phí theo thuộc tính chiếm 36,84% (56/152DN), và thấp hơn là Kế toán chi phí chuỗi giá trị chỉ có 4,6% (7/152DN). Ngoài ra, các kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí khác mà chưa có DN nào áp dụng đó là: Kế toán chi phí theo hoạt động, Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm, Kế toán chi phí chất lượng.

Xét về từng kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí:

Đặc điểm nhu cầu thông tin chi phí trong quá trình quản trị chiến lược các DN khách sạn Việt Nam: Nhà quản trị cần hệ thống chi phí chính xác, kịp thời cho các chính sách chiến lược giá đạt tỷ suất lợi nhuận mong muốn.

Thông qua kết quả khảo sát, các DNKD KSVN đã áp dụng các công cụ như Kế toán theo thuộc tính, Kế toán chi phí theo mục tiêu, kế toán chi phí chuỗi giá trị, các kỹ thuật khác gồm Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC/TDABC), kế toán chi phí vòng đời sản phẩm, kế toán chi phí chất lượng đều chưa thực hiện.

Bảng 4.4: Kết quả khảo sát tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm chi phí

	Chỉ tiêu	Mean	Median	Min	Max	Standard Deviation
CP1	Kế toán chi phí theo hoạt động	1.042	1	1	2	0.201
CP2	Kế toán chi phí mục tiêu	3.455	3	1	5	0.773
CP3	Kế toán chi phí theo thuộc tính	3.153	3	1	5	0.737
CP4	Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm	1.085	1	1	2	0.278
CP5	Kế toán chi phí chuỗi giá trị	2.434	2	0	5	0.837
CP6	Kế toán chi phí chất lượng	1.079	1	1	2	0.27

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

+ **Đối với kế toán chi phí theo hoạt động:** Số liệu khảo sát cho thấy mức độ áp dụng kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) rất thấp với điểm trung bình chỉ đạt 1.042/5 và độ lệch chuẩn thấp (0.201) cho thấy sự đồng thuận cao trong mẫu khảo sát về việc “hiếm khi” hoặc “không bao giờ” áp dụng hệ thống ABC bài bản. Điều này phản ánh thực tế ABC/TDABC yêu cầu trình độ công nghệ thông tin, kỹ thuật

tương đối phức tạp, chưa có hệ thống thu thập dữ liệu đầu vào theo từng hoạt động, chi phí theo dõi và cập nhật hiệu suất từng hoạt động tốn kém.

+ **Đối với kế toán chi phí theo mục tiêu:** Đây là kỹ thuật có mức độ áp dụng cao nhất trong nhóm chi phí với điểm trung bình 3.455. Trong thực tiễn quản trị khách sạn tại Việt Nam, đặc biệt là mảng F&B, việc ấn định một tỷ lệ chi phí mục tiêu (% Cost) dựa trên giá bán thị trường là một quy chuẩn phổ biến.

Các DN khách sạn luôn có mức chi phí mục tiêu làm giới hạn các ngưỡng giới hạn để các bộ phận vận hành như Room, F&B, Spa nắm được chi phí của bộ phận mình để từ đó điều chỉnh nếu có sự vượt quá. Kế toán đóng vai trò theo dõi kiểm soát mức chi phí mục tiêu tuy nhiên bộ phận kế toán chưa thường xuyên đưa ra các đề xuất phương án giảm chi phí như theo các bước trong nội dung Target costing, do đó có thể nói rằng các DN đã áp dụng chi phí mục tiêu nhưng chưa đầy đủ.

Thời điểm phân tích chi phí mục tiêu thường là thời điểm bắt đầu đưa ra sản phẩm/dịch vụ mới như: dịch vụ spa, thực đơn mới, gói nghỉ phòng và các bữa ăn,...Ngoài ra qua phỏng vấn sâu cho thấy, để thực hiện target costing, không chỉ có riêng bộ phận kế toán quản trị thực hiện mà cần sự tham gia của các bộ phận liên quan trong bộ máy hoạt động của DNKDKSVN. Kết quả khảo sát cũng có sự tương đồng với kết quả phỏng vấn các chuyên gia tại các DN. Các DNKDKS cho rằng, các bộ phận DN luôn chủ động tìm kiếm các phương án để đạt mục tiêu về lợi nhuận và chi phí, luôn xác định tỷ lệ phần trăm lợi nhuận để từ đó có phương án chi phí SP/DV cung ứng thỏa mãn với mục tiêu tỷ suất lợi nhuận đặt ra. Chẳng hạn, theo phỏng vấn tại Tập đoàn BIM cho biết “*mục tiêu chi phí của dịch vụ F&B thông thường là 30%-40%, trong đó khi phục vụ Buffet thì cần chấp nhận mức tỷ suất chi phí cao hơn một chút ở ngưỡng tối đa là 40%*”. Trong khi vận hành, trưởng bộ phận cũng cân đối từ danh mục sản phẩm nhập và tồn kho để có chính sách chiết khấu phù hợp với hoạt động nhà hàng. Ngoài ra, đối với dịch vụ phòng nghỉ (Room), phương pháp chi phí mục tiêu thể hiện ở những khách hàng DN, với số lượng phòng nghỉ nhiều trong 1 năm hoặc các công ty du lịch, ở mỗi lượng khách hàng đều đặt mức chiết khấu tối đa là 30%-40% cho mùa thấp điểm, 20% cho mùa cao

điểm để đảm bảo công suất phòng tối ưu và lợi nhuận mong muốn của từng KS cũng như của cả DN.

+ **Đối với kế toán chi phí theo thuộc tính:** Với điểm trung bình 3.251, kỹ thuật này cũng được áp dụng tương đối khá. Các DNKDKSVN ngày càng chú trọng đầu tư vào các “thuộc tính” cụ thể mang lại giá trị gia tăng cho khách hàng như vị trí, thiết kế không gian kiến trúc hoặc chất lượng dịch vụ đặc thù tới từng nhóm khách hàng khác nhau. *Một ví dụ phỏng vấn cho thấy, tại khách sạn cao cấp thuộc chủ sở hữu của Hanoitourist cho biết, chi phí duy trì trình lịch sử và dịch vụ đẳng cấp (Legendary Service) được xem là khoản đầu tư cho thuộc tính của khách sạn.*

Quy trình thực hiện Attribute Costing trong các DNKDKSVN được tóm lược theo các bước như sau: (**Phụ lục 4**)

Thứ nhất, phân tích giá trị khách hàng và xác định danh mục thuộc tính: Các thuộc tính được xác định có thể là phong cách nội thất, mức độ tiện nghi, các dịch vụ giải trí đi kèm như Spa, Club, và các món ăn trong thực đơn bữa sáng.

Thứ hai, đo lường doanh thu tương đương: Sau khi xác định các thuộc tính, DN tiến hành gán giá trị kinh tế cho các thuộc tính, tức là tính toán tỷ lệ % quan trọng của các thuộc tính, thể hiện được định mức giá mà khách hàng sẵn sàng chi trả cho từng đặc tính riêng biệt trong gói dịch vụ tổng thể nghỉ dưỡng tại khách sạn.

Thứ ba, xác định chi phí tạo ra giá trị gia tăng: Kế toán tính chi phí thực tế để cung cấp và duy trì từng thuộc tính đã xác định. Mục tiêu là tách biệt chi phí của từng thuộc tính đã xác định để quản lý hiệu quả.

Thứ tư, so sánh giữa chi phí để tạo ra thuộc tính và giá trị cảm nhận mà khách hàng trả cho thuộc tính đó. Nếu một thuộc tính có mức chi phí cao nhưng không mang lại nhiều giá trị cho khách hàng thì khách sạn có thể loại bỏ hoặc điều chỉnh để tối ưu hóa nguồn lực (ví dụ: chi phí duy trì phòng chiếu phim trong khách sạn, chi phí duy trì một số quầy bar, chi phí cho khu vực vui chơi giải trí,...)

Kế toán chi phí theo thuộc tính được sử dụng ở các thời điểm: thời điểm DN chuẩn bị xây dựng khách sạn mới, thời điểm DN quyết định các gói dịch vụ mới phát sinh như gói dịch vụ tiệc cưới, gói dịch vụ hội nghị và tiệc party, các DNKDKSVN đưa ra các gói dịch vụ như gói bao gồm phòng nghỉ và bữa sáng, gói

bao gồm cả phòng nghỉ và bữa sáng và bữa tối, combo phòng nghỉ và 3 bữa trong ngày, các dịch vụ khác như Spa, thiền,... Với các gói SP/DV riêng thì hệ thống đưa ra các mức giá khác nhau dựa trên thông tin chi phí theo từng gói SP/DV (*Phụ lục 4*).

+ **Đối với kế toán chi phí chuỗi giá trị**, các DNKDKSVN áp dụng ở mức thấp với điểm trung bình là 2.434. Nội dung kế toán chi phí chuỗi giá trị thể hiện ở việc phân tích chuỗi giá trị theo chiều dọc tại một số khách sạn Việt Nam như sau (*Phụ lục 4*):

➤ **Thể hiện việc liên kết với nhà cung cấp:** khách sạn hợp tác chặt chẽ với các nhà cung cấp thực phẩm sạch, nhà cung cấp thực phẩm địa phương hoặc đơn vị giặt là, các hãng hàng không,... để kiểm soát chất lượng và kiểm soát chi phí ngay từ đầu nguồn.

➤ **Thể hiện việc liên kết với khách hàng:** khảo sát để hiểu rõ giá trị mà khách hàng nhận được so với tổng chi phí họ bỏ ra (bao gồm cả thời gian và chi phí đi lại) để điều chỉnh giá và điều chỉnh dịch vụ. Để cạnh tranh bền vững, các nhà quản trị DNKDKSVN cho rằng, mỗi mắt xích được tính toán và tối ưu hóa để cả chuỗi dịch vụ sẽ có khả năng cạnh tranh trước ĐTCT.

+ **Đối với kế toán chi phí chất lượng**, các DNKDKSVN đều chưa áp dụng vì mức điểm thống kê là 1.079/5 với độ lệch chuẩn khá thấp 0.27, điều này khẳng định quan điểm tương đối đồng đều về thực trạng “Hiếm khi” hoặc “Không bao giờ” áp dụng kế toán chi phí chất lượng.

Mặc dù các DN này đều có bộ phận kiểm soát và có thủ tục kiểm soát chất lượng, bộ phận nhân sự chú trọng đào tạo quy trình chuẩn hóa để tránh xảy ra các phản nản của khách, quan tâm đến chấm điểm sao trên các nền tảng, xử lý những vấn đề phản nản của khách,... song vẫn chưa theo dõi những sự việc phát sinh này để tập hợp theo chi phí, ví dụ chi phí xử lý các sự cố xảy ra bên trong và bên ngoài khách sạn, chi phí xử lý thiệt hại truyền thông, chi phí đào tạo nhân sự để gia tăng hình ảnh chất lượng phục vụ của khách sạn thông qua điểm review trên google. Mặc dù chất lượng dịch vụ và sự hài lòng của khách hàng được các chuyên gia phỏng

vấn đánh giá là điều quan trọng hàng đầu với DN của họ, tuy nhiên chưa có hệ thống kế toán để phản ánh theo dõi chi phí các chỉ tiêu về chất lượng.

Đối với kế toán chi phí vòng đời sản phẩm, với mức điểm thống kê là 1.085/5 cũng cho thấy thực trạng rằng các DNKDКСVN đều chưa triển khai.

Tóm lại, với KTQTCL nhóm chi phí các DN khách sạn lớn chủ yếu áp dụng kỹ thuật chi phí mục tiêu và chi phí theo thuộc tính; bên cạnh đó các DN khảo sát cũng áp dụng thấp kế toán chi phí chuỗi giá trị và việc áp dụng các kỹ thuật này cũng chưa đầy đủ.

4.2.2. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng

Kết quả thống kê mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng trong các DNKDКСVN được thể hiện theo bảng 4.5 như sau:

Bảng 4.5: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng

	Chỉ tiêu	DN đã áp dụng	Tỷ lệ %
KH1	Phân tích lợi nhuận khách hàng	97/152	63,82%
KH2	Phân tích giá trị trọn đời khách hàng	3/152	1,97%
KH3	Kế toán tài sản khách hàng	0/152	0

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ kết quả thống kê ở bảng 4.5 cho thấy, trong tổng số các DNKDКСVN được khảo sát, số lượng các DN áp dụng KTQTCL nhóm khách hàng cao nhất thể hiện ở Phân tích lợi nhuận khách hàng chiếm 63,82% (97/152DN), tiếp theo sau là Phân tích giá trị trọn đời khách hàng chiếm 1,97% (3/152DN). Ngoài ra, kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng khác mà chưa có DN nào áp dụng đó là: Kế toán tài sản khách hàng.

Xét về từng kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng:

Tương ứng với khuôn khổ KTQTCL theo nhóm khách hàng gồm: Kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng, phân tích giá trị trọn đời khách hàng, kế toán tài sản khách hàng.

Bảng 4.6: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng

	Chỉ tiêu	Mean	Median	Min	Max	Standard Deviation
KH1	Phân tích lợi nhuận khách hàng	3.425	4	1	5	1.036
KH2	Phân tích giá trị trọn đời khách hàng	2.101	2	1	4	0.9
KH3	Kế toán tài sản khách hàng	1.069	1	1	2	0.253

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Thứ nhất, kết quả đối với kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng cho thấy mức độ áp dụng khá cao 3.425. Đây là nội dung được thực hiện so với 2 nội dung kế toán khách hàng còn lại đều chưa được áp dụng hoặc áp dụng còn rất thấp. Trên hệ thống phần mềm kế toán liên kết với phần mềm CRM, nên nhiều DN có nền tảng công nghệ cao sẽ báo cáo bằng bảng số liệu và biểu đồ được mức lợi nhuận của từng khách hàng lớn, từng thị phần (market share), từng thị trường (inbound, outbound), từng nhóm khách hàng theo mục đích sử dụng (khách hàng hội nghị (MICE), khách hàng công tác, khách hàng nghỉ dưỡng, khách hàng tiệc cưới,...). Tuy nhiên, lợi nhuận trên báo cáo mới chỉ là lợi nhuận gộp, chưa trừ những chi phí chung do các đơn vị chưa thực hiện phân bổ chi phí chung. Chi phí phục vụ khách hàng cũng được tính dựa trên chi phí trực tiếp, các chi phí gián tiếp cũng chưa được phân bổ (**Phụ lục 4, Phụ lục 18, Phụ lục 20**) mà không cần phải phân bổ chi phí chung.

Thứ hai, đối với phân tích giá trị trọn đời khách hàng, mức điểm áp dụng 2.101 cho thấy thực trạng rất hạn chế, lý do thu được qua phỏng vấn cho thấy hầu như các DN cho rằng kỹ thuật quá phức tạp, chỉ một số DN có hệ thống dữ liệu theo dõi khách hàng trung thành thì theo dõi mức chi tiêu khách hàng trung thành theo từng năm và phân tích lợi nhuận trên doanh thu của khách hàng trung thành (**Phụ lục 4**).

Thứ ba, đối với kế toán tài sản khách hàng gần như chưa được thực hiện (mức điểm trung bình 1.069) mặc dù các DN khảo sát đều nguồn lực khách hàng là

một tài sản quan trọng của DN, nhưng chưa có những thủ tục kế toán để ghi nhận là tài sản.

Như vậy qua khảo sát thực trạng cho thấy, các DN khách sạn của Việt Nam đều có mức độ áp dụng kế toán khách hàng còn chưa đồng đều các kỹ thuật, mới chỉ tập trung vào kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng.

4.2.3. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh

Kết quả thống kê mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh trong các DNKDKSVN được thể hiện theo bảng 4.7. như sau:

Bảng 4.7: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh

	Chỉ tiêu	DN đã áp dụng	Tỷ lệ %
DTCT1	Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh	0/152	0
DTCT2	Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh	112/152	73,68%
DTCT3	Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh qua báo cáo tài chính	51/152	33,55%

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ kết quả thống kê ở bảng 4.7 cho thấy, trong tổng số các DNKDKSVN được khảo sát, số lượng các DN áp dụng KTQTCL nhóm DTCT cao nhất thể hiện ở Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh chiếm 73,68% (112/152DN), tiếp theo sau là Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của DTCT qua báo cáo tài chính chiếm 33,55% (51/152DN). Ngoài ra, kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng khác mà chưa có DN nào áp dụng đó là: Kế toán đánh giá chi phí DTCT.

Xét về từng kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh:

Theo dõi DTCT là nội dung quan trọng đối với tất cả các DN, đặc biệt hơn là trong thị trường khách sạn, khi thị phần có thể thay đổi do nhiều yếu tố bất định của thị trường, của nền kinh tế, thời tiết,...Giám sát DTCT giúp DN phản ứng nhanh

nhạy với thị trường, tránh mất thị phần do giá cả hay chính sách khách hàng, giữ được khách hàng trung thành và thu hút thêm được những tập khách hàng mới.

Qua khảo sát, tác giả thấy rằng không có một khách sạn nào không theo dõi và phân tích ĐTCT, điều này cho thấy nội dung theo dõi ĐTCT là một đặc trưng rất quan trọng của ngành khách sạn. Tuy nhiên, nội dung phân tích ĐTCT có sự khác biệt giữa các kỹ thuật.

Kế toán đánh giá chi phí đối thủ đường như chưa áp dụng ở mức điểm trung bình là 1.122; hai kỹ thuật còn lại thì đã áp dụng với giá trị cao hơn khá nhiều, lần lượt là giám sát vị thế cạnh tranh đối thủ với mức điểm 3.492 và phân tích hiệu quả hoạt động của ĐTCT qua báo cáo tài chính với mức điểm 3.079.

Tuy nhiên, có nhiều khách sạn nhiệm vụ phân tích ĐTCT chỉ dừng lại ở các chỉ tiêu như giá bán phòng bình quân, doanh thu của đối thủ, kết quả kinh doanh tổng hợp của đối thủ mà chưa phân tích chuyên sâu các nội dung của kế toán ĐTCT. Một khó khăn trong phân tích đối thủ chính là nguồn thông tin đầu vào về đối thủ là khó thu thập. Với các DNKDKSVN theo chuỗi, hệ thống thông tin được đầu tư bài bản nên có sự chia sẻ thông tin giữa các khách sạn, trong đó có thông tin của ĐTCT, thậm chí DN có mua ngoài các thông tin thị trường từ các công ty nghiên cứu thị trường (**Phụ lục 4**). Tuy nhiên, với các DNKDKSVN độc lập, các số liệu đánh giá đối thủ chủ yếu dựa trên các tính toán con số ước tính của các trưởng bộ phận trong DN, trong đó có sự tham gia của kế toán.

Bảng 4.8: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm đối thủ cạnh tranh

	Chỉ tiêu	Mean	Median	Min	Max	Standard Deviation
DTCT 1	Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh	1.122	1	1	2	0.327
DTCT 2	Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh.	3.492	4	1	5	1.037

DTCT 3	Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh qua báo cáo tài chính	3.079	3	1	5	0.848
-------------------	---	-------	---	---	---	-------

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Theo phỏng vấn nhân viên kiểm soát trong ban tài chính thuộc Cochín Hotels cho biết: *phân tích đối thủ cạnh tranh rất quan trọng đối với bất kỳ khách sạn nào để có thể lập giá bán cạnh tranh trên thị trường, nhưng chủ yếu được thực hiện bởi bộ phận kinh doanh, kế toán chỉ cung cấp các chỉ tiêu so sánh nếu cần thiết, vì kế toán không phải là người đi thu thập được trực tiếp dữ liệu về đối thủ cạnh tranh.”*
(Phụ lục 4)

Đối với hoạt động phân tích kết quả của ĐTCT trên báo cáo tài chính, các DNKDKSVN đã có phân tích tình hình hoạt động của ĐTCT tuy nhiên việc phân tích chưa đầy đủ nội dung như lý thuyết vì không thu thập được số liệu chi phí chính xác mà hầu hết là ước tính chi phí. Một số tập đoàn công bố báo cáo tài chính nhưng là số liệu tổng hợp của cả Tập đoàn chứ không theo từng khách sạn. Trong khi đó, đặc thù ngành khách sạn thì hoạt động phân tích ĐTCT là phân tích theo đối thủ trực tiếp của từng khách sạn, không tiến hành phân tích đối thủ chung của cả DN hay cả Tập đoàn.

4.2.4. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm ra quyết định

Kết quả thống kê mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định trong các DNKDKSVN được thể hiện theo bảng 4.9. như sau:

Bảng 4.9: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định

	Chỉ tiêu	DN đã áp dụng	Tỷ lệ %
RQD1	Kế toán chi phí chiến lược	46/152	30,26%
RQD2	Kế toán định giá chiến lược	49/152	32,24%
RQD3	Kế toán đánh giá thương hiệu	0/152	0

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ kết quả thống kê ở bảng 4.9 cho thấy, trong tổng số các DNKDKSVN được khảo sát, số lượng các DN áp dụng KTQTCL nhóm ra quyết định cao nhất thể hiện ở Kế toán định giá chiến lược chiếm 32,24% (49/152DN), tiếp theo sau là Kế toán chi phí chiến lược chiếm 30,26% (46/152DN). Ngoài ra, kỹ thuật KTQTCL nhóm khách hàng khác mà chưa có DN nào áp dụng đó là: Kế toán đánh giá thương hiệu.

Xét về từng kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định:

Kế toán chi phí chiến lược: Trước khi đưa ra quyết định chiến lược, kế toán cần tính toán kế toán chi phí chiến lược nhằm mục đích so sánh chi phí của các phương án chiến lược khác nhau, là cơ sở để lựa chọn chiến lược tốt nhất cho lợi thế cạnh tranh.

Bảng 4.10: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định

	Chỉ tiêu	Mean	Median	Min	Max	Standard Deviation
RQD1	Kế toán chi phí chiến lược	2.825	3	1	5	0.814
RQD2	Kế toán định giá chiến lược	3.011	3	1	5	0.891
RQD3	Kế toán đánh giá thương hiệu	1.058	1	1	2	0.234

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

+ Đối với kế toán chi phí chiến lược đạt mức 2.825, cho thấy các DNKDKSVN có sử dụng thông tin chi phí để ra quyết định. Thông qua phỏng vấn cho thấy, trong quá trình ra quyết định chiến lược, kế toán và bộ phận tài chính luôn tham gia quá trình đánh giá hiệu quả chiến lược, là cơ sở để lựa chọn chiến lược tốt nhất cho lợi thế cạnh tranh. Do đó DNKDKSVN đều áp dụng công cụ chi phí chiến lược (Strategic costing), trong đó kế toán thu thập thông tin chi phí theo từng phương án chiến lược để đánh giá khả năng của DN với các phương án chiến lược. Đây cũng là nội dung bắt buộc cần tới con số chính thống từ kế toán để đưa ra các quyết định chiến lược của DN (**Phụ lục 4**).

Đối với định giá chiến lược, mức điểm đạt 3.011, thể hiện việc áp dụng tương đối cao. Thực tế phỏng vấn cho thấy kế toán phải xem xét giá của đối thủ để định giá với các DN theo chiến lược giá thấp, còn với DN theo chiến lược sản phẩm khác biệt thì chỉ phân tích trong trường hợp công suất phòng vào mùa thấp điểm. Thời điểm thực hiện “định giá chiến lược” được tiến hành bởi 2 thời điểm khác nhau. Thứ nhất, vào tháng 7-8 của mỗi năm khi lập kế hoạch cho năm tới, KTQT phối hợp với bộ phận kinh doanh để đưa ra mức giá ADR cho năm tới cũng như là khoảng giá ấn định cho từng khách sạn với từng tập khách hàng khác nhau. Thứ hai, định giá chiến lược được thực hiện linh hoạt trong các diễn biến sự kiện phát sinh trong năm, các mùa lễ hội, các tình hình thị trường biến động cần điều chỉnh giá, điều chỉnh gói sản phẩm dịch vụ đi kèm (**Phụ lục 4, Phụ lục 22-24**).

Kế toán đánh giá thương hiệu chưa được DN khảo sát nào áp dụng.

4.2.5. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

Kết quả thống kê mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm ra quyết định trong các DNKDKSVN được thể hiện theo bảng 4.11. như sau:

Bảng 4.11: Kết quả thống kê tình hình áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

	Chỉ tiêu	DN đã áp dụng	Tỷ lệ %
DLHQ1	KTQTCL phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng	44/152	28,95%
DLHQ2	KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn	115/152	75,65%

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ kết quả thống kê ở bảng 4.11 cho thấy, trong tổng số các DNKDKSVN được khảo sát, số lượng các DN áp dụng KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả cao nhất thể hiện ở KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn chiếm 75,65% (115/152DN), tiếp theo sau là KTQTCL phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng chiếm 28,95% (44/152DN).

Xét về từng kỹ thuật KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả:

Bảng 4.12: Thực trạng áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

	Chỉ tiêu	Mean	Median	Min	Max	Standard Deviation
DLHQ1	KTQTCL phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng	2.783	3	1	5	0.797
DLHQ2	KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn	3.344	5	1	5	1.903

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

+ Đối với kế toán theo Thẻ điểm cân bằng (BSC), kết quả khảo sát cho thấy mức độ áp dụng trung bình với mức điểm thống kê là 2.783. Mặc dù thuật ngữ BSC có thể không được gọi tên chính thức ở tất cả các DNKDKSVN, nhưng tư duy quản trị đa chiều (Tài chính – Khách hàng- Quy trình nội bộ- Đào tạo phát triển) đã được hình thành trong quá trình hoạt động thực tiễn. Điều này thể hiện rõ các chỉ số phi tài chính như “Chỉ số hài lòng khách hàng”, điểm số trên TripAdvisor, tỷ lệ nhân viên nghỉ việc, số giờ đào tạo nhân viên,... được theo dõi sát sát bên cạnh các chỉ tiêu tài chính của DNKDKSVN. Nhiều tập đoàn lớn cũng đầu tư nhiều công cụ (Tools) trên nền tảng đám mây, dữ liệu lớn Big data, áp dụng phân tích Dashboard (*Phụ lục 9 – 11*).

Trong các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả, BSC của các Tập đoàn khách sạn chú trọng đến chỉ tiêu Drop Through, đó là khi Doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng % qua các năm. Các chỉ tiêu đo lường không chỉ so sánh với năm trước và so với kế hoạch, mà khách sạn còn so sánh với các năm liền kề trong vòng 3 hoặc 5 năm để nhận biết được xu hướng phát triển của khách sạn.

Lập kế hoạch chiến lược chỉ xảy ra với các chiến lược mới, dự án mới như xây dựng, đầu tư hoặc mở một cơ sở khách sạn hoặc mở một bộ phận kinh doanh như nhà hàng, bar và coffee,... Việc lập kế hoạch hàng năm thường được bắt đầu vào tháng 7 của năm hiện tại để lập cho kế hoạch năm sau. Các chỉ tiêu kế hoạch được xây dựng dựa trên nắm bắt được tình hình kinh doanh các năm đã qua cộng với những thay đổi thị trường, dự báo thị trường, dự báo từ bộ phận sales để đưa ra Budget cho năm tới.

Nội dung BSC trong khách sạn bao gồm 4 khía cạnh, chẳng hạn như Bảng 4.13 dưới đây:

Bảng 4.13: Các chỉ tiêu BSC trong khách sạn

Khoản mục	Chỉ số	Tên chỉ tiêu	Mục tiêu
Khía cạnh tài chính			
Tăng hiệu quả HĐKD phòng	RevPar	Doanh thu phòng/số phòng có sẵn	1,200,000 VNĐ
Duy trì giá bán chuẩn	ADR	Giá bán trung bình	1,800,000 VNĐ

Khoản mục	Chỉ số	Tên chỉ tiêu	Mục tiêu
Tối ưu lợi nhuận	GOP margin	Lợi nhuận gộp	35-37%/doanh thu
F&B hiệu quả	F&B margin	% chi phí F&B	30-32%/doanh thu
Chi phí hợp lý	Labor cost %	Chi phí lao động	25-28%/doanh thu
Khía cạnh khách hàng			
Danh tiếng trực tuyến	Online Review Score	Booking/Agoda/Google	>= 4.6/5
Nâng điểm hài lòng	Guest Satisfaction Score		>=90-92%
Tăng khách hàng quay trở lại	Return Guest Ratio	Tỷ lệ khách cũ	>= 20-25%
Dịch vụ phản hồi nhanh	Complaint Resolution Time	Thời gian xử lý	=< 10-15 phút
Khía cạnh quy trình			
FO nhanh	Checkin Waiting Time	Chờ tại quầy đón tiếp	=< 5 phút
Công suất dọn phòng ổn định	Room ready by 2PM	% phòng sẵn sàng	100%
F&B	Food Quality Score	Điểm đánh giá món ăn	>=90%
Kỹ thuật	Preventive Maintenance Completion	% bảo trì đúng hạn	>=95%
Năng suất	Revenue per employee	Thu nhập trên 1 người lao động	Tăng >= 8%-10%
Khía cạnh học tập và phát triển			
Đào tạo kỹ năng	Training hours	Số giờ đào tạo/ nhân viên	>=10-12 giờ/tháng
Giảm nhân sự nghỉ	Turnover Rate		=< 12-15%
Gắn kết	Employee Engagement Score	Chỉ số gắn kết nhân viên	>= 80%

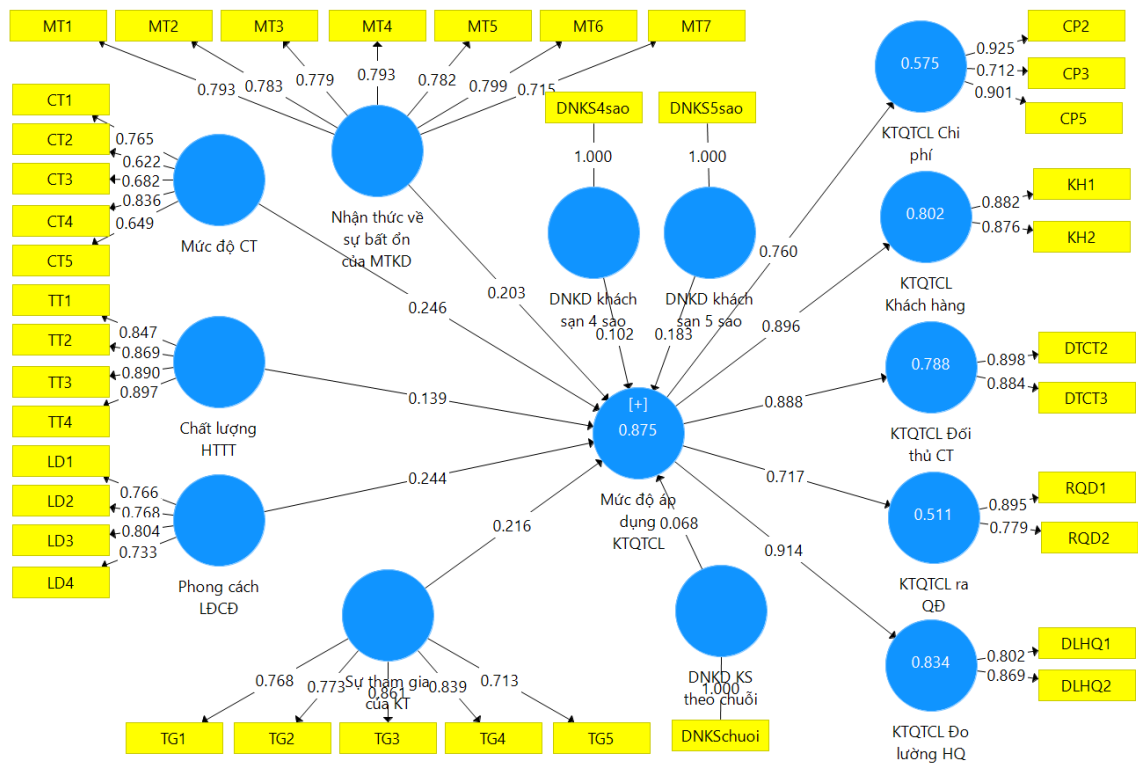
(Nguồn: CTCP Tập đoàn Mường Thanh)

+ Đối với KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn (Benchmarking), kết quả khảo sát cho thấy mức độ áp dụng rất cao (3.275). Điều này cũng tương đồng với kết quả phỏng vấn cho rằng, các DNKDKSVN rất coi trọng việc so sánh khách sạn với “Comp-set” (nhóm ĐTCT trực tiếp). Một số DN liên doanh với nước ngoài, khi có sự liên kết với thương hiệu nước ngoài, các chỉ tiêu sử dụng được so sánh với các khách sạn trong hệ thống và có một hệ thống Benchmarks rất bài bản, ngoài ra còn được sử dụng tài nguyên nghiên cứu thị trường, báo cáo phân tích từ tập đoàn, những hướng dẫn chung cho các khách sạn cùng hệ thống (*Phụ lục 7*). Thời điểm lập báo cáo theo Benchmarking được tiến hành vào cuối tháng, cuối quý và cuối năm để so sánh hiệu quả của DN mình với tiêu chuẩn trong ngành và với các ĐTCT trực tiếp.

Như vậy thông qua cấu trúc biến bậc 2 trong mô hình SmartPLS và kết quả thống kê mô tả mức độ áp dụng từng kỹ thuật KTQTCL trong các DNKDKSVN cho thấy việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN mang đậm tính hướng thị trường. Các công cụ cốt lõi của KTQTCL đang được áp dụng khá rõ ràng (gồm: KTQTCL Khách hàng; Đối thủ cạnh tranh; Đo lường hiệu quả), trong khi đó, các kỹ thuật chi phí phức tạp và kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định chiến lược chuyên sâu vẫn còn ở mức độ áp dụng khiêm tốn hơn.

4.3. Kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

4.3.1. Kiểm định mô hình đo lường



Nguồn: Kết quả ước lượng mô hình từ SmartPLS 3

Hình 4.3: Kết quả ước lượng mô hình đo lường

a. Đánh giá độ tin cậy của thang đo các biến

Kết quả ước lượng mô hình nghiên cứu (Hình 4.3) cho thấy các hệ số tải ngoài từ biến tiềm ẩn bậc 2 (Mức độ áp dụng KTQTCL) đến các biến bậc 1 (các kỹ thuật KTQTCL) đều lớn hơn 0.7, chứng tỏ thang đo các kỹ thuật KTQTCL (biến con/biến bậc 1) đều hội tụ tốt và phản ánh tin cậy khái niệm “Mức độ áp dụng KTQTCL”.

Bảng 4.14: Kết quả các hệ số chính để đánh giá mô hình đo lường

Yếu tố	Biến quan sát	Hệ số tải	Độ tin cậy chỉ số (bình phương hệ số tải)	Hệ số Cronbach's Alpha	Độ tin cậy tổng hợp (CR)	Phương sai trích bình quân (AVE)	Giá trị VIF bên ngoài
Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	MT1	0.793	0.629	0.891	0.915	0.605	2.247
	MT2	0.783	0.613				2.175
	MT3	0.779	0.607				1.953
	MT4	0.793	0.629				2.099
	MT5	0.782	0.612				2.071
	MT6	0.799	0.638				2.103
	MT7	0.715	0.511				1.667
Mức độ CT	CT1	0.765	0.585	0.755	0.838	0.511	2.026
	CT2	0.622	0.387				1.213
	CT3	0.682	0.465				1.334
	CT4	0.836	0.699				2.502
	CT5	0.649	0.422				1.374
Chất lượng HTTT	TT1	0.847	0.717	0.899	0.929	0.767	2.227
	TT2	0.869	0.756				2.541
	TT3	0.890	0.792				2.843
	TT4	0.897	0.805				2.570
Phong cách LĐCĐ	LD1	0.766	0.586	0.771	0.852	0.590	1.592
	LD2	0.768	0.590				1.663
	LD3	0.804	0.646				1.867
	LD4	0.733	0.537				1.234
Sự tham gia của KT	TG1	0.768	0.590	0.851	0.894	0.629	1.662
	TG2	0.773	0.598				1.832
	TG3	0.861	0.742				2.375
	TG4	0.839	0.704				2.205
	TG5	0.713	0.508				1.661
KTQTCL chi phí	CP2	0.925	0.856	0.801	0.886	0.725	2.917
	CP3	0.712	0.507				1.225
	CP5	0.900	0.811				2.671
KTQTCL khách hàng	KH1	0.882	0.779	0.707	0.872	0.773	1.426
	KH2	0.876	0.768				1.426
KTQTCL đối thủ CT	DTCT2	0.898	0.806	0.740	0.885	0.794	1.527
	DTCT3	0.884	0.782				1.527
KTQTCL ra QĐ	RQD1	0.895	0.802	0.708	0.826	0.704	1.212
	RQD2	0.779	0.607				1.213
KTQTCL đo lường HQ	DLHQ1	0.802	0.643	0.717	0.823	0.699	1.192
	DLHQ2	0.869	0.755				2.735
Mức độ áp dụng KTQTCL	Bậc 2			0.901	0.918	0.510	

Nguồn: Tổng hợp kết quả tính toán từ phần mềm Smart PLS 3

Bảng 4.14 cho thấy, tất cả các hệ số tải nhân tố của các biến đều lớn hơn 0.6, trong đó phần lớn là lớn hơn 0.7 và giá trị bình phương hệ số tải của mỗi chỉ số đều lớn hơn 0.4. Do đó, độ tin cậy của các chỉ số đã được đảm bảo. Mặt khác, hệ số Cronbach's Alpha của các cấu trúc tiềm ẩn (yếu tố) có giá trị nằm trong khoảng từ 0.707 đến 0.901 (trên ngưỡng 0.7), đồng thời độ tin cậy tổng hợp CR của tất cả các cấu trúc tiềm ẩn này dao động từ 0.823 đến 0.929 (lớn hơn 0.7). Riêng các biến kiểm soát là loại đơn biến nên đều có Cronbach's Alpha và CR bằng 1. Do đó, mô hình đo lường đảm bảo độ tin cậy nhất quán nội bộ (Hair và cộng sự, 2019).

b. Đánh giá giá trị hội tụ của các thang đo

Fornell và Larcker (1981) khuyến cáo giá trị của phương sai trích trung bình AVE nên được dùng để đánh giá mức độ hội tụ của các biến tiềm ẩn và giá trị hội tụ sẽ được xác nhận khi AVE của mỗi cấu trúc lớn hơn 0.5. Số liệu Bảng 4.14 chỉ ra rằng giá trị AVE của tất cả các cấu trúc tiềm ẩn (gồm cả các yếu tố giải thích và được giải thích) nằm trong khoảng từ 0.510 đến 0.794 (lớn hơn 0.5). Riêng các biến kiểm soát là loại đơn biến nên đều có AVE bằng 1. Điều này cho thấy mô hình đo lường đã đáp ứng được tiêu chuẩn về sự hội tụ.

c. Đánh giá giá trị phân biệt của các thang đo

Giá trị phân biệt cho biết tính duy nhất hay tính khác biệt của một cấu trúc khi so sánh với các cấu trúc khác trong mô hình nghiên cứu. Ringle và cộng sự (2015) khuyến cáo sử dụng cả 2 thước đo của Fornell và Larcker (1981) và phương pháp Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) để đánh giá giá trị phân biệt của các cấu trúc tiềm ẩn. Cũng theo Fornell và Larcker (1981), khi căn bậc 2 của AVE của mỗi cấu trúc tiềm ẩn lớn hơn các giá trị tương quan khác trong số các cấu trúc khác.

Bảng 4.15: Các tiêu chuẩn đánh giá giá trị phân biệt theo Fornell-Larcker

	Chất lượng HTTT	DNKD KS theo chuỗi	DNKD khách sạn 4 sao	DNKD khách sạn 5 sao	KTQTCL Chi phí	KTQTCL Khách hàng	KTQTCL ra QĐ	KTQTCL Đo lường HQ	KTQTCL Đối thủ CT	Mức độ CT	Mức độ áp dụng KTQTCL	Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	Phong cách LDCĐ	Sự tham gia của KT
Chất lượng HTTT	0.876													
DNKD KS theo chuỗi	-0.118	1.000												
DNKD khách sạn 4 sao	0.349	-0.323	1.000											
DNKD khách sạn 5 sao	0.102	0.255	-0.620	1.000										
KTQTCL Chi phí	0.434	0.169	-0.029	0.397	0.851									
KTQTCL Khách hàng	0.841	-0.084	0.300	0.204	0.544	0.879								
KTQTCL ra QĐ	0.371	0.190	-0.012	0.295	0.484	0.461	0.839							
KTQTCL Đo lường HQ	0.714	-0.042	0.265	0.189	0.543	0.788	0.754	0.836						
KTQTCL Đối thủ CT	0.845	-0.073	0.302	0.199	0.530	0.806	0.444	0.784	0.891					
Mức độ CT	0.707	-0.051	0.285	0.152	0.700	0.717	0.348	0.634	0.718	0.715				

Mức độ áp dụng KTQTCL	0.701	0.031	0.203	0.308	0.710	0.696	0.617	0.614	0.688	0.705	0.714			
Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	0.729	-0.126	0.245	0.149	0.408	0.691	0.380	0.750	0.713	0.593	0.704	0.778		
Phong cách LĐCĐ	0.511	0.008	0.105	0.206	0.506	0.589	0.706	0.711	0.596	0.477	0.709	0.534	0.768	
Sự tham gia của KT	0.559	0.008	0.196	0.181	0.509	0.645	0.773	0.724	0.594	0.541	0.703	0.606	0.737	0.793

Nguồn: Tổng hợp kết quả tính toán từ phần mềm Smart PLS 3

Bảng 4.15 cho thấy giá trị phân biệt cho tất cả 14 cấu trúc (yếu tố) đều có căn bậc 2 của các AVE (thể hiện trên đường chéo chính của bảng) lớn hơn so với các giá trị trong cùng hàng và cùng cột. Do đó, điều kiện cần của tiêu chuẩn giá trị phân biệt của các biến tiềm ẩn đã được đáp ứng.

Bảng 4.16: Các tiêu chuẩn đánh giá giá trị phân biệt theo tiêu chuẩn HTMT

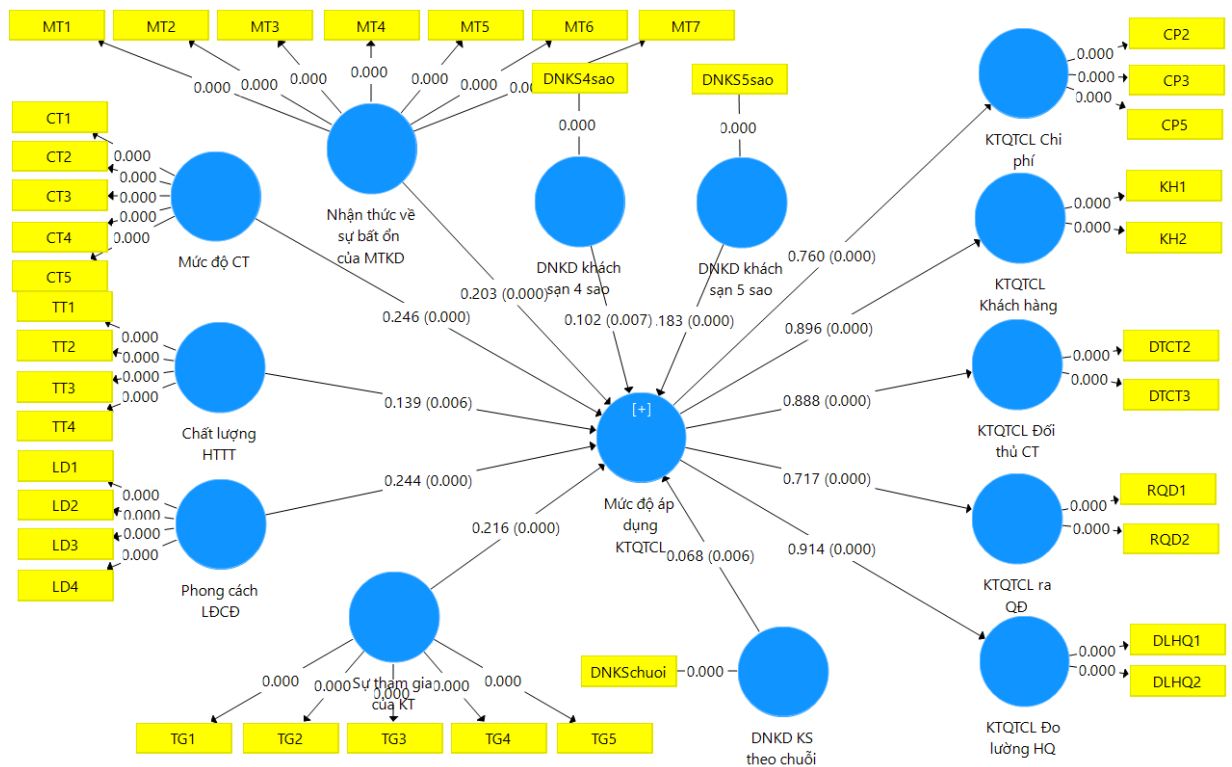
	Chất lượng HTTT	DNKD KS theo chuỗi	DNKD khách sạn 4 sao	DNKD khách sạn 5 sao	KTQTCL Chi phí	KTQTCL Khách hàng	KTQTCL ra QĐ	KTQTCL Đo lường HQ	KTQTCL Đối thủ CT	Mức độ CT	Mức độ áp dụng KTQTCL	Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	Phong cách LĐCĐ	Sự tham gia của KT
Chất lượng HTTT														
DNKD KS theo chuỗi	0.123													
DNKD khách sạn 4 sao	0.365	0.323												
DNKD khách sạn 5 sao	0.103	0.255	0.620											
KTQTCL Chi phí	0.499	0.190	0.132	0.443										
KTQTCL Khách hàng	0.537	0.099	0.355	0.243	0.720									
KTQTCL ra QĐ	0.506	0.248	0.080	0.374	0.682	0.708								
KTQTCL Đo lường HQ	0.647	0.253	0.353	0.264	0.806	0.702	0.682							
KTQTCL Đối thủ CT	0.817	0.084	0.349	0.232	0.685	0.648	0.659	0.171						
Mức độ CT	0.780	0.102	0.333	0.179	0.889	0.579	0.511	0.736	0.757					
Mức độ áp dụng KTQTCL	0.821	0.182	0.258	0.343	0.826	0.391	0.802	0.852	0.754	0.616				
Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	0.808	0.132	0.255	0.161	0.480	0.795	0.504	0.616	0.677	0.714	0.810			
Phong cách LĐCĐ	0.609	0.144	0.133	0.218	0.621	0.796	0.658	0.754	0.787	0.620	0.847	0.639		
Sự tham gia của KT	0.638	0.076	0.211	0.197	0.611	0.833	0.755	0.688	0.750	0.671	0.817	0.699	0.858	

Nguồn: Tổng hợp kết quả tính toán từ phần mềm Smart PLS 3

Ringle và cộng sự (2015) cho rằng giá trị HTMT của mỗi cấu trúc cần thấp hơn 0.9 thì mới đảm bảo tiêu chuẩn giá trị phân biệt. Kết quả ở Bảng trên cho thấy giá trị HTMT của các biến tiềm ẩn đều nhỏ hơn 0.9. Do đó, điều kiện đủ để khẳng định tiêu chuẩn giá trị phân biệt của các biến tiềm ẩn đã được đáp ứng.

Như vậy, các thang đo sử dụng trong mô hình nghiên cứu đã đạt được độ tin cậy, tiêu chuẩn giá trị hội tụ và giá trị phân biệt. Do đó, tất cả 14 biến tiềm ẩn đều được sử dụng để phân tích trong mô hình cấu trúc.

4.3.2. Kiểm định mô hình phương trình cấu trúc và các giả thuyết nghiên cứu



Hình 4.4: Kết quả ước lượng mô hình PLS-SEM

Chú thích: giá trị trong ngoặc là P-value; giá trị bên ngoài ngoặc là hệ số hồi quy.

Nguồn: Kết quả từ phân tích SmartLS 3

Các giả thuyết nghiên cứu đã nêu được kiểm định theo phương pháp bootstrap (Hair và cộng sự, 2019).

Bảng 4.17: Kết quả ước lượng mối quan hệ giữa các biến giải thích và biến được giải thích trong mô hình cấu trúc

	Hệ số tác động chuẩn hóa của dữ liệu gốc (O)	Hệ số tác động chuẩn hóa trung bình của mẫu (M)	Độ lệch chuẩn (STDEV)	Giá trị thống kê T ($ O/STDEV $)	Mức ý nghĩa (P Values)	VIF bên trong
Chất lượng HTTT -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.139	0.140	0.050	2.778	0.005	2.166
Mức độ CT -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.246	0.247	0.049	5.062	0.000	2.051
Nhận thức về sự bất ổn của MTKD -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.203	0.207	0.039	5.190	0.000	2.494
Phong cách LDCĐ -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.244	0.241	0.053	4.618	0.000	2.307
Sự tham gia của KT -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.216	0.214	0.043	5.024	0.000	2.686
DNKD KS theo chuỗi -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.068	0.067	0.025	2.741	0.006	1.149
DNKD khách sạn 4 sao -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.102	0.101	0.038	2.727	0.006	2.422
DNKD khách sạn 5 sao -> Mức độ áp dụng KTQTCL	0.183	0.179	0.040	4.594	0.000	2.163

Nguồn: Tổng hợp kết quả tính toán từ phần mềm Smart PLS 3

Kết quả ước lượng cho thấy tất cả các biến quan sát trong mô hình đo lường đều có hệ số VIF bên ngoài (Bảng 4.14) và VIF bên trong (Bảng 4.17) nhỏ hơn 3. Theo Hair et al., (2019), có thể khẳng định rằng mô hình không tồn tại hiện tượng đa cộng tuyến.

Dựa vào các kết quả ước lượng mô hình phương trình cấu trúc bằng kỹ thuật bootstrapping trong Bảng 4.17 và Hình 4.4, các giả thuyết và mối quan hệ tác động trong mô hình phương trình cấu trúc được biểu hiện như sau:

- Mức độ CT có tác động cùng chiều và có ý nghĩa thống kê đến Mức độ áp dụng KTQTCL với hệ số tác động chuẩn hóa (hệ số hồi quy) là 0.246 và mức ý nghĩa $P\text{-value} = 0.000 < 0.05$. Do đó, giả thuyết H1 được chấp nhận.

- Nhận thức về sự bất ổn của MTKD có ảnh hưởng cùng chiều mang ý nghĩa thống kê đến Mức độ áp dụng KTQTCL với trọng số tác động chuẩn hóa là 0.203 và $P\text{-value} = 0.000 < 0.05$. Do vậy, giả thuyết H2 cũng được chấp nhận. Điều này cho thấy càng nhận thức rõ môi trường kinh doanh đang biến động và bất trắc, các DNKDKSVN càng có xu hướng áp dụng mạnh mẽ các kỹ thuật KTQTCL.

- Chất lượng HTTT có tác động thuận chiều và có ý nghĩa thống kê đến Mức độ áp dụng KTQTCL với hệ số tác động chuẩn hóa ở mức 0.139 và mức ý nghĩa $P\text{-value}$ là $0.005 < 0.05$. Vì thế, giả thuyết H3 cũng được ủng hộ.

- Phong cách LĐCĐ có ảnh hưởng cùng chiều lên Mức độ áp dụng KTQTCL với trọng số hệ số tác động chuẩn hóa là 0.244 và giá trị $P\text{-value}$ rất nhỏ, là $0.000 < 0.05$. Từ đó, giả thuyết H4 được chấp nhận. Hệ số tác động là 0.244 cho thấy Phong cách LĐCĐ là nhân tố có sức ảnh hưởng rất mạnh mẽ đến việc áp dụng KTQTCL. Điều này hàm ý rằng, dù DNKDKSVN có công nghệ tốt hay gặp sức ép lớn từ thị trường, nhưng nếu thiếu đi sự chỉ đạo quyết liệt của ban lãnh đạo thì KTQTCL vẫn sẽ không thể được triển khai thành công.

- Sự tham gia của KT có tác động thuận chiều và mang ý nghĩa thống kê đến Mức độ áp dụng KTQTCL với hệ số tác động chuẩn hóa là 0.216 và mức ý nghĩa $P\text{-value}$ rất nhỏ, là $0.000 < 0.05$. Điều này cho phép khẳng định giả thuyết H5. Kết quả này cũng cho thấy đây là một yếu tố nội tại có sức mạnh thúc đẩy việc áp dụng KTQTCL, cho thấy sự tham gia của kế toán đóng vai trò then chốt trong việc vận hành các công cụ KTQTCL.

- DNKDKSVN theo chuỗi có ảnh hưởng cùng chiều có ý nghĩa thống kê đến mức độ áp dụng KTQTCL với hệ số tác động chuẩn hóa là 0.068 và mức ý nghĩa $P\text{-value}$ rất nhỏ, là $0.000 < 0.05$. Điều này cho phép khẳng định giả thuyết H6a. Điều này có nghĩa là tồn tại sự khác biệt mang ý nghĩa thống kê giữa hai nhóm DNKDKSVN theo chuỗi và độc lập. Cụ thể, các DNKDKS theo chuỗi áp dụng KTQTCL nhiều hơn các DNKDKSVN độc lập. Tuy nhiên, độ lớn của hệ số tác

động ($\beta=0.068$) là khá nhỏ, cho thấy có tồn tại sự chênh lệch này, nhưng khoảng cách không quá lớn.

- Các biến kiểm soát DNKS4sao, DNKS5sao có ảnh hưởng cùng chiều có ý nghĩa thống kê đến mức độ áp dụng KTQTCL với hệ số tác động chuẩn hóa lần lượt là 0.102, 0.183 và mức ý nghĩa P-value lần lượt là 0.006, $0.000 < 0.05$. Điều này cho phép khẳng định giả thuyết H6b. Điều này có nghĩa là hạng sao của DNKDKS có tác động thuận chiều và mang ý nghĩa thống kê đến mức độ áp dụng KTQTCL. Cụ thể, so với nhóm tham chiếu (DNKDKS 3 sao), thì DNKD khách sạn 4 sao ($\beta=0.102$, $p < 0.05$) và DNKDKS 5 sao ($\beta=0.183$, $p < 0.05$) có mức độ áp dụng KTQTCL cao hơn đáng kể và hệ số tác động tăng dần theo hạng sao, chứng tỏ mức độ áp dụng KTQTCL tăng dần theo mức độ xếp hạng của khách sạn.

- Xét về mức độ ảnh hưởng của các biến độc lập:

Bảng 4.18: Các hệ số f-Square và R-Square

	Mức độ áp dụng KTQTCL
A. Kích thước ảnh hưởng (f-Square)	
1.Chất lượng HTTT	0.081
2.Mức độ CT	0.372
3.Nhận thức về sự bất ổn của MTKD	0.173
4.Phong cách LDCĐ	0.379
5.Sự tham gia của KT	0.192
6.DNKDKS theo chuỗi	0.034
7.DNKDKS 4 sao	0.086
8.DNKDKS 5 sao	0.159
B. Hệ số phù hợp (R-Square)	0.880
C. Hệ số phù hợp điều chỉnh (R-Square adjusted)	0.875
D. Khả năng dự báo ngoài mẫu (Q^2)	0.436

Nguồn: Tổng hợp kết quả tính toán từ phần mềm Smart PLS 3

Kết quả ước lượng (Bảng 4.18) cho thấy Kích thước ảnh hưởng (hệ số f-Square) của các yếu tố Mức độ CT và Phong cách LDCĐ là 0.372 và $0.379 > 0.35$. Điều này cho thấy 2 yếu tố này có ảnh hưởng rất mạnh đến Mức độ áp dụng KTQTCL. Điều này cũng hoàn toàn phù hợp với Lý thuyết ngẫu nhiên và Lý thuyết

khuếch tán sự đổi mới, đồng thời cho phép khẳng định mức độ quan trọng của các yếu tố Mức độ cạnh tranh và Phong cách LĐCĐ trong việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL. Với hệ số f-Square của các yếu tố Nhận thức về sự bất ổn của MTKD và Sự tham gia của KT ở mức 0.173 và 0.192 (nằm trong khoảng từ 0.15 đến dưới 0.35) cho thấy các yếu tố này ảnh hưởng ở mức trung bình đến Mức độ áp dụng KTQTCL. Mặc dù, hệ số f-Square của Chất lượng HTTT thấp, đạt 0.081 (nằm trong khoảng trên 0.02 và dưới 0.15) song vẫn có thể khẳng định yếu tố này có ảnh hưởng thấp đến Mức độ áp dụng KTQTCL. Với hệ số f-Square của các biến kiểm soát DNKDKS 4 sao và 5 sao lần lượt là 0.086 (thuộc khoảng trên 0.02 và dưới 0.15) và 0.159 (thuộc khoảng từ 0.15 đến dưới 0.35) cho thấy sự có sự khác biệt nhất định về mức độ áp dụng KTQTCL của DNKDKS 4 sao so với 3 sao, trong khi đó, có sự khác biệt thực sự rõ nét về mức độ áp dụng KTQTCK trong các DNKDKS 5 sao với các DNKDKS còn lại. Mặc dù, hệ số f-Square của biến kiểm soát DNKDKS theo chuỗi, đạt 0.034 (nằm trong khoảng trên 0.02 và dưới 0.15) cho thấy mức độ ảnh hưởng thực sự khá thấp, song vẫn có thể khẳng định có sự khác biệt nhất định về Mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKS theo chuỗi so với các DNKDKS độc lập.

- So sánh về mức độ ảnh hưởng của các yếu tố. Với các hệ số hệ số tác động chuẩn hóa (hệ số đường dẫn) >0 cho thấy tất cả 5 yếu tố đưa vào mô hình nghiên cứu đều có tác động thuận chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL. Trong đó, Mức độ CT có hệ số đường dẫn đạt 0.246 cho thấy yếu tố này có tác động lớn hơn so với các yếu tố còn lại. Điều này cho thấy tính chất, mức độ cạnh tranh trong kinh doanh khách sạn có tác động rất quan trọng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN và luôn được xem là động lực hàng đầu để các DNKDKSVN triển khai áp dụng các kỹ thuật KTQTCL. Với hệ số đường dẫn là 0.244, cho thấy Phong cách LĐCĐ cũng được xem yếu tố có ảnh hưởng cao thứ 2 trong các yếu tố của mô hình nghiên cứu. Điều này cho thấy vai trò rất quan trọng của Phong cách LĐCĐ trong quản trị DN khách sạn nói chung và trong áp dụng các kỹ thuật KTQTCL nói riêng. Với hệ số đường dẫn thấp hơn một chút là 0.216 cho thấy mức độ tham gia của kế toán có ảnh hưởng thấp hơn so với 2 yếu tố đầu tiên. Điều này cũng cho thấy vai trò quan trọng của kế toán trong quá trình ra các QĐ chiến lược. Với các hệ số đường dẫn là 0.203 và 0.139 cho thấy mức độ ảnh hưởng của Nhận thức về sự bất ổn của MTKD và Chất lượng HTTT có ảnh hưởng đến Mức độ áp dụng KTQTCL

thấp hơn so với các yếu tố khác, song cũng cho thấy tầm quan trọng của các yếu tố này trong việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL của DN khách sạn.

- Về mức độ giải thích của mô hình. Với Hệ số phù hợp điều chỉnh (R-Square adjusted) ở mức 0.875 (Hình 4.3 và Bảng 4.18) cho thấy các yếu tố đưa vào mô hình nghiên cứu đã giải thích được 87,5% mức độ biến thiên của biến phụ thuộc. Nói cách khác, cả 8 yếu tố (Nhận thức về sự bất ổn của MTKD, Mức độ CT, Chất lượng HTTT, Phong cách LĐCĐ, Sự tham gia của KT, DNKDKS 4 sao, DNKDKS 5 sao, DNKDKS theo chuỗi) đã giải thích và làm rõ được 87,5% sự thay đổi của Mức độ áp dụng KTQTCL.

- Về khả năng dự báo ngoài mẫu: Với hệ số Khả năng dự báo (Q^2) bằng 0.436 (Bảng 4.18), theo đề xuất của Cohen (1988), khi chỉ số $Q^2 > 0.35$ thì mức dự báo lớn. Do đó, mô hình có khả năng dự báo ngoài mẫu tốt.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Trong chương 4, tác giả đã trình bày về ba nội dung chính gồm: (1) khái quát hoạt động của các DNKDKSVN; (2) thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN; (3) các yếu tố ảnh hưởng đến sự áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN. Với nội dung thứ nhất, tác giả đã đi sâu phân tích về các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam với các nội dung gồm: Đặc trưng về hoạt động kinh doanh; thực trạng hoạt động kinh doanh khách sạn Việt Nam, đặc điểm tổ chức bộ máy; tổ chức công tác kế toán của các DNKDKSVN. Với nội dung thứ 2, tác giả đã trình bày kết quả khảo sát mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN dựa trên các nội dung: KTQTCL nhóm chi phí; nhóm ĐTCT; nhóm khách hàng; nhóm ra quyết định và cuối cùng là nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả. Với nội dung thứ ba, tác giả đã tiến hành kiểm định mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN.

CHƯƠNG 5: BÀN LUẬN VÀ GIẢI PHÁP TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

5.1. Triển vọng và những dự báo phát triển các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

Các DN kinh doanh lưu trú Việt Nam đang đứng trước bước ngoặt chuyển đổi sang mô hình tăng trưởng chất lượng cao. Theo IMARC Group (2024), quy mô thị trường dự kiến đạt 20,7 tỷ USD vào năm 2033 với tốc độ CAGR 12,2%. Đáng chú ý, cơ cấu nguồn cung đang dịch chuyển mạnh mẽ sang phân khúc cao cấp; theo Thị trường Tài chính Tiền tệ (2024), các khách sạn 4-5 sao hiện chiếm đến 57% thị phần. Giai đoạn đến năm 2030, mục tiêu chiến lược của ngành là trở thành ngành kinh tế mũi nhọn, đóng góp 13–14% GDP (Savills Việt Nam, 2024). Để phục vụ mục tiêu đón 45–50 triệu lượt khách quốc tế theo Quyết định 509/QĐ-TTg (2024), hệ thống lưu trú cần đạt quy mô khoảng 2 triệu buồng. Hai trụ cột chính được xác lập là Số hóa (ứng dụng AI để tối ưu vận hành) và Xanh hóa (loại bỏ nhựa dùng một lần tại 100% cơ sở lưu trú ven biển). Theo Tổng cục Du lịch (2024), việc cá nhân hóa trải nghiệm khách hàng bằng công nghệ và chuyển đổi Net Zero sẽ là "giấy thông hành" để cạnh tranh trong bối cảnh mới.

Tầm nhìn đến năm 2045, ngành khách sạn hướng tới xác lập vị thế dẫn đầu trong nhóm 20 quốc gia có năng lực cạnh tranh du lịch cao nhất thế giới. Mô hình vận hành sẽ tiến hóa lên hệ sinh thái "Khách sạn thông minh", nơi trí tuệ nhân tạo và kinh tế tuần hoàn được tích hợp toàn diện. Không chỉ đóng góp trên 15% GDP, ngành khách sạn giai đoạn này được kỳ vọng là biểu tượng của sự kết hợp hài hòa giữa công nghệ hiện đại, phát thải ròng bằng không và bảo tồn các giá trị di sản văn hóa bản địa bền vững.

5.2. Bàn luận về kết quả nghiên cứu

5.2.1. Bàn luận về kết quả nghiên cứu thực trạng áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Về nội dung khảo sát mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKD KSVN, tác giả đã sử dụng một số phương pháp khác nhau như: điều tra khảo sát bằng bảng hỏi, phỏng vấn và kết quả cho thấy tương đối thống nhất giữa các phương pháp thực

hiện khác nhau. Nhìn chung, mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN còn khá thấp và chưa đồng đều.

Bảng 5.1: Thống kê mức độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN

	Chỉ tiêu	Mean	Min	Max	Xếp hạng mức độ áp dụng	Mức độ áp dụng
CP1	Kế toán chi phí theo hoạt động	1.042	1	2	17	Không áp dụng
CP2	Kế toán chi phí mục tiêu	3.455	1	5	2	Khá
CP3	Kế toán chi phí theo thuộc tính	3.153	1	5	5	Trung bình
CP4	Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm	1.085	1	2	13	Không áp dụng
CP5	Kế toán chi phí chuỗi giá trị	2.434	0	5	10	Thấp
CP6	Kế toán chi phí chất lượng	1.079	1	2	14	Không áp dụng
KH1	Phân tích lợi nhuận khách hàng	3.425	1	5	3	Khá
KH2	Phân tích giá trị trọn đời khách hàng	2.101	1	4	11	Thấp
KH3	Kế toán tài sản khách hàng	1.069	1	2	15	Không áp dụng
DTCT1	Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh	1.122	1	2	12	Không áp dụng
DTCT2	Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh.	3.492	1	5	1	Khá
DTCT3	Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh qua báo cáo tài chính	3.079	1	5	6	Trung bình
RQD1	Kế toán chi phí chiến	2.825	1	5	8	Thấp

	Chỉ tiêu	Mean	Min	Max	Xếp hạng mức độ áp dụng	Mức độ áp dụng
	lược					
RQD2	Kế toán định giá chiến lược	3.011	1	5	7	Trung bình
RQD3	Kế toán đánh giá thương hiệu	1.058	1	2	16	Không áp dụng
DLHQ1	KTQTCL phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng	2.783	1	5	9	Thấp
DLHQ2	KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn	3.344	1	5	4	Trung bình

Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Từ bảng 5.1. tổng hợp trên cho thấy:

Nhóm các kỹ thuật có kết quả áp dụng cao nhất với mức điểm hơn trung bình là: Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh; Kế toán chi phí mục tiêu; Phân tích lợi nhuận khách hàng; KTQTCL phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn.

Nhóm các kỹ thuật có kết quả áp dụng trung bình: Kế toán chi phí theo thuộc tính; Kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của ĐTCT qua báo cáo tài chính; Kế toán định giá chiến lược; Kế toán chi phí chiến lược; KTQTCL phục vụ quản lý theo thẻ điểm cân bằng.

Nhóm các kỹ thuật có kết quả áp dụng thấp và rất thấp: Kế toán chi phí chuỗi giá trị; Phân tích giá trị trọn đời khách hàng; Kế toán đánh giá chi phí ĐTCT; Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm; Kế toán chi phí chất lượng; Kế toán tài sản khách hàng; Kế toán đánh giá thương hiệu; Kế toán chi phí theo hoạt động.

Từ thực trạng trên, tác giả rút ra những đánh giá sau về việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN như sau:

Thứ nhất, việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN có mang tư duy “định hướng thị trường” (Market Orientation) nhưng tập trung nhiều vào ngắn hạn. Điều này thể hiện thông qua kết quả các kỹ thuật có mức độ áp dụng cao nhất đều liên quan trực tiếp đến doanh thu và phản ứng tức thời với thị trường. Cụ thể, giám sát vị thế cạnh tranh đạt điểm cao nhất (3.492/5); theo sau là Phân tích lợi nhuận

khách hàng (3.425/5) và Định giá chiến lược (3.011/5). Điều này phản ánh thực tế ngành khách sạn Việt Nam đang chịu áp lực cạnh tranh gay gắt, buộc các nhà quản trị liên tục nhìn ra ngoài thị trường (outward-looking) để so sánh chỉ số RevPAR, ADR với ĐTCT trực tiếp (Comp-set) và tối ưu hóa doanh thu hàng ngày.

Thứ hai, các DNKDKSVN đã chú trọng đến lợi nhuận mục tiêu từ thị trường để chủ động đưa ra các quyết định về chi phí hoạt động, thể hệ ở mức điểm Kế toán chi phí theo mục tiêu (Target costing) đạt mức 3.455/5. Kế toán chi phí mục tiêu đặc biệt áp dụng nhiều trong mảng F&B với tỷ lệ chi phí chuẩn là 30-35% trên doanh thu. Điều này cũng thể hiện rất rõ trong kết quả phỏng vấn.

Thứ ba, các DNKDKSVN vẫn còn thiếu hụt việc áp dụng KTQTCL trong quản trị dài hạn và các kỹ thuật phức tạp, hiện đại. Điều này thể hiện thông qua các kỹ thuật mang tính chiến lược dài hạn hoặc đòi hỏi hạ tầng dữ liệu phức tạp có mức áp dụng rất thấp hoặc không áp dụng. Kế toán chi phí dựa trên hoạt động chỉ đạt 1.042/5; Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm đạt 1.085/5; Đánh giá thương hiệu đạt 1.058/5. Điều này cho thấy, các DNKDKSVN đang thiếu các công cụ chiến lược có chiều sâu (ABC, CLV, Brand Valuation) để tạo ra lợi thế cạnh tranh dài hạn và bền vững, điều này cũng dễ hiểu vì các khó khăn về nguồn lực và công nghệ trong các DN này.

Tóm lại, những kết quả thực trạng về việc áp dụng trên cho thấy trình độ áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN còn khá thấp, có sự tương đồng với trình độ áp dụng KTQTCL tại các quốc gia đang phát triển khác trong khu vực như Thái Lan, Indonesia, Malaysia. (Arunruangsirilert và Chonglertham, 2017; Phornlaphatrachakorn và Na-Kalasindhu, 2020; Setiawan, 2020). Kết quả nghiên cứu trên cũng cho thấy sự khác biệt đáng kể và thấp hơn nhiều về mức độ áp dụng KTQTCL của Việt Nam so với các nước phát triển và đi đầu trong lĩnh vực này như Anh, Mỹ, Úc, Newzealand (Collier và Gregory, 1995; Simmonds, 1982; Pavlatos và Paggios, 2009; Pavlatos, 2015; Pitcher, 2015).

5.2.2. Bàn luận về kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Từ kết quả mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng cho thấy:

Thứ nhất, cả 2 yếu tố thuộc môi trường bên ngoài tác động cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL gồm Mức độ cạnh tranh và Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh, trong đó Mức độ cạnh tranh có tác động mạnh hơn Nhận

thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh. Dựa trên nền tảng của Lý thuyết ngẫu nhiên, khi MTKD càng cạnh tranh khốc liệt, hệ thống thông tin quản trị của DN càng phải cải tiến để thích ứng. Tại thị trường Việt Nam, sự bùng nổ về nguồn cung cơ sở lưu trú cùng sự chi phối của các nền tảng đặt phòng trực tuyến (OTA) đã đẩy cường độ cạnh tranh lên mức rất cao. Trong bối cảnh đó, các nhà quản lý không thể đưa ra quyết định chỉ dựa trên dữ liệu kế toán chi phí truyền thống mang tính quá khứ và hướng nội. Thay vào đó, họ buộc phải áp dụng các kỹ thuật KTQTCL hướng ngoại như phân tích vị thế ĐTCT, định giá chiến lược và phân tích lợi nhuận khách hàng để duy trì thị phần. Kết quả nghiên cứu này đồng thuận với phát hiện của nhiều nhà nghiên cứu trong và ngoài nước (Guilding và McManus, 2002; McManus, 2012; Ojra, 2014b; Pavlatos, 2015; Cescon và cộng sự, 2019; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2016; Bùi Thị Trúc Quy, 2020; Lê Thị Mỹ Nương, 2020) đều cho thấy kết quả cùng chiều của yếu tố Mức độ cạnh tranh tới Mức độ áp dụng KTQTCL. Kết quả nghiên cứu này cũng cho thấy, sức ép cạnh tranh trên thị trường ngày càng lớn là nguyên nhân thúc đẩy các DNKD KSVN quan tâm và ứng dụng KTQTCL. Nhận thức về sự bất ổn của môi trường là yếu tố bên ngoài thứ 2 tác động đến Mức độ áp dụng KTQTCL nhưng với mức tác động thấp hơn. Dựa vào lý thuyết ngẫu nhiên cho thấy, khi môi trường vĩ mô thiếu ổn định, hệ thống kế toán truyền thống thiếu linh hoạt, dựa trên dữ liệu quá khứ sẽ trở nên lỗi thời. Trong bối cảnh ngành khách sạn Việt Nam, sự biến động khó lường của luồng khách du lịch quốc tế, rủi ro kinh tế vĩ mô và sự thay đổi thị hiếu tiêu dùng đã tạo ra nhận thức sâu sắc về sự bất định. Để sinh tồn, các nhà quản trị buộc phải sử dụng các công cụ KTQTCL linh hoạt, hướng về tương lai. Phát hiện này củng cố vững chắc các nghiên cứu kinh điển của Chenhall (2003) và Pavlatos (2015), qua đó khẳng định rằng sự bất ổn về môi trường chính là động lực sống còn buộc DN phải tái thiết hệ thống thông tin kế toán nhằm phục vụ định hướng chiến lược và giảm thiểu rủi ro. Kết quả tác động này đồng thuận với phát hiện của Pavlatos đã nghiên cứu trong loại hình khách sạn tại Hy Lạp năm 2015, và các nghiên cứu (Lê Thị Mỹ Nương, 2020; Oyewo, 2022; Đỗ Thị Thu Thảo, 2022).

Thứ hai, các yếu tố bên trong DN có tác động cùng chiều đến Mức độ áp dụng KTQTCL lần lượt là: Chất lượng hệ thống thông tin, Phong cách lãnh đạo chuyển đổi, cuối cùng là Sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược. Điều này có thể giải thích rằng, ở những DNKDKS có sự quan tâm và ủng hộ của nhà quản trị thì mức độ áp dụng cao hơn. Có thể nói ở những DNKDKS này, Chất lượng hệ thống thông tin tạo điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng công cụ kế toán hiện đại nên yếu tố này cũng đóng góp tích cực vào sự áp dụng KTQTCL. Dưới góc nhìn của lý thuyết thể chế, nhà lãnh đạo chuyển đổi được xem là tác nhân làm thay đổi hệ thống. Việc áp dụng KTQTCL thực chất không chỉ là sự nâng cấp công cụ đo lường, mà là một cuộc cách mạng sâu sắc về văn hóa quản trị. Bằng việc truyền cảm hứng, kích thích tư duy đột phá và chia sẻ tầm nhìn vĩ mô, các lãnh đạo của DNKDKS đã tạo ra một môi trường tâm lý an toàn, qua đó trao quyền và tạo động lực để đội ngũ kế toán vươn lên làm đối tác chiến lược, vượt ra khỏi vai trò ghi chép truyền thống. Phát hiện này hoàn toàn tương đồng với kết luận của Naranjo-Gil và cộng sự (2009) và García-Morales và cộng sự (2012), qua đó khẳng định một hệ thống KTQTCL tinh vi chỉ có thể được áp dụng và phát huy tối đa giá trị khi được nuôi dưỡng bởi một ban lãnh đạo cấp tiến và khát khao đổi mới. Điều này cũng được chấp thuận bởi hàng loạt các nhà nghiên cứu trước đây cả trong lĩnh vực sản xuất hay khách sạn (Pavlatos, 2015; Lê Thị Mỹ Nương, 2020, Đỗ Thị Thu Thảo 2022). Phong cách lãnh đạo chuyển đổi là yếu tố được phát hiện là có ảnh hưởng tới việc thiết kế hệ thống kiểm soát theo nghiên cứu của Margaret và các cộng sự năm 2010 (Abernethy và cộng sự, 2010). Sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược cũng là yếu tố tác động cùng chiều tới sự áp dụng KTQTCL. Điều này cho thấy sự chuyển đổi của hệ thống thông tin kế toán gắn liền với quá trình tái định vị vai trò của kế toán viên. Từ những "người giữ sổ sách" thụ động trở thành các "đối tác kinh doanh chiến lược". Trong các DNKDKSVN, việc áp dụng các kỹ thuật KTQTCL như phân tích lợi nhuận khách hàng hay định giá chiến lược đòi hỏi kế toán trưởng phải gỡ bỏ rào cản phòng ban, chủ động phối hợp với các bộ phận như kinh doanh, Marketing, Khai thác dịch vụ,... Điều này làm cải thiện năng lực phân tích kinh doanh và khả năng tham mưu nhạy bén của đội ngũ kế

toán, từ đó thúc đẩy áp dụng thành công các kỹ thuật KTQTCL. Phát hiện này củng cố quan điểm của Byrne và Pierce (2007), qua đó khẳng định yếu tố con người, đặc biệt là sự chủ động của chuyên gia kế toán, là điều kiện tiên quyết để chuyển hóa dữ liệu thành lợi thế cạnh tranh chiến lược. Kết quả này cũng tương đồng với nhiều nghiên cứu trước đây (Cadez và Guilding, 2008; Bùi Thị Trúc Quy, 2020, Nguyễn Phong Nguyên và Trần Thị Trinh, 2018).

Thứ ba, các yếu tố tác động mạnh đến sự áp dụng KTQTCL trong DNKDKSVN là: Phong cách lãnh đạo chuyển đổi, và Mức độ cạnh tranh. Các yếu tố có tác động nhưng mức độ tác động yếu hơn là: Nhận thức về sự bất ổn của môi trường, Sự tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược, Chất lượng HTTT.

Thứ tư, các DNKDKSVN có cấu trúc tổ chức theo chuỗi có mức độ áp dụng KTQTCL cao hơn so với các DNKDKSVN hoạt động độc lập. Sự khác biệt này bắt nguồn từ đặc thù quản trị hệ thống. Các DNKDKSVN theo chuỗi thường được thừa hưởng nguồn lực tài chính vững chắc, nền tảng công nghệ thông tin tiên tiến và sự hỗ trợ chuyên môn từ tập đoàn hay công ty mẹ. Bên cạnh đó, để duy trì sự nhất quán và đánh giá hiệu quả chéo trên toàn hệ thống, công ty mẹ/tập đoàn thường thiết lập các tiêu chuẩn báo cáo khắt khe, buộc các chi nhánh phải triển khai các kỹ thuật KTQTCL như thẻ điểm cân bằng hay định giá chiến lược. Phát hiện này hoàn toàn tương đồng với kết luận của Pavlatos (2015) và Burgess (2014), qua đó tái khẳng định cấu trúc chuỗi của DNKDKS là động lực thể chế quan trọng, giúp DN vượt qua các rào cản vận hành để tiếp cận và áp dụng hệ thống kế toán quản trị hiện đại.

Thứ năm, xếp hạng sao có ảnh hưởng cùng chiều và có ý nghĩa thống kê đến mức độ áp dụng KTQTCL. DNKDKSVN xếp hạng sao càng cao thì mức độ áp dụng KTQTCL càng nhiều hơn. Phát hiện này hoàn toàn tương đồng và củng cố vững chắc cho các kết luận thực nghiệm trước đây trên thế giới. Điển hình, nghiên cứu của Pavlatos (2015) trên 106 khách sạn tại Hy Lạp đã khẳng định hạng sao khách sạn là một biến ngẫu nhiên quan trọng, tác động tích cực đến việc mở rộng các công cụ KTQTCL. Tương tự, Abdel-Kader và Luther (2008) cũng đã chứng

minh rằng quy mô và sự phức tạp của DN có mối tương quan thuận chiều với mức độ tinh vi của hệ thống thông tin kế toán quản trị. Ngoài ra, phát hiện này cũng bổ sung thêm bằng chứng thực nghiệm cho quan điểm của Mia và Patiar (2001) khi cho rằng các khách sạn cao cấp luôn đối diện với áp lực môi trường lớn hơn, đòi hỏi sự linh hoạt trong hệ thống thông tin phục vụ ra quyết định.

5.3. Các giải pháp áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam trong thời gian tới

5.3.1. Tăng cường áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm khách hàng

Thực trạng nhóm khách hàng cho thấy, các DNKDKSVN mới chủ yếu thực hiện phân tích lợi nhuận khách hàng, nhưng mới chỉ dừng lại ở các chi phí trực tiếp mà chưa phân bổ chi phí gián tiếp. Áp dụng KTQTCL về phân tích lợi nhuận khách hàng một cách đầy đủ, tác giả khuyến nghị các DN nên phân bổ chi phí phục vụ khách hàng và chi phí chung tới từng phân khúc khách hàng, từ đó hỗ trợ việc ra quyết định của NQT trong mối quan hệ với khách hàng.

Phân tích lợi nhuận khách hàng sử dụng hệ thống ABC/TDABC để theo dõi chi phí, do đó lợi nhuận theo từng khách hàng thay vì tính lợi nhuận theo sản phẩm dịch vụ riêng lẻ truyền thống. Chi phí gián tiếp được phân bổ theo hoạt động và phải có một tác nhân gây phát sinh chi phí cho mỗi hoạt động. Ví dụ khi thực hiện phân tích lợi nhuận khách hàng cho 2 nhóm khách hàng của khách sạn, đó là khách hàng là tổ chức/Doanh nghiệp và khách lẻ giải trí. Từ Bảng 5.2, DN sẽ thấy rõ nhóm khách hàng nào đang tạo ra lợi nhuận, nhóm khách hàng nào chưa đóng góp tốt cho lợi nhuận chung của DN, từ đó có những biện pháp điều chỉnh giá bán hoặc chi phí phù hợp.

Bảng 5.2: Đề xuất áp dụng ABC vào phân tích lợi nhuận khách hàng*(đơn vị tính: đồng)*

Hoạt động (Activities)	Yếu tố gây phát sinh chi phí (activity drivers)	Tỷ lệ phân bổ chi phí trên hoạt động theo ABC	Khách hàng DN/tổ chức		Khách hàng lẻ du lịch	
			Số lượng hoạt động	Chi phí	Số lượng hoạt động	Chi phí
Check in/out	Số phòng/khách hàng	990,600	1	990,600	1	990,600
Dọn phòng	Số ngày	956,540	3	2,869,620	3	2,869,620
Dịch vụ phòng	Số cuộc gọi	843,180	3	2,529,540	0	-
Dịch vụ ăn sáng	Số bữa sáng	279,500	3	838,500	3	838,500
Dịch vụ ăn uống	Số lượng suất ăn	412,880	3	1,238,640	1	412,880
Dịch vụ quán bar	Số lượng hàng bán	81,640	9	734,760	2	163,280
	Tổng chi phí hoạt động dành cho khách hàng			9,201,660		5,274,880
	Chi phí trực tiếp			2,958,800		1,447,420
	Tổng chi phí			12,160,460		6,722,300
	Tổng doanh thu			13,217,880		6,055,920
				1,057,420		(666,380)
				8%		-11%

*Nguồn: Tác giả đề xuất***5.3.2. Đẩy mạnh áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm đối thủ cạnh tranh**

Qua khảo sát thực trạng cho thấy, hầu hết các DNKDKSVN đều quan tâm và thực hiện phân tích ĐTCT, tuy nhiên các chỉ tiêu phân tích mới chỉ dừng lại ở các chỉ tiêu doanh thu như ADR, Revpar và nhân sự thực hiện phân tích là bộ phận quản lý doanh thu mà chưa phát huy vai trò của nhân sự kế toán để thực hiện KTQTCL vào phân tích. Do đó, trong thời gian tới, các DNKDKSVN nên thực hiện

bổ sung nội dung phân tích KTQTCL về chi phí ĐTCT để đảm bảo sử dụng tối đa dữ liệu thu thập và có thông tin tư vấn nhằm tối ưu lợi nhuận cho các DN.

Để thực hiện giải pháp, kế toán phải thu thập thông tin về doanh thu, chi phí của ĐTCT, nguồn thông tin có thể thu được từ báo cáo tài chính, kênh nghiên cứu thị trường hoặc các đơn vị cung cấp data Competitor set về Compset như STR hoặc các thông tin thị trường từ Google. Một bộ dữ liệu Competitive Set phân tích ĐTCT thông thường sẽ gồm 5 doanh nghiệp (bao gồm DN cần phân tích và 1 đối thủ dẫn đầu thị trường, 1 đối thủ theo sát, 2 đối thủ theo sau).

Dựa vào báo cáo so sánh chi phí tương đối (relative cost) với ĐTCT, kế toán quản trị có thể đưa ra đánh giá và tư vấn về mức độ ưu thế về chi phí của các ĐTCT, đối thủ nào đang vươn lên ưu thế về chi phí so với mức tăng trưởng khối lượng bán, đối thủ nào đang có mức chi phí cao hơn và có xu hướng tăng thêm, và giảm chi phí.

Các DNKDKSVN nên thực hiện phân tích chi phí ĐTCT được minh họa trong Bảng 5.3, với giả sử dữ liệu phân tích cho DN X. Dữ liệu được lấy từ năm 2019, 2022, 2023 do trong 2 năm 2020 và 2021 bị ảnh hưởng bởi dịch Covid nên không có số liệu so sánh phù hợp. Từ bảng minh họa cho thấy, ĐTCT dẫn đầu thị trường vẫn chiếm ưu thế về khối lượng bán và chi phí thấp hơn so với DN X và có xu hướng giảm chi phí cho thấy cơ hội thị trường tăng lên. Đối thủ cạnh tranh gần nhất đang có dấu hiệu vượt qua DN X về chi phí (năm 2019 chi phí đơn vị của đối thủ này cao hơn DN X, nhưng đến năm 2023 đối thủ đã giảm chi phí đơn vị xuống chỉ bằng mức 0,84/1 phòng bán so với DN X).

Thông qua phân tích, DN nắm được tình hình về hiệu quả sử dụng chi phí của DN mình so với ĐTCT, từ đó đưa ra tư vấn cho nhà quản trị về hành động kiểm soát chi phí như điều chỉnh các kênh bán hàng, giảm chi phí hoa hồng bán hàng ở các kênh bán gián tiếp qua OTA với chi phí cao, tăng cường các giải pháp bán hàng trực tiếp như nhân viên bán hàng hoặc thiết kế hệ thống đặt phòng trên website, fanpage của công ty thuận tiện cho khách hàng tiếp xúc với các chương trình khuyến mãi, giảm giá hay các gói ưu đãi. Đây là nội dung KTQTCL thể hiện vai trò của mình đối với quá trình thực thi chiến lược và liên kết với chức năng tiếp thị, bán hàng để nhằm đạt được chiến lược của DN.

Bảng 5.3: Đề xuất báo cáo phân tích chi phí đối thủ cạnh tranh

	Năm	Tổng khối lượng phòng	Công suất trung bình năm	Khối lượng bán (phòng)	Mức độ tăng % khối lượng bán	Tổng chi phí (nghìn đồng)	Chi phí trên 1 đơn vị (nghìn đồng)	Chi phí tương đối trên 1 đơn vị	Ý kiến đánh giá
DN X	2019	65.700	69,4%	45.564	-	57.410.850	1260	1,00	
	2022	65.700	67,6%	44.408	-2,5%	57.553.200	1296	1,00	
	2023	65.700	69,5%	45.686	2,9%	66.815.531	1462,5	1,00	
Đối thủ cạnh tranh dẫn đầu	2019	164.250	70,2%	115.279	-	135.453.021	1175	0,93	Tốt hơn
	2022	164.250	69,0%	113.333	-1,7%	135.829.001	1198,5	0,92	Xu hướng giảm
	2023	164.250	71,7%	117.773	3,9%	148.889.048	1264,2	0,86	Xu hướng giảm
Đối thủ cạnh tranh gần nhất	2019	64.605	68,4%	44.195	-	51.089.902	1290	1,02	Xấu hơn
	2022	64.605	65,1%	42.036	-4,9%	52.229.523	1242,5	0,96	Xu hướng giảm
	2023	64.605	70,8%	45.747	8,8%	56.343.882	1.232	0,84	Tốt hơn DN mình
Đối thủ cạnh tranh theo sau thứ nhất	2019	57.670	65,2%	37.595	-	42.294.375	1315	1,04	Xấu hơn
	2022	57.670	64,8%	37.352	-0,6%	39.114.665	1452	1,12	Xu hướng tăng
	2023	57.670	65,9%	38.021	1,8%	37.127.344	1.524	1,04	Xu hướng giảm mạnh
Đối thủ cạnh tranh theo sau số thứ hai.	2019	53.655	65,0%	34.888	-	33.701.728	1387	1,10	Xấu hơn
	2022	53.655	63,5%	34.067	-2,4%	33.378.520	1412	1,09	Xu hướng giảm
	2023	53.655	64,7%	34.736	2,0%	34.513.524	1576	1,08	Xu hướng giảm
Tổng cộng	2019	405.880	68,4%	277.522	-				
	2022	405.880	66,8%	271.195	-2,3%				
	2023	405.880	69,5%	281.963	4,0%				

Nguồn: Tác giả đề xuất

Triển khai phân tích thông tin tổng hợp về đối thủ cạnh tranh

Đề xuất bổ sung mẫu báo cáo KTQTCL về ĐTCT cho ngành khách sạn. Thực tế khảo sát cho thấy, các DNKDКСVN phần lớn đã phân tích ĐTCT, thực tiễn kinh doanh khiến cho DNKDКС nào cũng cần nhạy bén để phản ứng trong thị trường biến động lớn và cạnh tranh cao, giá cả thị trường biến động rất nhanh, nhiều DN đã mua dữ liệu đối thủ Comp-Set từ các công ty cung cấp dữ liệu thị trường. Tuy nhiên nội dung phân tích chủ yếu tập trung vào so sánh doanh thu và các chỉ số tiêu thụ phòng (room) bán được so với đối thủ, chưa phân tích chi phí và chưa phân tích vị thế cạnh tranh tổng hợp. Do đó, tác giả đề xuất các DNKDКСVN nên tiếp cận và bổ sung các báo cáo phân tích toàn diện về ĐTCT để phục vụ tốt hơn vào thực hiện mục tiêu chiến lược của DN. Mẫu báo cáo theo Bảng 5.4 được trình bày ở trang kế tiếp.

Bảng 5.4: Đề xuất báo cáo phân tích vị thế cạnh tranh tổng thể so với đối thủ

[illegible]

5.3.3. Nâng cao áp dụng kế toán quản trị chiến lược nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả

Đối với Thẻ điểm cân bằng, với thực trạng áp dụng BSC còn thấp, mới chỉ tập trung vào một số chỉ tiêu tài chính cơ bản. Vì vậy, các DN không chỉ dừng lại ở việc đo lường tài chính mà phải chuyển đổi thành một hệ thống quản trị chiến lược toàn diện.

Thứ nhất, các DNKD KSVN cần bắt đầu bằng việc xác định rõ tầm nhìn chiến lược (ví dụ: Trở thành lựa chọn hàng đầu của du khách”). Từ tầm nhìn này, nhà quản trị phải chuyển đổi chúng thành các giá trị (Value Drivers) để mọi nhân viên có thể hiểu và thực hiện. Ví dụ, Hilton đã xác định bốn nhân tố giá trị cốt lõi là: hiệu quả vận hành, tối đa hóa doanh thu, sự trung thành của khách hàng và quản trị thương hiệu.

Thứ hai, thiết lập hệ thống KPIs đa chiều đặc thù ngành, một số chỉ số mà hiện trong các DN cần bổ sung và hoàn thiện trong BSC là:

- + Đối với khía cạnh khách hàng: đo lường qua thẻ góp ý của khách, các khảo sát hài lòng định kỳ, tỷ lệ khách hàng thân thiết và điểm số từ khách hàng.

- + Đối với khía cạnh quy trình nội bộ (tập trung vào việc tuân thủ các tiêu chuẩn thương hiệu, chất lượng vệ sinh, tốc độ phục vụ, hiệu quả của các hệ thống quản lý phòng (PMS);

- + Đối với khía cạnh học hỏi và phát triển (mức độ hài lòng của đội ngũ nhân viên, khả năng ứng dụng công nghệ mới).

Thứ ba, phân cấp chiến lược và gắn kết với hệ thống khen thưởng: DN cần phân cấp chiến lược xuống từng cơ sở lưu trú và bộ phận chức năng (bộ phận buồng, bếp, lễ tân). Để BSC thực sự hiệu quả, DNKD KSVN cần liên kết các mục tiêu chiến lược với hệ thống khen thưởng và thưởng vượt định mức, thưởng danh hiệu thi đua, thưởng thâm niên công tác, tiệc dành cho nhân viên,... Khi nhân viên thấy lợi ích cá nhân gắn liền với mục tiêu chung thì sự cam kết thực hiện sẽ cao hơn.

Thứ tư, xây dựng quy trình cải tiến liên tục. BSC không nên là một báo cáo tĩnh mà phải là công cụ để học tập và phát triển. Để thực hiện điều này, cần có những đánh giá để điều chỉnh chiến lược kịp thời. Trực quan hóa dữ liệu BSC, thông báo kết quả chẩn đoán một cách đơn giản, giúp nhà quản trị nhận diện nhanh chóng các khu vực DN cần ưu tiên xử lý.

Ngoài ra để thực hiện thành công BSC, CEO và ban quản trị phải là những người tiên phong cổ động, biến việc tạo ra giá trị trở thành một phần của văn hóa DN thay vì chỉ là một chương trình nhất thời.

5.3.4. Nâng cao chất lượng hệ thống thông tin trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Trong mô hình tác động của các yếu tố cho thấy yếu tố chất lượng hệ thống thông tin có tác động tích cực đến việc áp dụng KTQTCL. Một hệ thống thông tin tốt được cung cấp bởi cơ sở hạ tầng thông tin hiện đại, có sự liên thông giữa các chức năng trong DN (như ERP) sẽ giúp việc áp dụng KTQTCL thuận lợi. Do đó, để nâng cao việc áp dụng KTQTCL trong tương lai, các DNKDKS cần chú trọng cải thiện chất lượng hệ thống thông tin thông qua đầu tư cơ sở hạ tầng thông tin hiện đại, đầu tư vào công nghệ thông tin tiên tiến.

Nâng cao chất lượng hệ thống thông tin khách sạn đòi hỏi đồng bộ hóa công nghệ và quy trình quản trị. Các DN cần ưu tiên triển khai phần mềm quản lý đa nền tảng (PMS/ERP), hệ thống phân tích dữ liệu khách hàng (CRM) và chuyển đổi số toàn diện để tối ưu vận hành và nâng tầm trải nghiệm lưu trú, cụ thể:

Thứ nhất là tích hợp các giải pháp quản lý toàn diện (PMS/ERP) với hệ thống kế toán để tự động hóa luồng dữ liệu về doanh thu, công suất phòng và chi phí vận hành, giảm thiểu sai sót trong quá trình phân tích và dự báo.

Thứ hai là đối với kế toán ĐTCT, cần thiết lập quy trình thu thập và phân tích dữ liệu thường xuyên và theo thời gian thực về giá phòng, công suất và chỉ số Revpar (doanh thu trên mỗi phòng có sẵn) của đối thủ để định hình chiến lược giá linh hoạt.

Thứ ba là hệ thống công nghệ thông tin đòi hỏi cần phải thu thập và lưu trữ cơ sở dữ liệu khách hàng (CRM) để đối chiếu doanh thu, chi phí liên quan đến từng tệp khách hàng, từ đó xác định thị trường và kênh phân phối hiệu quả nhất.

5.3.5. Tăng cường áp dụng phong cách lãnh đạo chuyển đổi trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam

Phong cách lãnh đạo chuyển đổi trở thành động cơ và truyền tải văn hóa đổi mới và phổ biến kiến thức nhằm tìm kiếm hiệu suất tổ chức tốt nhất có thể. Ví dụ về lãnh đạo chuyển đổi cam kết với các mục tiêu của tổ chức và nội bộ hóa của họ trong những người theo dõi tìm cách khuyến khích cam kết đạt được kết quả từ phía các thành viên của tổ chức (Bass, 1999; Bass và Avolio, 2000). Các nhà lãnh đạo chuyển đổi có sức lôi cuốn, truyền cảm hứng và thúc đẩy sự kích thích trí tuệ (Bass

và Avolio, 2000). Các lý thuyết về lãnh đạo chuyển đổi nhấn mạnh cảm xúc, giá trị và tầm quan trọng của định hướng lãnh đạo nhằm khuyến khích sự sáng tạo ở nhân viên, từ đó sẽ dẫn đến giúp DN nâng cao hiệu quả hoạt động. Nhiều nhà nghiên cứu đều đồng thuận rằng Phong cách lãnh đạo chuyển đổi tác động trực tiếp và gián tiếp tới hiệu quả hoạt động của DN, thúc đẩy cải tiến và sáng tạo trong DN (Hassan và cộng sự, 2012; Duartha và cộng sự, 2020). Trong nghiên cứu này, yếu tố Phong cách lãnh đạo chuyển đổi được kiểm tra lần đầu tiên vào các DNKDKSVN cho thấy, yếu tố này có tác động rất tích cực đến việc áp dụng KTQTCL hướng tới vị thế cạnh tranh bền vững của DN. Do đó, các DNKDKSVN nên tăng cường nhận thức về Phong cách lãnh đạo chuyển đổi và ứng dụng trong quá trình lãnh đạo DNKDKSVN.

5.3.6. Phát huy vai trò tham gia của kế toán trong quá trình ra quyết định chiến lược.

KQNC cho thấy ra quyết định có sự tham gia của nhân viên kế toán có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng KTQTCL tại DNKDKSVN. Điều này cũng khẳng định trình độ của nhân viên kế toán có thể tham gia vào quá trình phân tích và tham vấn các vấn đề chiến lược. Kết quả này cho thấy rằng sự trao quyền tham gia cho nhân viên vào quá trình ra quyết định sẽ tạo điều kiện thuận lợi trong áp dụng KTQTCL. Không giống như các nhân viên KTQT truyền thống, nhân viên KTQTCL tham gia tích cực trong quá trình quản lý chiến lược (Yi và Tayles, 2009).

Cách thức tham gia của nhân viên KTQTCL được minh họa trong quá trình lựa chọn chiến lược như sau: Giả sử khách sạn cao cấp Hanoi Elegance 5 sao độc lập tại Hà Nội, đang đối mặt với sự cạnh tranh từ các thương hiệu quốc tế mới. Ban lãnh đạo đang xem xét hai phương án chiến lược chính cho 5 năm tới.

Chiến lược số 1: Tối ưu hóa chi phí: Khách sạn sẽ tập trung vào việc nâng cao HQHĐ, giảm chi phí, cạnh tranh về giá trong phân khúc 5 sao hiện tại để tăng công suất phòng.

Chiến lược số 2: Khác biệt hóa và nâng tầm trải nghiệm: Khách sạn sẽ đầu tư lớn để tái định vị khách sạn thành một điểm đến độc đáo, nhắm vào phân khúc khách hàng siêu sang (ultra-luxury) với mức giá cao hơn đáng kể.

Để đưa ra quyết định lựa chọn chiến lược, một Ban chỉ đạo chiến lược được thành lập, bao gồm Tổng Giám Đốc, Giám đốc các bộ phận (Kinh doanh & Marketing, Vận hành, Nhân sự) và đặc biệt là Giám đốc tài chính, nhân viên kế toán quản trị chiến lược. Quy trình tham gia của KTQTCL như sau:

Giai đoạn 1: Phân tích môi trường và bối cảnh chiến lược. Mục tiêu của KTQTCL là cung cấp nền tảng dữ liệu định lượng và phân tích khách quan cho việc đánh giá môi trường, thay vì chỉ dựa trên các nhận định định tính.

+ *Phân tích môi trường Vĩ mô:* KTQTCL làm việc với Ban Giám đốc để xác định các yếu tố PESTEL chính. Sau đó, KTQTCL định lượng hóa tác động tài chính tiềm ẩn của các yếu tố này. Ví dụ: Chính sách Visa mới có thể làm tăng lượng khách từ thị trường X lên 15%, tương đương với tiềm năng doanh thu Y tỷ VNĐ hoặc “Quy định mới về môi trường có thể làm tăng chi phí vận hành 1%”.

+ *Phân tích Ngành và Đối thủ cạnh tranh:* KTQTCL phối hợp với phòng Kinh doanh và Marketing để:

- ✓ Đánh giá Hiệu suất Đối thủ: Sử dụng dữ liệu STR và phân tích BCTC để thực hiện Benchmarking các chỉ số RGI, ARI, GOPPAR của các đối thủ chính trong cả 2 phân khúc (phân khúc 5 sao hiện tại và ultra – luxury tiềm năng)
- ✓ Đánh giá chi phí đối thủ (Ước tính): Xây dựng mô hình ước tính cấu trúc chi phí của một khách sạn 5 sao chuỗi quốc tế (để đánh giá chiến lược số 1) và một khách sạn Boutique siêu sang (để đánh giá chiến lược số 2)
- ✓ Phân tích Rào cản Gia nhập/ Rút lui: Đánh giá chi phí đầu tư cần thiết để “nâng cấp” lên phân khúc ultra – luxury (rào cản gia nhập cho Chiến lược số 2)

+ *Phân tích khách hàng và thị trường:*

- ✓ KTQTCL phân tích lợi nhuận của các phân khúc khách hàng hiện tại để xác định nhóm nào có giá trị nhất và nhóm nào nhạy cảm về giá.
- ✓ Ước tính giá trị vòng đời khách hàng (CLV): Xây dựng mô hình CLV cho phân khúc khách hàng siêu sang tiềm năng (dựa trên dữ liệu nghiên cứu thị trường về mức chi tiêu và tỷ lệ quay lại của khách hàng) để đánh giá tiềm năng lợi nhuận dài hạn của Chiến lược số 2.

+ *Phân tích Nội bộ (Chuỗi giá trị và Nguồn lực):*

- ✓ KTQTCL phân tích Chi phí chuỗi giá trị: Lập bản đồ chi phí cho các hoạt động hiện tại để xác định các lĩnh vực có thể cắt giảm chi phí (hỗ trợ cho Chiến lược số 1) hoặc các lĩnh vực cần đầu tư để tạo sự khác biệt hóa (hỗ trợ cho Chiến lược số 2)
- ✓ Đánh giá Nguồn lực tài chính: Phân tích BCTC, phân tích dòng tiền để xác định khả năng tài chính của khách sạn cho việc đầu tư lớn theo Chiến lược số 2.

Giai đoạn 2: Tổng hợp phân tích SWOT và hình thành phương án chiến lược. Mục tiêu của KTQTCL là chuyển các phân tích ở giai đoạn 1 thành các yếu tố

SWOT có cơ sở định lượng và hỗ trợ xây dựng các kịch bản tài chính cho từng chiến lược.

+ *Định lượng hóa SWOT:*

Điểm mạnh (S): Tỷ lệ khách hàng trung thành có lợi nhuận ròng cao hơn 70% so với khách hàng OTA (dữ liệu từ phân tích lợi nhuận khách hàng)

Điểm yếu (W): Chi phí năng lượng trên mỗi phòng cao hơn 20% so với tiêu chuẩn Benchmark của ngành.

Cơ hội: Phân khúc khách hàng siêu sang có giá trị CLV ước tính cao gấp 3 lần phân khúc khách hàng 5 sao hiện tại (Từ phân tích CLV).

Thách thức: Đối thủ A có vị thế chi phí vận hành ước tính thấp hơn 10% do quy mô chuỗi (Từ phân tích chi phí đối thủ cạnh tranh)

+ *Mô hình hóa Tài chính cho các phương án chiến lược:* Đây là đóng góp quan trọng nhất, KTQTCL xây dựng hai hoặc nhiều hơn mô hình tài chính chi tiết cho 5 năm tiếp theo, hoặc có thể dài hơn tùy theo yêu cầu của Ban lãnh đạo, tương ứng với mỗi chiến lược.

Mô hình cho Chiến lược số 1: Dự báo doanh thu dựa trên giả định tăng công suất và giảm nhẹ ADR. Ước tính chi phí tiết kiệm được từ các sáng kiến tối ưu hóa.

Mô hình cho Chiến lược số 2: Dự báo chi phí đầu tư ban đầu (CAPEX). Dự báo doanh thu dựa trên giả định công suất ban đầu có thể thấp nhưng ADR tăng mạnh. Ước tính chi phí vận hành gia tăng (nhân sự cao cấp, dịch vụ đặc biệt, trang thiết bị cao cấp (đệm nhập khẩu, đèn trang trí, thiết bị phòng tắm).

+ *Phân tích Kịch bản và Độ nhạy:* Trong mỗi mô hình, KTQTCL thực hiện phân tích độ nhạy với các biến số quan trọng (ví dụ: Nếu công suất chỉ tăng 5% thay vì 10% thì sao?” “Nếu chi phí xây dựng tăng 15% thì sao?”) Xây dựng các kịch bản ở các ngưỡng: Lạc quan – Trung bình - Bi quan cho mỗi chiến lược.

Giai đoạn 3: Đánh giá, lựa chọn chiến lược và truyền thông. Mục tiêu của KTQTCL là cung cấp một cơ sở so sánh khách quan giữa các phương án và trình bày kết quả một cách rõ ràng để hỗ trợ Ban chỉ đạo chiến lược ra quyết định cuối cùng. Trong giai đoạn này, KTQTCL thực hiện các công việc sau:

+ *Xây dựng Báo cáo Đánh giá chiến lược:* KTQTCL chuẩn bị một báo cáo tổng hợp, không chỉ liệt kê các con số mà còn so sánh các phương án chiến lược dựa trên các tiêu chí định lượng và định tính:

✓ Các chỉ tiêu tài chính: So sánh NPV, IRR, Thời gian hoàn vốn, lợi nhuận dự kiến của hai chiến lược.

- ✓ Phân tích rủi ro: So sánh mức độ rủi ro tài chính và hoạt động của mỗi chiến lược.
- ✓ Phân tích phi tài chính: Đánh giá sự phù hợp của mỗi chiến lược với tầm nhìn dài hạn, giá trị thương hiệu, và năng lực cốt lõi của khách sạn.
- + *Trình bày và cố vấn trong Cuộc họp ra quyết định*: Đóng vai trò là người cố vấn chiến lược, KTQTCL giải thích các giả định, các rủi ro tài chính và giúp Ban chỉ đạo chiến lược hiểu rõ các hàm ý đằng sau các số liệu. Ví dụ: Chiến lược số 2 có NPV cao hơn trong dài hạn nhưng cũng có rủi ro cao hơn và thời gian hoàn vốn lâu hơn trong 2 đến 3 năm đầu. DN có sẵn sàng chấp nhận rủi ro này để đạt được vị thế độc tôn hay không?
- + *Hỗ trợ xây dựng Kế hoạch hành động và BSC*: Sau khi chiến lược được chọn (giả sử là Chiến lược số 2), KTQTCL chủ trì việc diễn giải Chiến lược đó thành các mục tiêu cụ thể trong Thẻ điểm cân bằng (BSC). Ví dụ:
 - Mục tiêu tài chính: Đạt ADR và GOPPAR mục tiêu đã xác định
 - Mục tiêu khách hàng: Thu hút được Z% khách hàng trong phân khúc siêu sang, đạt điểm hài lòng 9.5/10
 - Mục tiêu quy trình: Hoàn thành dự án nâng cấp đúng tiến độ, xây dựng quy trình dịch vụ cá nhân hóa mới.
 - Mục tiêu học hỏi: Đào tạo và phát triển đội ngũ nhân viên theo tiêu chuẩn dịch vụ siêu sang.

5.3.7. Giải pháp tăng cường áp dụng kế toán quản trị chiến lược dựa trên loại hình quản lý

Kết quả kiểm định chỉ ra rằng các DNKDKSVN theo chuỗi đang có ưu thế hơn trong việc tiếp cận và vận hành hệ thống KTQTCL so với các DNKDKSVN độc lập. Dựa trên cơ sở này, các giải pháp được đề xuất nhằm nâng cao năng lực áp dụng KTQTCL cho từng nhóm như sau:

Các giải pháp tăng cường áp dụng KTQTCL với nhóm khách sạn độc lập

Nhóm khách sạn hoạt động độc lập thường phải đối diện với sự giới hạn về nguồn lực tài chính và sự thiếu hụt cơ sở dữ liệu thị trường so với các DNKDKSVN theo chuỗi. Để giải quyết bài toán này, các DNKDKSVN độc lập cần thay đổi phương thức tiếp cận thông tin và tối ưu hóa lợi thế quy mô nhỏ thông qua các giải pháp sau:

Thứ nhất, Tiếp cận thông tin chiến lược qua các trung gian dữ liệu độc lập. Thay vì liên kết trực tiếp với các đối thủ, các DNKDKSVN độc lập nên phân bổ ngân sách

để sử dụng dịch vụ của các tổ chức cung cấp dữ liệu định chuẩn của ngành (như STR Global, nền tảng phân tích Extranet của các OTA). Thông qua các nền tảng này, DNKDKSVN có thể khai thác được các báo cáo tổng hợp đã được ẩn danh về RevPAR (doanh thu trên phòng), tỷ lệ lấp đầy, hay xu hướng giá của phân khúc cạnh tranh. Điều này có thể cung cấp đủ dữ liệu bên ngoài cho các kỹ thuật phân tích ĐTCT của KTQTCL mà vẫn bảo vệ tuyệt đối bí mật tài chính nội bộ.

Thứ hai, thiết lập liên minh chiến lược theo chuỗi giá trị chéo. Các DNKDKSVN độc lập nên kiến tạo liên minh với các mắt xích khác trong hệ sinh thái du lịch, bao gồm: các công ty lữ hành (travel agencies), các hãng hàng không, hoặc nhà cung cấp dịch vụ trải nghiệm địa phương. Việc chia sẻ thông tin về hành vi tiêu dùng, xu hướng lựa chọn điểm đến và kỳ vọng của du khách từ các đối tác này sẽ cung cấp nguồn dữ liệu phi tài chính vô giá. Đây là cơ sở cốt lõi để kế toán viên thực hiện kỹ thuật kế toán khách hàng và định hướng chiến lược.

Thứ ba, ưu tiên đầu tư vào các hệ thống phần mềm quản trị tích hợp trên nền tảng điện toán đám mây (Cloud-based ERP/PMS) dạng thuê bao. Cấu trúc này sẽ giúp khách sạn độc lập linh hoạt tiếp cận các công cụ KTQTCL phức tạp (như định giá linh hoạt, thẻ điểm cân bằng) với chi phí đầu tư ban đầu thấp, bù đắp sự thiếu hụt về chuyên gia nội bộ.

Các giải pháp tăng cường áp dụng KTQTCL với nhóm khách sạn theo chuỗi

Mặc dù nhóm DNKDKSVN theo chuỗi đang thể hiện sự vượt trội trong việc tiếp cận và vận hành KTQTCL nhờ nền tảng hệ thống từ tập đoàn mẹ. Tuy nhiên, sự áp đặt các quy chuẩn một cách rập khuôn có thể làm giảm đi tính linh hoạt của hệ thống thông tin gắn với đặc thù bối cảnh địa phương. Do đó, để tối ưu lợi thế sẵn có, nhóm DNKDKSVN theo chuỗi cần thực hiện các giải pháp trọng tâm sau:

Giải pháp thứ nhất, quản trị chiến lược dựa trên dữ liệu tập trung

Trong giải pháp đầu tiên này, việc thứ nhất là cần xây dựng hệ thống phân tích lợi nhuận khách hàng xuyên suốt chuỗi. Thay vì chỉ phân tích lợi nhuận khách hàng theo từng khách sạn, KTQTCL cấp toàn bộ chuỗi cần phân tích giá trị vòng đời khách hàng. Chẳng hạn, hệ thống phải ghi nhận một khách hàng ở Mường Thanh Hà Nội cũng chính là người đã ở Mường Thanh Đà Nẵng. Để làm được điều này, các DNKDKSVN cần hợp nhất dữ liệu từ tất cả các PMS của các cơ sở khách sạn về một Dashboard trung tâm. Ngoài ra, DN cũng tính toán được tỷ trọng doanh thu từ khách hàng trung thành (Loyalty member) so với khách từ OTA trên toàn hệ thống. Thực hiện giải pháp này giúp tập đoàn đưa ra chiến lược Marketing tập

trung, giảm chi phí hoa hồng OTA bằng cách điều hướng khách hàng sử dụng hệ sinh thái của chuỗi. Việc thứ hai cần thực hiện là phân tích danh mục đầu tư và hiệu suất tương đối. Sử dụng ma trận (BCG) để phân loại khách sạn trong chuỗi:

+ Loại cơ sở khách sạn “Bò sữa”: Đây là nhóm các khách sạn ở vị trí đặc địa, doanh thu rất ổn định (ví dụ trung tâm TP Hồ Chí Minh, Hà Nội). Những cơ sở khách sạn này thì tập trung tối ưu chi phí, trích dòng tiền đầu tư cho cơ sở mới.

+ Loại cơ sở khách sạn “Ngôi sao”: Đây là các khách sạn mới nổi, các khu nghỉ dưỡng, có độ tăng trưởng cao. Những cơ sở khách sạn này thì ưu tiên nguồn lực Marketing và nhân sự giỏi nhất để thu hút thị trường.

Thực hiện giải pháp này sẽ giúp Ban lãnh đạo tập đoàn không đồng nhất chỉ tiêu KPI cho tất cả các cơ sở mà có mục tiêu riêng phù hợp với từng giai đoạn phát triển của từng khách sạn.

Giải pháp thứ hai, so sánh hiệu suất nội bộ

Hoàn thiện hệ thống Benchmarking nội bộ. Đây là một lợi thế lớn nhất của hình thức hoạt động theo chuỗi. KTQTCL thiết lập các báo cáo so sánh giữa các cơ sở có cùng quy mô hoặc cùng phân khúc hạng sao trong chuỗi. Các chỉ số so sánh như CPOR (Cost per Occupied Room) – chỉ số này cho biết tại sao chi phí buồng phòng ở cơ sở A lại cao hơn cơ sở B dù cùng tiêu chuẩn. Ngoài ra, chỉ số Labor Efficiency Ratio, chỉ số số lượng nhân viên so với số lượng phòng, từ đó so sánh năng suất lao động giữa các vùng miền. Việc hoàn thiện các chỉ tiêu Benchmarking này sẽ tạo ra sự cạnh tranh lành mạnh giữa các cơ sở khách sạn, giúp phát hiện các điểm yếu kém trong quản lý chi phí trong các cơ sở khách sạn yếu kém.

Quản trị chi phí chiến lược thông qua mua sắm tập trung. KTQTCL tại văn phòng tập đoàn phân tích tổng lượng tiêu thụ thực phẩm, hóa mỹ phẩm, đồ tiêu hao trong phòng khách sạn trên toàn bộ hệ thống chuỗi. Từ đó, Tập đoàn đàm phán hợp đồng khung với các nhà cung cấp lớn dựa trên tổng sản lượng của 10-20 khách sạn thay vì để cơ sở khách sạn tự mua. Thực hiện giải pháp này, sẽ giảm giá thành đầu vào và đồng thời đảm bảo tính nhất quán về chất lượng dịch vụ trên toàn chuỗi.

Giải pháp thứ 3, quản trị rủi ro và giá trị thương hiệu

Tích hợp chỉ số thương hiệu vào báo cáo quản trị. Đối với chuỗi, giá trị thương hiệu là tài sản lớn nhất. KTQTCL phải theo dõi chỉ số Net Promoter Score (NPS) và Online Reputation Index của từng cơ sở gắn liền với báo cáo tài chính. Mục tiêu thực hiện giải pháp này là để cảnh báo rủi ro chiến lược cho toàn bộ chuỗi khi một khách sạn nào đó có mức điểm hài lòng khách hàng thấp. Ngoài ra, các

DNKDKSVN cần xây dựng các kịch bản tài chính cho toàn bộ chuỗi trước các biến động thị trường (khi có dịch bệnh, điều kiện thời tiết, các biến động chính sách du lịch tại một vùng trọng điểm). Phân tích điểm hòa vốn toàn hệ thống để biết được chuỗi cần bao nhiêu cơ sở hoạt động trên 60% hiệu suất để bù đắp chi phí cho các cơ sở mới đang thua lỗ.

5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

Mặc dù luận án đã đạt được những kết quả nhất định theo mục tiêu nghiên cứu đề ra, song vẫn còn có một số hạn chế nhất định. *Thứ nhất*, do sử dụng phương pháp thu thập dữ liệu qua khảo sát bằng bảng hỏi và phỏng vấn chuyên gia tại một thời điểm nên chưa thể theo dõi và khẳng định chắc chắn về mối quan hệ nhân quả giữa các yếu tố tác động và mức độ áp dụng KTQTCL trong toàn bộ thời gian tồn tại và hoạt động của DNKDKSVN. *Thứ hai*, việc tiếp cận trực diện quá trình sử dụng các kỹ thuật KTQTCL và các dữ liệu thứ cấp từ các báo nội bộ là không thể thực hiện được do tính bảo mật, cho nên việc sử dụng phương pháp tiếp cận gián tiếp qua phỏng vấn và phiếu khảo sát sẽ có những dung sai nhất định ảnh hưởng đến mức độ chính xác, khách quan của kết quả nhận diện thực trạng áp dụng KTQTCL và đánh giá các yếu tố ảnh hưởng

Từ những hạn chế này, các nghiên cứu trong tương lai có thể tiến hành thu thập dữ liệu theo chuỗi thời gian để đánh giá chuyển biến của hệ thống KTQTCL trong các DNKDKSVN. Đồng thời, hướng nghiên cứu tiếp theo có thể sử dụng các kỹ thuật hiện đại hơn như dụng trí tuệ nhân tạo (AI/Big Data) để tiếp cận quá trình thực hành KTQTCL trong các DNKDKSVN, từ đó có thể có những phát hiện mới có ý nghĩa.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

Trong chương 5, tác giả đã trình bày về bốn nội dung chính gồm: (1) những triển vọng phát triển ngành kinh doanh khách sạn Việt Nam; (2) bàn luận về kết quả nghiên cứu thực trạng áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN; (3) bàn luận về kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến sự áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN; (4) những giải pháp và khuyến nghị nhằm hoàn thiện việc áp dụng KTQTCL trong các DNKDKSVN hiện nay và trong thời gian tới. Các đề xuất đưa ra đều dựa trên đầy đủ cả khía cạnh lý thuyết và thực trạng khảo sát trong các DN nghiên cứu.

KẾT LUẬN

Qua quá trình nghiên cứu, luận án đã giải quyết được những vấn đề cơ bản bao gồm:

Thứ nhất là, luận án đã thực hiện tổng quan tình hình nghiên cứu đề tài và hệ thống hóa các cơ sở lý thuyết về KTQTCL.

Thứ hai là, luận án đã nêu rõ phương pháp nghiên cứu thực hiện đề tài và xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCL trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.

Thứ ba là, luận án đã thực hiện đánh giá khảo sát thực trạng về tình hình áp dụng KTQTCL trong các DNKD KSVN dựa trên khung nội dung lý thuyết đã được đề xuất chương 2. Thông qua khảo sát thực trạng, tác giả nhận thấy rõ vai trò tích cực và cần thiết đối với lĩnh vực khách sạn có đặc thù về áp lực cạnh tranh và môi trường kinh doanh nhiều biến đổi, đây cũng chính là nguyên nhân ban đầu, là động lực dẫn đến sự phát triển từ KTQT truyền thống đến KTQTCL ngày nay khi các DN đứng trước môi trường cạnh tranh ngày càng gay gắt.

Thứ tư, luận án cũng đã đánh giá và đề xuất các giải pháp nhằm đẩy mạnh việc áp dụng KTQTCL trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam trong thời gian tới.

Mặc dù đã nỗ lực nghiên cứu song luận án khó tránh khỏi những hạn chế nhất định. Tác giả mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

**DANH MỤC CÁC BÀI BÁO, CÔNG TRÌNH KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ
CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN**

1. Vu Thi Thanh Huyen (2022), “The Significant Role of Supply Chain Management Accounting: The Theory - Practice Gap”, *The 5th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2022) December, 2022*.
2. Vu Thi Thanh Huyen (2023), “Solutions for the Customer Accounting Application in the Hospitality Enterprises in the Context of the Emerging Economy”, *The 6th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2023) December 20th, 2023*.
3. Vu Thi Thanh Huyen (2024), “The Diffusion of Strategic Management Accounting in Hospitality Industry”, *The 7th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2024) December 2024*.
4. Vũ Thị Thanh Huyền, Nguyễn Thị Thanh Phương (2024), “Các yếu tố ngẫu nhiên tác động đến mức độ áp dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp khách sạn Việt Nam”, *Tạp chí khoa học Thương mại, SDB 2/2024, 63-76*.
5. Vũ Thị Thanh Huyền (2026), “Kế toán quản trị chiến lược chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam: Thực trạng và giải pháp” *Tạp chí Kinh tế tài chính/Chuyên trang Nghiên cứu Kinh tế - tài chính online số 103 năm 2026*.
6. Vũ Thị Thanh Huyền (2026), “Ứng dụng kế toán quản trị chiến lược trong ngành khách sạn Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế tài chính/Chuyên trang Nghiên cứu Kinh tế - tài chính online, số 104 năm 2026*.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Kế hoạch và Đầu Tư. (2023). Sách Trắng Doanh nghiệp Việt Nam năm 2023. *Nhà Xuất Bản Thống Kê*, 112.
1. Bùi Thị Trúc Quy. (2020). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược và sự tác động đến thành quả hoạt động tại các doanh nghiệp sản xuất – nghiên cứu ở khu vực Đông Nam Bộ -Việt Nam*. [Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh]
2. Đỗ Thị Thu Thảo (2022). Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. *Journal of Science and Technology - IUH*, 58(04). <https://doi.org/10.46242/jstiu.v58i04.4498>
3. Đỗ Thị Thu Thảo (2023). *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược và ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam*. [Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh].
4. Lê Thị Mỹ Nương (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, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh].
5. Nguyễn Đình Thọ (2014). Giáo trình phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh.
6. Phan Thị Thùy Nga (2023). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược – nghiên cứu tại các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ du lịch ở các tỉnh miền Trung Việt Nam* [Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh].
7. Trần Thị Phương Lan (2023). *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, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh].
8. Savills. (2022). *Thông Cáo Báo Chí*.

Tiếng Anh

1. Abdul Rahman, I. K., Azhar, Z., Abdul Rahman, N. H., và Mohd Daud, N. H. (2012). Strategic management accounting and benchmarking practices in Malaysian hospitals. *Journal of Applied Sciences Research*, 8(3), 1665–1671.
2. Abdullah, N. H. N., Saad, R. A. J., và Ahmi, A. (2022). The influence of strategic management accounting on value creation in government linked companies. *International Journal of Business Excellence*, 26(3), 299–320.
3. Abdullah, N. H. N., Sanusi, S., và Savitri, E. (2022). The Role and Implications of Big Data on Strategic Management Accounting Practices: A Case Study in a Malaysian Manufacturing Company. In *Management and Accounting Review* (Vol. 21, Issue 1, pp. 41–60). <https://doi.org/10.24191/mar.v21i01-03>
4. Abernethy, M. A., Bouwens, J., và van Lent, L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, 21(1), 2–16. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.002>
5. Afonso, P., và Santana, A. (2016). Application of the TDABC model in the

- logistics process using different capacity cost rates. *Journal of Industrial Engineering and Management*, 9(5), 1003–1019. <https://doi.org/10.3926/jiem.2086>
6. Ahn, H., Clermont, M., và Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Management Review Quarterly*, 68(3), 321–354. <https://doi.org/10.1007/s11301-018-0141-y>
 7. AICPA. (2000). Implementing Benchmarking; Strategic Cost Management; Strategic Management Guidelines. *Guides, Handbooks and Manuals*. <https://doi.org/10.2507/31st.daaam.proceedings.132>
 8. Ajibolade, S. O. (2013). Management accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies: A contingency theory perspective. In *British Journal of Arts and Social Sciences* (Vol. 14, Issue Noll, pp. 228–244). <http://www.bjournal.co.uk/BJASS.aspx>
 9. Al-Mawali, H. (2015). *Strategic Management Accounting Usage, Environmental Uncertainty and Organizational Performance*. [https://doi.org/ISSN 2222-1905 \(Paper\) ISSN 2222-2839 \(Online\) Vol.7, No.18, 2015](https://doi.org/ISSN%20222-1905%20(Paper)%20ISSN%20222-2839%20(Online)%20Vol.7,%20No.18,%202015)
 10. Al-Mawali, H., Zainuddin, Y., và Ali, N. N. K. (2012). Customer accounting information usage and organizational performance. *Business Strategy Series*, 13(5), 215–223. <https://doi.org/10.1108/17515631211264096>
 11. Al-Omiri, M., và Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18(4), 399–424. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.002>
 12. Alkhafaji, A. A., Almusawi, E. G., và Khbela, S. I. (2020). Customer profitability analysis and resource consumption accounting: A holistic approach. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(10), 590–605.
 13. Alsoboa, Sliman , AL-Ghazzwi, Ali, J. A. (2015). The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(10), 116–128.
 14. Alsoboa, S. S., và 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.
 15. Alvarez, P., Sensini, L., Vazquez, M., và Bello, C. (2021). Management Accounting Practices and Performance of SMEs in the Hotel Industry: Evidence from an emerging economy. *Article in International Journal of Social Science and Business*, 12(2), 1–22. <https://doi.org/10.30845/ijbss.v12n2p3>
 16. Andersen, B., và Camp, R. C. (1995). Current position and future development of benchmarking. *The TQM Magazine*, 7(5), 21–25. <https://doi.org/10.1108/09544789510098588>
 17. Anderson, S., và Guilding, C. (2006). Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 18(3), 188–205. <https://doi.org/10.1108/09596110610658607>

18. Ansari, S., Bell, J., và Okano, H. (2007). Target Costing: Uncharted Research Territory. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 507–530. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02002-5](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02002-5)
19. Arena, M., và Azzone, G. (2005). ABC, Balanced Scorecard, EVATM: An empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(3), 206–225. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2005.007673>
20. Arunruangsirilert, T., và Chonglertham, S. (2017). Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 85–105. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2015-0107>
21. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., và Young, S. M. (2022a). *Management accounting information for Decision making*. Cambridge Business Publishers, LLC.
22. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., và Young, S. M. (2022b). *MANAGEMENT Information for Decision-Making and Strategy Execution*. Cambridge Business Publishers, LLC.
23. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., và Young, S. M. (2022). Management accounting information for decision making an strategy execution. In *Multimedia Tools and Applications* (Vol. 14, Issue 2).
24. Atkinson, K. (2019). Tóm tắt báo cáo Khảo sát ngành Dịch vụ Khách sạn năm 2019. In *Grant Thornton Việt Nam*.
25. Attard, J. (2017). *Creating Value Through Taste: The design of an Attribute Costing Based and Value-Engineering Menu fora local Fine Dining Establishment*. May. <https://www.theseus.fi/handle/10024/493311>
26. Au, A., và Tse, A. (2021). Customer Accounting: Antecedents, Consequences and Moderators. *Harvard Deusto Business Research*, 10(1), 81–92. <https://doi.org/10.48132/hdbr.336>
27. Aver, B., và Cadez, S. (2009). Management accountants' participation in strategic management processes: A cross-industry comparison. *Journal of East European Management Studies*, 14(3), 310–322. <https://doi.org/10.5771/0949-6181-2009-3-310>
28. Azeez, K. A., Kadhim, H. K., và Kadhim, A. A. H. (2020). The role of integration between enterprise resource planning and attribute based costing for supporting economic cost management in tourism companies. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9(2), 1–10.
29. Ballings, M., McCullough, H., và Bharadwaj, N. (2018). Cause marketing and customer profitability. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 46(2), 234–251. <https://doi.org/10.1007/s11747-017-0571-4>
30. Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. In *Journal of Management* (Vol. 17, Issue 1, pp. 99–120). <https://doi.org/10.1080/713675936>
31. Bates, K. (2016). *An investigation into customer accounting in customer-focused organisations*.
32. Berger, P. D., và Nasr, N. I. (1998). Customer lifetime value: Marketing models and applications. *Journal of Interactive Marketing*, 12(1), 17–30.

[https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1520-6653\(199824\)12:1<17::AID-DIR3>3.0.CO;2-K](https://doi.org/10.1002/(SICI)1520-6653(199824)12:1<17::AID-DIR3>3.0.CO;2-K)

33. Bhimani, A. C. T. H. S. M. D. M. V. R. (2019). MANAGEMENT AND COST ACCOUNTING Eighth Edition. In *Sustainability (Switzerland)* (Vol. 11, Issue 1). http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1091/RED2017-Eng-8ene.pdf?sequence=12&isAllowed=y%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2008.06.005%0Ahttps://www.researchgate.net/publication/305320484_SISTEM_PEMBETUNGAN_TERPUSAT_STRATEGI_MELESTARI
34. Bhimani, A., và Bromwich, M. (2009). *Management Accounting: retrospect and prospect*. CIMA.
35. Brignall, S. (1997). A contingent rationale for cost system design in services. *Management Accounting Research*, 8(3), 325–346. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0049>
36. 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. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
37. Bui, H. Q., Hoai, T. T., Tran, H. A., và Nguyen, N. P. (2023). Performance implications of the interaction between the accountants' participation in strategic decision-making and accounting capacity. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 30(1), 67–81. <https://doi.org/10.1108/JABES-04-2022-0087>
38. Čadež, S. (2006). a Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting a Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: an Exploratory Study. In *Journal of Accounting Research* (Vol. 4, Issue 1, pp. 279–298).
39. Cadez, S., và Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting và Organizational Change*, 3(2), 126–146. <https://doi.org/10.1108/18325910710756140>
40. Cadez, S., và Guilding, C. (2008a). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
41. Cadez, S., và Guilding, C. (2008b). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
42. Cadez, S., và Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management and Data Systems*, 112(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
43. Campos, F., Lima Santos, L., Gomes, C., và Cardoso, L. (2022). Management Accounting Practices in the Hospitality Industry: A Systematic Review and Critical Approach. *Tourism and Hospitality*, 3(1), 243–264. <https://doi.org/10.3390/tourhosp3010017>
44. Carlbäck, M. (2010). From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry. *International Journal of Revenue Management*, 4(3–4),

403–419. <https://doi.org/10.1504/IJRM.2010.036031>

45. Carlbäck, M. (2011). From Cost Accounting to Customer Accounting in the Hospitality Industry – a Constructive Approach. *Sample for My Project*.
46. Casas-Arce, P., Martínez-Jerez, F. A., và Narayanan, V. G. (2017). The impact of forward-looking metrics on employee decision-making: The case of customer lifetime value. *Accounting Review*, 92(3), 31–56. <https://doi.org/10.2308/accr-51554>
47. Cescon, F., Costantini, A., & Grasseti, L. (2019a). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. In *Journal of Management and Governance* (Vol. 23, Issue 3, pp. 605–636). <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>
48. Cescon, F., Costantini, A., và Grasseti, L. (2019b). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. In *Journal of Management and Governance* (Vol. 23, Issue 3, pp. 605–636). <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>
49. Chand, M., & Sharma, K. (2021). Management Accounting Practices in Indian and Canadian Hotel Industry: A Comparative Study. *Journal of Hospitality and Tourism*, 19(1), 59–70.
50. 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*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
51. Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16-35.
52. Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), 268–276. <https://doi.org/10.1080/00014788.1997.9729553>
53. Churchill, G. A., Jr. (1979). A paradigm for developing better measures of marketing constructs. *Journal of Marketing Research*, 16(1), 64-73. <https://doi.org/10.1177/002224377901600110>
54. CIMA. (2005). *CIMA Official Terminology 2005 Edition The Chartered Institute of Management Accountants*. <http://www.amazon.co.uk/CIMA-Official-Terminology-Management-Accountants/dp/075066827X>
55. CIMA. (2007). Handbook of Management accounting. In *Studies in Health Technology and Informatics* (Vol. 274). GEE Publishing Ltd.
56. CIMA. (2022). *Advanced Management Accounting - Study Text-Kaplan (2022)*.
57. Cinquini, L., và Tenucci, A. (2007). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey. *Munich Personal RePEc Archive*, 66700, 1–27.
58. Cinquini, L., và Tenucci, A. (2010a). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting và Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
59. Cinquini, L., và Tenucci, A. (2010b). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting và Organizational*

- Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
60. Coad, A. (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387–408. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0022>
 61. Cohen, J. (1988). Set correlation and contingency tables. *Applied psychological measurement*, 12(4), 425–434.
 62. Collier, P., và Gregory, A. (1995). Strategic management accounting. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16–21. <https://doi.org/10.1108/09596119510078171>
 63. Cooper, R. (1997). *Factors influencing the target costing process: lessons from japanese practice*. 1–30. http://www.feb.ugent.be/nl/ondz/wp/papers/wp_97_30.pdf
 64. Cooper, R., và Kaplan, R. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*. http://host.uniroma3.it/facolta/economia/db/materiali/insegnamenti/588_3929.pdf
 65. Cooper, R., và Kaplan, R. S. (1987). How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. *Accounting and Management Field Study Perspectives*, 49–72.
 66. Cooper, R., và Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, 66(5), 96–103.
 67. Cooper, R., và Slagmulder, R. (1997). Target costing and value engineering. In *Construction Management and Economics* (Vol. 32, Issue 6).
 68. Costantini, A., và Zanin, F. (2017). The Effect of Perceived Environmental Uncertainty on the Use and Perceived Usefulness of Strategic Management Accounting: Some Empirical Evidence. *Managing Global Transitions*, 15(4), 379–298. <https://doi.org/10.26493/1854-6935.15.379-398>
 69. Cravens, K. S., và Guilding, C. (2001). Brand value accounting: An international comparison of perceived managerial implications. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(2), 197–221. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(01\)00044-1](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(01)00044-1)
 70. Cuganesan, S., Dunford, R., và Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245–260. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.001>
 71. Dalci, I., Tanis, V., và Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), 609–637. <https://doi.org/10.1108/09596111011053774>
 72. Datar, S. M., và Rajan, M. V. (2021). (2021). *HORNGREN'S COST ACCOUNTING: A MANAGERIAL EMPHASIS*. Pearson.
 73. Dent, J. F. (1996). Global competition: Challenges for management accounting and control. *Management Accounting Research*, 7(2), 247–269. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0014>
 74. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American*

- Sociological Review, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
75. Ditkaew, K. (2023). Strategic Management Accounting on Competitive Advantage. *International Journal of Asian Business and Information Management*, 14(1), 1–17. <https://doi.org/10.4018/IJABIM.321193>
 76. Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(98\)00011-9](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(98)00011-9)
 77. Dixon, R., và Smith, D. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21(6), 605–618. [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(93\)90003-4](https://doi.org/10.1016/0305-0483(93)90003-4)
 78. Do, T. T. H., và Hoang, T. H. (2023). Impact of Customer Accounting on the Operational Performance of Vietnamese Enterprises. *Journal of Organizational Behavior Research*, 8(2), 144–154. <https://doi.org/10.51847/qumf43rckr>
 79. Đoàn Ngọc Phi Anh. (2012). Factors Affecting Strategic Management Accounting in Vietnam's Medium and Large- Sized Enterprises. In *Jed: Vol. Ocober* (Issue 214, pp. 81–90).
 80. Doktoralina, C. M., và Apollo. (2019). The contribution of strategic management accounting in supply chain outcomes and logistic firm profitability. *Uncertain Supply Chain Management*, 7(2), 145–156. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2018.10.010>
 81. Dr.Phaprukbaramee Ussahawanitchakit. (n.d.). *Customer Accounting as a Valuable Approach of Strategic Management Accounting: Evidence from Hotel Businesses in Thailand* (pp. 37–57).
 82. Drew, S. A. W. (1997). From knowledge to action: the impact of benchmarking on organizational performance. *Long Range Planning*, 30(3), 427–441. [https://doi.org/10.1016/s0024-6301\(97\)90262-4](https://doi.org/10.1016/s0024-6301(97)90262-4)
 83. Duartha, I. W., Putra, I. N. D., Dwijendra, N. K. A., và Antara, I. K. (2020). The Effectiveness of Strategic Management and Leadership Style on Performance of Local Hotel Operators in Managing Hotel Unit Businesses in Ubud Bali, Indonesia. *Journal of Social and Political Sciences*, 3(3). <https://doi.org/10.31014/aior.1991.03.03.212>
 84. E. Reilly, R., và P. Schweihs, R. (1998). *Valuing intangible assets*.
 85. Effendi, A. N. (2014). *The Impact of Activity-Based Costing Implementation on Pricing Decision in Hospitality Industry*. 1–33.
 86. Elmuti, D., và Kathawala, Y. (1997). An overview of benchmarking process: a tool for continuous improvement and competitive advantage. *Benchmarking for Quality Management và Technology*, 4(4), 229–243. <https://doi.org/10.1108/14635779710195087>
 87. Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
 88. Epstein, M. J., và Lee, J. Y. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247.
 89. Faria, A. R., Ferreira, L., và Trigueiros, D. (2018). Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. *Tourism và Management Studies*, 14(3), 65–74. <https://doi.org/10.18089/tms.2018.14306>
 90. Feil, P., Yook, K., và Kim, I. (2004). Japanese target costing: a historical

- perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 10–19. https://uakron.edu/cba/docs/ins-cen/igb/scm/TCHistory_formatted.pdf
91. Florez-Lopez, R., và Ramon-Jeronimo, J. M. (2009). Marketing segmentation through machine learning models: An approach based on customer relationship management and customer profitability accounting. *Social Science Computer Review*, 27(1), 96–117. <https://doi.org/10.1177/0894439308321592>
 92. Foster, G., Gupta, M., và Sjoblom, L. (1996). Customer profitability analysis: challenges and new directions. *Journal of Cost Management*, 10(January), 5–17.
 93. Francis, G., Hinton, M., Holloway, J., và Mayle, D. (n.d.). *A ROLE FOR MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN BEST PRACTICE BENCHMARKING*. 1–37.
 94. Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley Publishing Company.
 95. Garvey, R. (2017). Performance measurement and management. *BIM and Quantity Surveying*, September, 169–190.
 96. Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Aldine de Gruyter.
 97. Gleaves, R., Burton, J., Kitshoff, J., Bates, K., và Whittington, M. (2008). Accounting is from Mars, marketing is from Venus: Establishing common ground for the concept of customer profitability. *Journal of Marketing Management*, 24(7–8), 825–845. <https://doi.org/10.1362/026725708X345533>
 98. Gordon, L. A., Larcker, D. F., và Tuggle, F. D. (1978). Strategic decision processes and the design of accounting information systems: Conceptual linkages. *Accounting, Organizations and Society*, 3(3–4), 203–213.
 99. Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society*, 9(1), 33–47.
 100. Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105–122. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00031-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00031-1)
 101. Gosselin, M. (2006). A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(1998), 641–671. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02008-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02008-6)
 102. Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. In *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 9, Issue 2, pp. 125–135). [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90002-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90002-3)
 103. Govindarajan, V., và Shank, J. K. (1992). Strategic Cost Management: Tailoring Controls to Strategies. *Journal of Cost Management*, 6(3), 14–25. https://scholar.google.fi/scholar?start=20vàq=related:FzkcmTFVhqAJ:scholar.google.com/vàhl=fivàas_sdt=0,5#1
 104. Graham, F;Mathew, Hinton;Jack; Mayle, D. (1998). A Role for Management Accountants in Best Practice Benchmarking Other. *The Open University's Repository of Publications and Other Research Outputs*, 2(January), 1–38.

105. Guilding, C. (1999). *Competitor-focused accounting: an exploratory note*. [https://doi.org/S0361-3682\(99\)00007-0](https://doi.org/S0361-3682(99)00007-0)
106. Guilding, C., Cravens, K. S., và Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
107. Guilding, C., Kennedy, D. J., và McManus, L. (2001). Extending the Boundaries of Customer Accounting: Applications in the Hotel Industry. *Journal of Hospitality và Tourism Research*, 25(2), 173–194.
108. Guilding, C. (2002). Financial management for hospitality decision makers. Butterworth-Heinemann.
109. Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1–2), 45–59. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00030-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7)
110. Guilding, C., và Pike, R. (1990). Intangible Marketing Assets: A Managerial Accounting Perspective. *Accounting and Business Research*, 21(81), 41–49. <https://doi.org/10.1080/00014788.1990.9729402>
111. Guilding, C., và Pike, R. (1994). Brand Valuation: A Model and Empirical Study of Organisational Implications. *Accounting and Business Research*, 24(95), 241–253. <https://doi.org/10.1080/00014788.1994.9729482>
112. Gupta, S., và Lehmann, D. R. (2003). Customers as assets. *Journal of Interactive Marketing*, 17(1), 9–24. <https://doi.org/10.1002/dir.10045>
113. Hadid, W., và Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50.
114. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). Multivariate data analysis (8th ed.). Cengage Learning.
115. Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400.
116. Harris, P., và Mongiello, M. (2016). *Accounting and Financial Management. Developments in the international hospitality industry* (Issue september 2016).
117. Hassan, S., Jati, M. K. K., và Lazan, R. M. (2012). Transformational leadership and use of management accounting information system in airlines industry. *SHUSER 2012 - 2012 IEEE Symposium on Humanities, Science and Engineering Research*, 1421–1426. <https://doi.org/10.1109/SHUSER.2012.6268828>
118. Heinen, C., và Hoffjan, A. (2005). The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment - an Empirical Study of Competitor Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1), 17–33. http://ezproxy.aut.ac.nz/login?url=http://search.proquest.com/docview/200872521?accountid=8440%5Cnhttp://yu7rz9hn8y.search.serialssolutions.com.ezproxy.aut.ac.nz/?ctx_ver=Z39.88-2004vàctx_enc=info:ofi/enc:UTF-8vàfr_id=info:sid/ProQ:accountingvàft_val_fmt=i
119. Helgesen, Ø. (2006). Are Loyal Customers Profitable. *Journal of Marketing*

- Management*, 22(Iim), 245–266.
120. Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry-A managerial accounting approach. *Industrial Marketing Management*, 36(6), 757–769.
 121. Helgesen, Ø., Sandanger, H. M., và Sandbekk, J. (2018). Do customer profitability analyses pay? A survey of large norwegian companies. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(4), 352–377. <https://doi.org/10.1504/IJMFA.2018.095970>
 122. Holm, M., và Ax, C. (2020). The interactive effect of competition intensity and customer service competition on customer accounting sophistication—Evidence of positive and negative associations. *Management Accounting Research*, 46. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2019.07.001>
 123. Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *British Accounting Review*, 46(1), 33–59. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.10.003>
 124. Hoque, Z. (2019). Handbook of Cost and Management Accounting. *Sustainability (Switzerland)*, 11(1), 1–14.
http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1091/RED2017-Eng-8ene.pdf?sequence=12vàisAllowed=y%0Ahttp://dx.doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2008.06.005%0Ahttps://www.researchgate.net/publication/305320484_SYSTEM_PEMBETUNGAN_TERPUSAT_STRATEGI_MELESTARI
 125. Hutaibat, K. (2019). Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector. *Journal of Accounting và Organizational Change*, 15(3), 430–452. <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2018-0054>
 126. Hyatt, K. (2020). *The Attribute Model*. April.
 127. Hyvönen, J. (2008). Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework.
 128. ICWAI. (2008). *Management Accounting Guidelines MAG - III IMPLEMENTING CORPORATE*.
 129. IMA. (1998). Statements on Management Accounting Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems Statements on Management Accounting. In *Business Performance Management* (Issue 98332).
 130. Institute of Management Accountants. (2010). Statements on Management Accounting: CUSTOMER PROFITABILITY MANAGEMENT. *Business Performance Management*, 1–54. www.imanet.org
 131. Jack, L. (2009). The adoption of strategic management accounting tools in agriculture post subsidy reform: a comparative study of practices in the UK , the US , Australia and New Zealand Research executive summaries series. In *CIMA Chartered Institute of Management Accountants* (Vol. 5, Issue 7, pp. 1–7). http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/cid_ressum_adoption_strategic_management_accounting_tools_sept09.pdf
 132. Janković, S., Peršić, M., và Zanini-Gavranić, T. (2012). Customer Profitability Approach: Measurement and Research Directions in the Hospitality Industry. *2nd Advances in Hospitality and Tourism Marketing and Management*

Conference, May, 43–59.

133. Jassem, S. (2019). Using Time-Driven Activity-Based Costing and Customer Profitability Analysis for Strategic Planning in Hotel Management. *International Journal of Business, Accounting and Management*, 4(1), 2527–3531. www.doarj.org
134. Johnson, H. T., và S.Kaplan, R. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. In *Sustainability (Switzerland)* (Vol. 11, Issue 1). <http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/1091/RED2017-Eng-8ene.pdf?sequence=12> và <http://dx.doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2008.06.005> https://www.researchgate.net/publication/305320484_SYSTEM_PEMBETUNGAN_TERPUSAT_STRATEGI_MELESTARI
135. Jones, L. (1988). Competitor Cost Analysis at Caterpillar. *Management Accounting*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaci.2012.05.050>
136. Jusriadi, E. (2022). Moderation of Leadership Style: Management Accounting Information Systems and Management Control Systems on Managerial Performance. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(1), 16–32. <https://doi.org/10.33096/atestasi.v5i1.1101>
137. K.Shank, J., và Fisher, J. (1999). Target Costing as a Strategic Tool. *Sloan Management Review*, 2, 556. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaci.2012.05.050>
138. Kadhim, H. K., và Al-Ghezi, R. K. (2022). Using Attribute-Based Costing To Conduct Efficient Customer Profitability Analysis In Small And Medium-Sized Manufacturing Businesses. *Akkad Journal of Contemporary Management Studies*, 1(2), 66–79. <https://doi.org/10.55202/ajcms.v1i2.31>
139. Kalkhouran, A. A. N., Nedaei, B. H. N., và Rasid, S. Z. A. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4), 471–491. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2015-0042>
140. Kaplan, R. S., ;, và Norton, D. P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic management System. *Fertility and Sterility*, 88(2), 534. <https://doi.org/10.1016/j.fertnstert.2007.05.031>
141. Kaplan, R., và Norton, D. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*.
142. Kaplan, R. S. (1986). The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4–5), 429–452. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90012-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90012-7)
143. Kaplan, R. S., và Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity- Based Costing Time-Driven Activity- Based Costing. *Hall Johnson and Turney Ed “Measuring Up Charting Pathway to Manufacturing Excellence” Business One Irwin Illinois*. http://www.sas.com/resources/whitepaper/wp_5073.pdf
144. Kaplan, R. S., và Anderson, S. R. (2007). Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits. *Harvard Business School Press Books*, 82, 266. <http://www.amazon.fr/Time-Driven-Activity-Based-Costing-Simpler-Powerful/dp/1422101711>
145. Kaplan, R. S., và Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures That drive performance. *Harvard Business Review*, 83(7–8).

146. Kaplan, R. S., và Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action. In *Proceedings of the IEEE* (Vol. 85, Issue 9, pp. 1509–1510). <https://doi.org/10.1109/jproc.1997.628729>
147. Kaplan, R. S., và Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 87–104.
148. Kaplan, R. S., và Norton, D. P. (2004). Strategic Map. In *Journal of Chemical Information and Modeling* (Vol. 53, Issue 9).
149. Karen, S., và Guilding, C. (1997). *Strategic Brand Valuation A cross-functional perspective*.
150. Keith, W. (1992). *Strategic Management Accounting*. Butterworth-Heinemann, Oxford.
151. Khandwalla, P. (1972). The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 275–285.
152. KHUSHVAKHTZODA, K. (2022). Analysis of Modern Instruments for Strategic Management Accounting at Agricultural Enterprises. *Scientific Horizons*, 25(9). [https://doi.org/10.48077/scihor.25\(9\).2022.126-133](https://doi.org/10.48077/scihor.25(9).2022.126-133)
153. Kumar, S., Lim, W. M., Sureka, R., Jabbour, C. J. C., và Bamel, U. (2024). Balanced scorecard: trends, developments, and future directions. *Review of Managerial Science*, 18(8), 2397–2439. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00700-6>
154. Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
155. Lapsley, I., và Rekers, J. V. (2017). The relevance of strategic management accounting to popular culture: The world of West End Musicals. *Management Accounting Research*, 35, 47–55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.01.001>
156. Law, R., & Jogaratnam, G. (2005). A study of hotel information technology applications. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17(2), 170–180.
157. Lawrence, P., & Lorsch, J. (1967). *Organization and environment*. Homewood, Ill: Irwin.
158. Le, T. T., Anh, L., Nguyen, T., Thu, T., và Nguyen, T. X. (2023). *Application of Customer Accounting in Vietnamese Enterprises*. 6, 946–955.
159. LEW, G., và BOCHENEK, M. (2023). the Concept of Customer Cost Accounting in Customer Relationship Management. *Humanities and Social Sciences Quarterly*, 30(4-part 2), 173–187.
160. Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of management accounting research*, 8.
161. Lind, J., và Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research*, 59(12), 1257–1266. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2006.09.005>
162. Lord, B. R. (1994). Strategic Management Accounting: A Case Example. *Accounting and Business Research*, 12(47), 206–214. <https://doi.org/10.1080/00014788.1982.9728809>
163. Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new

- clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347–366.
<https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020>
164. Lord, B. R., Shanahan, Y. P., và Nolan, B. M. (2007). The Use and Perceived Merit of Customer Accounting in New Zealand. *Accounting Research Journal*, 20(1), 47–59. <https://doi.org/10.1108/10309610780000689>
 165. Lueg, R. (n.d.). *CUSTOMER ACCOUNTING WITH BUDGETS AND ACTIVITY-BASED COSTING: A CASE STUDY IN RETAIL BANKING*. 1–3.
 166. MacKenzie, S. B., Podsakoff, P. M., & Podsakoff, N. P. (2011). Construct measurement and validation procedures in MIS and behavioral research: Integrating new and existing techniques. *MIS Quarterly*, 35(2), 293–334. <https://doi.org/10.2307/23044045>
 167. Malmi, T., Raulus, M., Gudergan, S., và Sehm, J. (2004). An empirical study on customer profitability accounting, customer relationship management and business unit economic performance. *4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, Belgium, September 2004*, 9–11.
 168. Mashayekhi, B. (2017). Activity-Based Costing in the Hospitality Industry A Case Study in a Hotel. *International Journal of Social and Business Sciences*, 11(9), 2254–2258. <https://www.researchgate.net/publication/331275094>
 169. Mata, F. J., Fuerst, W. L., và Barney, J. B. (1995). Information technology and sustained competitive advantage: A resource-based analysis. *MIS Quarterly: Management Information Systems*, 19(4), 487–504. <https://doi.org/10.2307/249630>
 170. Matsuoka, K. (2020). Exploring the interface between management accounting and marketing: a literature review of customer accounting. *Journal of Management Control*, 31(3), 157–208. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00299-9>
 171. McManus, L. (2012). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, 140–152. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2012.07.007>
 172. McManus, L., và 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. <https://doi.org/10.1362/026725708X345515>
 173. Meraghni, O., Bekkouche, L., và Demdoun, Z. (2021). Customer Profitability Analysis Through Activity-Based Costing Approach In The Algerian Telecom Sector:, A Field Study. *مجلة البشائر الاقتصادية*, VII(April), 741. <https://doi.org/10.33704/1748-007-001-040>
 174. Merchant, K. A. (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3–4), 291–307. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90013-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90013-8)
 175. Merici Minggu, A., Chariri, A., và Jatmiko Wahyu P, T. (2020). Value Chain Analysis for Strategic Management Accounting: Case Studies of Three Private Universities in Kupang - East Nusa Tenggara. *KnE Social Sciences*.
 176. Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal

- structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
177. Mia, L., & Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management accounting research*, 10(2), 137-158.
 178. Mia, L., & Patiar, A. (2001). The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, 20(2), 111-128. [https://doi.org/10.1016/S0278-4319\(00\)00033-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(00)00033-5)
 179. Moon, P., và Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. In *Management Accounting Research* (Vol. 4, Issue 2, pp. 139–152). <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1009>
 180. Namazi, M. (2016). *Time-driven activity-based costing : Theory , applications and limitations*. 9(3), 457–482.
 181. Ng, F., và Wood, Z. (2018). Unlocking customer accounting’s potential: a service-dominant logic approach. *Pacific Accounting Review*, 30(3), 371–386. <https://doi.org/10.1108/PAR-07-2016-0071>
 182. Nguyen, N. P. (2018). Performance implication of market orientation and use of management accounting systems: The moderating role of accountants’ participation in strategic decision making. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 33–49. <https://doi.org/10.1108/JABES-04-2018-0005>
 183. Nielsen, J. F., Bukh, P. N. D., và Mols, N. P. (2000). Barriers to customer-oriented management accounting in financial services. *International Journal of Service Industry Management*, 11(3), 269–286. <https://doi.org/10.1108/09564230010340779>
 184. Nik Abdullah, N. H., Harjito, D. A., và Said, J. (2020). The role of strategic management accounting on heterogeneity of human capital, information technology capabilities and value creation. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10(11), 652–673.
 185. Nixon, B., và Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.004>
 186. Noone, B. M. (1996). *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. December, 1–157.
 187. O’Connor, N. G., và Cheung, C. L. K. (2007). Product/service adoption strategies and bank customer accounting in Hong Kong. *Pacific Accounting Review*, 19(1), 31–46. <https://doi.org/10.1108/01140580710754638>
 188. Oboh, C. S., và Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal*, 3(2), 119–137. <https://doi.org/10.1016/j.fbj.2017.05.004>
 189. Ojra, J. (2014). Strategic Management Accounting Practices in Palestinian Companies : Application of Contingency Theory Perspective. In *ProQuest Dissertations và Theses Global*. (1785481029) (Issue July, pp. 1–255). <https://search.proquest.com/docview/1785481029?accountid=28431>
 190. Ojra, J., Jafar, và Alsolmi, M. M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. In

- Future Business Journal* (Vol. 7, Issue 1, pp. 1–17).
<https://doi.org/10.1186/s43093-021-00109-1>
191. Ojra, J., Opute, A. P., và Alsaqer, A. M. (2023). Customer accounting practices, antecedents and performance implications: insights from the financial services industry in Kuwait. *Future Business Journal*, 9(1).
<https://doi.org/10.1186/s43093-023-00191-7>
 192. OJUA, và Michael, O. (2021). The Role of Perceived Environmental Uncertainty on the usage of Strategic Management Accounting Techniques among Nigerian Manufacturing firms. *International Journal of Scientific and Management Research*, 04(04), 106–118.
<https://doi.org/10.37502/IJSMR.2021.4408>
 193. Oyewo, B. (2021). Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations? Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(3), 507–538. <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2020-0142>
 194. Oyewo, B. (2022). Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 921–949. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>
 195. Paksoy, Ö. B. (2022). Use of the Resource Consumption Accounting Method in Customer Profitability Analysis: a Case Study of a 5-Star Hotel. *Advances in Hospitality and Tourism Research*, 10(2), 251–276.
<https://doi.org/10.30519/ahtr.949589>
 196. PAKSOY, Ö. B., và YILMAZ, B. (2021). Implementation of Activity-Based Costing Method In Accommodation Companies: A Case Study In A 5-Star Hotel. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(3), 2090–2113. <https://doi.org/10.33437/ksusbd.926678>
 197. Pasch, T. (2019). Organizational lifecycle and strategic management accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 15(4), 580–604. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2018-0108>
 198. Pavlatos, O. (2010). *The impact of firm characteristics on ABC systems: a Greek-based empirical analysis* (pp. 501–527). [https://doi.org/10.1108/S1479-3512\(2010\)0000020020](https://doi.org/10.1108/S1479-3512(2010)0000020020)
 199. Pavlatos, O. (2011). The impact of strategic management accounting and cost structure on ABC systems in hotels. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 19(2), 37–55.
 200. Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756–767. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0582>
 201. Pavlatos, O., và Paggios, I. (2008). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98.
<https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
 202. Pavlatos, O., và Paggios, I. (2009). Activity-based costing in the hospitality industry: Evidence from Greece. *Journal of Hospitality and Tourism Research*, 33(4), 511–527. <https://doi.org/10.1177/1096348009344221>
 203. Performance, S. C., và Ahmed, E. R. (2021). *Finance và Banking Studies*

Customer Accounting Information and Omani. 10(2).

204. Petera, P., và Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33(1), 46–67. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1697719>
205. Phornlaphatrachakorn, K., và Na-Kalasindhu, K. (2020). Strategic management accounting and firm performance: Evidence from finance businesses in Thailand. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 309–321. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO8.309>
206. Piccoli, G. (2008). Information Technology in Hotel Management. *Cornell Hospitality Quarterly*, 49(3), 282–296. <https://doi.org/10.1177/1938965508320722>
207. Picyk, A. (2011). Brand Valuation. In *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1496300>
208. Pitcher, G. S. (2015). Management Accounting in support of the strategic management process. In *Cima* (Vol. 11, Issue 1, pp. 1–20). http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management_and_financial_accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf
209. Pitcher, G. S. (2018). *Management Accounting in Support of Strategy?*
210. Pumiviset, W., và Suttipun, M. (2024). Sustainability and strategic management accounting: evidence of green manufacturing in Thailand. *Cogent Business and Management*, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2302794>
211. PUYO, M., T, S., RAHMAN, A. F., và SARASWATI, E. (2022). Environmental Uncertainty: Typology Of Strategy And Strategic Management Accounting Techniques On Company Performance. In *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science* (Vol. 3, Issue 2, pp. 489–503). <https://doi.org/10.38142/ijesss.v3i2.231>
212. PWC. (2023). Customer Lifetime Value. *PWC, December*. <https://doi.org/10.4135/9781412973380.n29>
213. Quesado, P., và Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 1–20. <https://doi.org/10.3390/joitmc7010041>
214. Rashid, M. M., Ali, M. M., và Hossain, D. M. (2020). Revisiting the relevance of strategic management accounting research. In *PSU Research Review* (Vol. 4, Issue 2, pp. 129–148). <https://doi.org/10.1108/PRR-11-2019-0034>
215. Rickwood, C. P., Coates, J. B., và Stacey, R. J. (1990). Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research*, 1(1), 37–49. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70044-3](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70044-3)
216. Rita, C. N., Amaechi, E. P., và Nwekemezie, O. A. (2014). Adoption of Competitor Focused Accounting Methods in Selected Manufacturing Companies in Nigeria. *Asian Journal of Economic Modelling*, 2(3), 128–140. <https://doi.org/10.18488/journal.8.2014.23.128.140>
217. Robert S.Kaplan. (2006). The Competitive Advantage of MA. *Journal of*

- Management Accounting Research*, 130(2), 556.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.jaci.2012.05.050>
218. Robert W. Scapens, David T. Otley, R. J. L. (1989). Management accounting. In *Macmillan* (Vol. 22, Issue 3). [https://doi.org/10.1016/0024-6301\(89\)90027-7](https://doi.org/10.1016/0024-6301(89)90027-7)
 219. Rolfe, A. J. (1992). Profitability Reporting Techniques Bridge Information Gap. *Journal of Business Strategy*, 13(1), 32–36.
<https://doi.org/10.1108/eb039466>
 220. Roslender, R. (1995). Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting. *British Journal of Management*, 6(1), 45–57. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.1995.tb00085.x>
 221. Roslender, R., và Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
 222. Roslender, R., và Hart, S. J. (2006). Interfunctional cooperation in progressing accounting for brands: The case for brand management accounting. *Journal of Accounting và Organizational Change*, 2(3), 229–247.
<https://doi.org/10.1108/18325910610690072>
 223. Roslender, R., và Hart, S. J. (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 739–753.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.04.002>
 224. Roslender, R., Hart, S., và Nielsen, C. (2024). Strategic management accounting revisited: building on insights from the business model field. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 20(1), 1–20.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2022-0008>
 225. Roslender, R., và Nielsen, C. (2021). Accounting for the value expectations of customers: Re-imagining the Integrated Reporting initiative. *Critical Perspectives on Accounting*, 81(xxxx), 102244.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102244>
 226. RS, R. Kaplan., và Atkinson, A. A. (1989). *Advanced management accounting*. Prentice-Hall Inc.
 227. Rust, R. T., Lemon, K. N., và Zeithaml, V. A. (2004). Return on Marketing: Using Customer Equity to Focus Marketing Strategy. *Journal of Marketing*, 68(1), 109–127. <https://doi.org/10.1509/jmkg.68.1.109.24030>
 228. Sakurai, M. (1989). Target Costing and How to Use It. *Journal of Cost Management*, 3(2), 39–50.
 229. Sanni, K. (2023). *Customer Accounting Bringing Marketing and Accounting Together ? – A Case Study of A Large Finnish Telecommunication Business*.
 230. Setiawan, A. S. (2020). Market Orientation, Hotel Chain Group And Strategic Management Accounting Usage. *Jurnal Akuntansi*, 24(1), 37.
<https://doi.org/10.24912/ja.v24i1.640>
 231. Shanahan, Y. P. (2002). A Contingent Examination of Strategy-Cost System Alignment : Customer Retention and Customer Profitability Analysis A thesis presented in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of. *Strategies*.
 232. Shank, J. K. (1989). Strategic Cost Management: New Wine, or Just New

- Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1((1)), 47–65.
233. Shannon W. Anderson. (2006). Managing Costs throughout the Value Chain: *Management Accounting*, 2(October 2005).
 234. Shapiro, B. P., Rangan, V. K., Moriarty, R. T., và Ross, E. B. (1987). Manage customers for profits (not just sales). *Harvard Business Review*, 65(5), 101–108.
 235. Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101–130. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0183>
 236. Simmonds, K. (1982). Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. In *Accounting and Business Research*.
 237. Simmonds, K. (1986). The Accounting Assessment of Competitive Position. *European Journal of Marketing*, 20(1), 16–31. <https://doi.org/10.1108/EUM00000000004626>
 238. Simons, R. (1987). Control Systems and Business Strategy :AN EMPIRICAL ANALYSIS. *Business*, 12(4), 357–374.
 239. Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127–143.
 240. Sin, L. Y., Tse, A. C., Heung, V. C., & Yim, F. H. (2005). An analysis of the relationship between market orientation and business performance in the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, 24(4), 555–577.
 241. Sirithongsook, A., & Kongchan, P. (2025). Satregic management accounting in Thai upscale hotels: A Contingency-based model of adoption and implementation. *Veredas do Direito*, 22(4), e223555-e223555.
 242. Sivertsson, Y. (2021). *Management accountants' participation in strategic management processes: multiple-case study*.
 243. Soheilirad, S., và Sofian, S. (2016). A Proposed model of the mediating effect of strategic management accounting on the relationship between perceived environmental uncertainty and firm performance. *International Journal of Research -GRANTHAALAYAH*, 4(1), 231–239.
 244. Srikanthan, S., Ward, K., và Neal, R. (1989). The Strategic Valuations : Use of Brand the Real Issue of Brand accounting. *Management*.
 245. Ștefan, P., và Réka, C. I. (2010). A managerial and cost accounting approach of customer profitability analysis. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 19(1), 570–576.
 246. Sunarni, C. W. (2015). Management accounting practices at hospitality business in Yogyakarta, Indonesia. *Review Integrative Business & Economics Research*, 4(1), 380–396.
 247. Tanima, F. A., và Bates, K. (2015a). The incidence and perceived managerial merit of customer accounting in New Zealand. *Pacific Accounting Review*, 27(4), 466–485. <https://doi.org/10.1108/PAR-05-2013-0049>
 248. Tanima, F. A., và Bates, K. (2015b). The incidence and perceived managerial merit of customer accounting in New Zealand. *Pacific Accounting Review*, 27(4), 466–485. <https://doi.org/10.1108/PAR-05-2013-0049>
 249. Tayles, M. (2011). Strategic management accounting. *Management*

Accounting Research, 23(4), 225–228.

250. Thapayom, A. (2019). Customer Accounting and Competitor Accounting As a Strategic Approach for Goal Achievement: Evidence From Auto Parts Manufacturing Companies in Thailand. *Jurnal Manajemen Modern (Thai)*, 17(1).
251. Tomkins, C., và Carr, C. (1996). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting. In *Management Accounting Research* (Vol. 7, Issue 2, pp. 271–280). <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0015>
252. Tường, H. V., Nam, Đ. H., Dũng, T. M., và Hiền, N. T. (2018). Determinants influencing the usage of balanced scorecard for performance measurement: The case of Vietnam. In *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*.
253. Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., và Witteman, W. (2017a). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
254. Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., và Witteman, W. (2017b). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
255. Turney, P. B. B. (1989). Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence. *Target, Summer*, 13–19.
256. VÄÄTÄJÄ, K., và JÄRVINEN, J. (2018). Customer profitability analysis using time-driven activity-based costing. Three interventionist case studies. *The Nordic Journal of Business*, 67(1), 1–45.
257. van Raaij, E. M. (2005). The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence and Planning*, 23(4), 372–381. <https://doi.org/10.1108/02634500510603474>
258. van Raaij, E. M., Vernooij, M. J. A., và van Triest, S. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), 573–583. [https://doi.org/10.1016/S0019-8501\(03\)00006-3](https://doi.org/10.1016/S0019-8501(03)00006-3)
259. Vinod, B. (2019). Hotel retailing with attribute-based room pricing and inventory control. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 18(6), 429–433. <https://doi.org/10.1057/s41272-019-00207-4>
260. Ward, K., Srikanthan, S., và Neal, R. (1990). *Strategic Brand Accounting*. May 1989.
261. WARD, K. (1989). *STRATEGIC BRAND ACCOUNTING*. May 1989.
262. Wilson, R. M. S. (1994). Competitor analysis, Management Accounting. *Management Accounting*.
263. Woodward, D. G. (1997). Life cycle costing - Theory, information acquisition and application. *International Journal of Project Management*, 15(6), 335–344. [https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(96\)00089-0](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(96)00089-0)
264. Wulandari, R., Tamara, D., và Limmantoro, J. (2020). *BENCHMARKING AND PRODUCT DEVELOPMENT OF HOTEL ATTRIBUTES: A CASE STUDY IN 3 STAR HOTELS IN JAKARTA*. 17(7), 2823–2832.

265. Yasin, M. M. (2002). The theory and practice of benchmarking: Then and now. *Benchmarking: An International Journal*, 9(3), 217–243. <https://doi.org/10.1108/14635770210428992>
266. Yasir, M. A., Amir, A. M., Maelah, R., Hafiz, A., và Nasir, M. (2020). Establishing Customer Knowledge Through Customer Accounting in Tourism Industry: A Study of Hotel Sector in Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 14, 1–12. <https://doi.org/10.17576/ajag-2020-14-12>
267. Yutaka Kato. (1993). Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies. In *Management Accounting Research* (Vol. 4, pp. 33–47). https://uakron.edu/cba/docs/ins-cen/igb/scm/TCHistory_formatted.pdf
268. Zeithaml, Valarie A., Roland T. Rust, Katherine N. Lemon, và V. A. Z. (2004). Return on Marketing :Using Customer Equity to Focus Return on Marketing: Marketing Strategy. *Journal of Marketing*, Vol. 68(June), 109–127.
269. Ziegel, E. R., và Camp, R. (1996). Business Process Benchmarking. *Technometrics*, 38(2), 193. <https://doi.org/10.2307/1270437>

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1

DANH MỤC CÁC DN KHÁCH SẠN CỦA VIỆT NAM TRONG MẪU KHẢO SÁT

TT	Tên doanh nghiệp	Tên khách sạn	Xếp hạng sao	Vị trí
1	Công ty TNHH Thanh Lễ	Khách sạn The Mira	5	Bình Dương
2	Công ty TNHH Du lịch Xây dựng Thương mại Phương Nam	KS nghỉ dưỡng Phương Nam	4	Bình Dương
3	Tập đoàn Becamex IDC	Khách sạn Becamex (TPM)	4	Bình Dương
4	Tập đoàn Đức Long Dung Quất	Khách sạn DLG Đà Nẵng	5	Đà Nẵng
5	Công ty TNHH Thương mại và du lịch Lan Quế Anh	ROSAMIA DANANG HOTEL	5	Đà Nẵng
6	Công ty TNHH MTV Thương mại Quảng Nam - Đà Nẵng	Khách sạn GRAND TOURANE	5	Đà Nẵng
7	Công ty TNHH Ngũ Long	Khách sạn BRILLIANT	4	Đà Nẵng
8	Công ty TNHH Minh Toàn	Minh Toàn Galaxy Hotel	4	Đà Nẵng
9	Công ty TNHH MTV Mạnh Huy Phát	Khách sạn Satya Đà Nẵng	4	Đà Nẵng
10	công ty TNHH Du Lịch và Thương Mại HOÀNG TRÀ	Magnolia Hotel	4	Đà Nẵng
11	Tổng Công ty Bến Thành	ĐỒNG KHÔI	5	TP Hồ Chí Minh
12	Tổng Công ty Du lịch Sài Gòn TNHH MTV (Saigontourist)	BẾN THÀNH (REX)	5	TP Hồ Chí Minh
13	Công ty TNHH Liên doanh Khách sạn Plaza	SOFITEL PLAZA	5	TP Hồ Chí Minh
14	Tập đoàn khách sạn Tân Sơn Nhất	TÂN SƠN NHẤT SÀI GÒN	5	TP Hồ Chí Minh
15	Công ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Tiến Phước	Khách sạn Le Meridien Saigon	5	TP Hồ Chí Minh
16	Công ty CP Đầu tư - Kinh doanh nhà (INTRESCO)	Khách sạn La Vela Sài Gòn	5	TP Hồ Chí Minh

				Minh
17	Tập đoàn xi măng The Vissai	Khách sạn Vissai Sài Gòn	4	TP Hồ Chí Minh
18	Công ty Cổ phần Kim Cương	Khách sạn Paragon Sài Gòn	4	TP Hồ Chí Minh
19	Công ty TNHH Vinametric	Khách sạn Saigon Prince	4	TP Hồ Chí Minh
20	Công ty TNHH một thành viên khách sạn TÂN HẢI LONG HAI	Khách sạn Silverland Hotel	4	TP Hồ Chí Minh
21	Công ty TNHH TMDV khách sạn PHƯƠNG BẮC	Khách sạn Phương Bắc Sài Gòn	4	TP Hồ Chí Minh
22	CÔNG TY TNHH HARMONY HOTEL	HARMONY HOTEL	4	TP Hồ Chí Minh
23	CÔNG TY TNHH EDEN HOTEL SÀI GÒN	EDEN HOTEL	4	TP Hồ Chí Minh
24	Công ty TNHH một thành viên ARISTO SÀI GÒN HOTEL	ARISTO SÀI GÒN HOTEL	3	TP Hồ Chí Minh
25	Công ty TNHH khách sạn KIM CƯƠNG XANH	BLUE DIAMOND HOTEL	3	TP Hồ Chí Minh
26	Công ty liên doanh khách sạn PASTEL INN	PASTEL INN Hotel	3	TP Hồ Chí Minh
27	Công Ty TNHH Khách Sạn Viễn Đông	Khách sạn Viễn Đông	3	TP Hồ Chí Minh
28	Công ty TNHH khách sạn ĐẠI NAM SÀI GÒN	KHÁCH SẠN ĐẠI NAM SÀI GÒN	3	TP Hồ Chí Minh
29	Công ty TNHH khách sạn thương mại HÀ HIỀN - SIGNATURE	HÀ HIỀN - SIGNATURE	3	TP Hồ Chí Minh
30	Công ty TNHH Lavender Sài Gòn	Khách sạn Lavender Sài Gòn	3	TP Hồ Chí Minh

				Minh
31	Công ty TNHH SUNFLOWER SÀI GÒN	SUNFLOWER SÀI GÒN	3	TP Hồ Chí Minh
32	CÔNG TY TNHH KHÁCH SẠN THIÊN BẢO BÌNH	KHÁCH SẠN THIÊN BẢO BÌNH	3	TP Hồ Chí Minh
33	CÔNG TY TNHH MỘT THÀNH VIÊN KHÁCH SẠN BLESSING 1	KHÁCH SẠN BLESSING 1	3	TP Hồ Chí Minh
34	CÔNG TY TNHH AT TRAVEL VIETNAM	ELIOS Hotel	3	TP Hồ Chí Minh
35	Chi nhánh CTCP đầu tư quản lý khách sạn Vision	KHÁCH SẠN AVANTI	3	TP Hồ Chí Minh
36	Công ty TNHH Duy Hoàng Minh	Khách sạn Elegant Suites Westlake	5	Hà Nội
37	Công ty TNHH TTD Việt Nam	khách sạn Grand Vista Hanoi	5	Hà Nội
38	Công ty Cổ phần Tập đoàn BRG	Khách sạn Four Seasons Hà Nội	6	Hà Nội
39	Công Ty cổ phần đầu tư và xây dựng 3TC	Khách sạn La Casa Hà Nội	4	Hà Nội
40	Tập đoàn Bảo Sơn	Khách sạn Bảo Sơn	4	Hà Nội
41	Công ty cổ phần Phú Gia	Khách sạn Apricot	5	Hà Nội
42	Công ty TNHH Đầu tư Bất động sản Hòa Bình	Khách sạn Novotel Thái Hà	5	Hà Nội
43	Công ty TNHH MTV Du lịch Công đoàn Hà Nội	Khách sạn Công Đoàn Quảng Bá	4	Hà Nội
44	Tập đoàn Vinh Quang	Khách sạn nghỉ dưỡng Glory	5	Hà Nội
45	CÔNG TY LIÊN DOANH KHÁCH SẠN TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN HÀ NỘI HOTEL	Khách sạn Hà Nội	4	Hà Nội
46	Công ty Liên doanh Khách sạn Hà Nội Fortuna	Khách sạn Fortuna	4	Hà Nội
47	CÔNG TY TNHH KHÁCH SẠN SILK PATH	SILK PATH HOTEL	4	Hà Nội
48	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI VÀ DU LỊCH Mv&C VIỆT NAM	KHÁCH SẠN THE ANN HÀ NỘI	4	Hà Nội

49	CÔNG TY CỔ PHẦN QUẢN LÝ VẬN HÀNH KHÁCH SẠN SUPER HOTEL CANDLE	KHÁCH SẠN CANDLE	4	Hà Nội
50	CÔNG TY TNHH D.A.N.L.Y	Khách sạn Danly	3	Hà Nội
51	Công Ty TNHH Nhà Nước MTV Du Lịch Công Đoàn Hà Nội	Khách sạn Công đoàn Quảng Bá		Hà Nội
52	Công ty CP Thương mại - Du lịch Minh Cường	Khách sạn Minh Cường	3	Hà Nội
53	Công ty Cổ phần Xây dựng và dịch vụ Trí Đức	Khách sạn Biển Bắc	4	Quảng Ninh
54	Công ty cổ phần Quốc tế Hoàng Gia	Khách sạn Hoàng Gia Hạ Long	5	Quảng Ninh
55	Công ty CP Dịch vụ Sao Hạ Long	Wyndham Legend Hạ Long	5	Quảng Ninh
56	Công ty CP Tập đoàn Mường Thanh	Mường Thanh Quảng Ninh	5	Quảng Ninh
57	Công ty CP Đầu tư Tân Hoa Lư	Phát Linh Hotel Hạ Long	5	Quảng Ninh
58	Công ty TNHH Đức Dương - CN Hạ Long	Khách sạn nghỉ dưỡng D'Lioro	5	Quảng Ninh
59	Tập đoàn Geleximco	Khách sạn Hạ Long Dream	4	Quảng Ninh
60	Công ty CP Tập đoàn Mường Thanh	Khách sạn Mường Thanh Hạ Long	5	Quảng Ninh
61	Tập đoàn BIM Group	Khách sạn Marina	4	Quảng Ninh
62	Công ty cổ phần thương mại và du lịch Hoàng Liệt	Khách sạn nghỉ dưỡng Bông Sen Hoàng Gia Hạ Long	4	Quảng Ninh
63	Công ty Cổ phần Xây dựng số 2 Quảng Ninh	Khách sạn Peace Hạ Long	4	Quảng Ninh
64	Tập đoàn Sun Group	Khách sạn Premier Village Hạ Long Bay	5	Quảng Ninh
65	Tập đoàn DOJI	Khách sạn Best Western Premier Sapphire Hạ Long	5	Quảng Ninh
66	Công ty TNHH 1 Thành Viên Ngọc Minh Quang	Khách sạn Paddington Hạ Long Bayview	5	Quảng Ninh
67	CTCP thương mại du lịch Đông Phong Hạ Long	Khách sạn The Watson Premium Hạ Long	5	Quảng Ninh

68	Công ty liên doanh Hạ Long Plaza	Hạ Long Plaza	4	Quảng Ninh
69	Công ty Cổ phần Khách sạn Hải Âu	Novotel Hạ Long	4	Quảng Ninh
70	Công ty Cổ phần Pháp Việt	Hạ Long Palace	4	Quảng Ninh
71	Công ty Cổ phần Song Lộc	Song Lộc	4	Quảng Ninh
72	Công ty cổ phần Cung ứng Tàu biển Quảng Ninh	Hạ Long Harbour	4	Quảng Ninh
73	Công ty Cổ phần du lịch quốc tế TvàQ	Marina Hạ Long	4	Quảng Ninh
74	Công ty TNHH Long Đại Thiên	Dragon Legend Hạ Long	4	Quảng Ninh
75	Công ty TNHH Bảo Minh Radiant	Bảo Minh Radiant	4	Quảng Ninh
76	Cty TNHH Âu Lạc Quảng Ninh	Nghi dưỡng Tuần Châu Resort Hạ Long	4	Quảng Ninh
77	Công ty TNHH Hạ Long DC	Hạ Long DC	4	Quảng Ninh
78	Cty KSDLCĐ Hạ Long	Grand Hạ Long	4	Quảng Ninh
79	Công ty TNHH Hiệp Long Quảng Ninh	Mithrin Hạ Long	4	Quảng Ninh
80	Công ty Cổ phần Du lịch Khách sạn Sài Gòn Hạ Long	Saigon Hạ Long	4	Quảng Ninh
81	Cty CP Thiên ý	Golden Hạ Long	4	Quảng Ninh
82	Cty TNHH Đầu tư và Giao tế Quảng Ninh	Hạ Long Pearl	4	Quảng Ninh
83	Công ty TNHH Khách sạn Hạ Long Dream	Hạ Long Dream	4	Quảng Ninh
84	Công ty Cp Đầu tư Minh Đăng Hạ Long	Grand Fleuve Boutique	4	Quảng Ninh
85	Công ty TNHH MTV Nguyễn Văn	Centrica	3	Quảng Ninh
86	Công ty Cổ phần Tia sáng	City Bay Palace	3	Quảng Ninh

87	Công ty TNHH Vật liệu chịu lửa 79	79 Luxury Hạ Long	3	Quảng Ninh
88	Công ty CP TM và Sản xuất Phú Gia Lợi	Island Pearl	3	Quảng Ninh
89	Công ty TNHH Đầu tư Du lịch Trường Thịnh	Khách sạn Làng Chài	3	Quảng Ninh
90	Công ty cổ phần Du lịch Hướng Dương Hạ Long	Khách sạn Sun Bay	3	Quảng Ninh
91	Công ty TNHH Khách sạn Ngọc Lan	Khách sạn Ngọc Lan	3	Quảng Ninh
92	Công ty CP TMDV Vân Nam	Khách sạn Moon		Quảng Ninh
93	Công ty cổ phần Vinpearl	Khách sạn nghỉ dưỡng Vinpearl Luxury Nha Trang	5	Khánh Hòa
94	Công ty Cổ phần Tân Việt	Khách sạn Sunrise Nha Trang	5	Khánh Hòa
95	Công ty Cổ phần Du lịch Thăng Lợi	Khách sạn TTC Michelia	5	Khánh Hòa
96	Công ty Cổ phần phát triển Du lịch Cam Ranh	Khách sạn nghỉ dưỡng Mía Nha Trang	5	Khánh Hòa
97	Công ty CP du lịch Vạn Phát	Khách sạn D'Qua	5	Khánh Hòa
98	Công Ty TNHH Queen Ann Nha Trang	Queen Ann Nha Trang	5	Khánh Hòa
99	Công ty Cổ phần Du lịch Xanh Nha Trang	Khách sạn Green World	4	Khánh Hòa
100	CTCP Du lịch Khánh Tâm	Khách sạn Ibis Styles Nha Trang	4	Khánh Hòa
101	Công ty CP Khách sạn và Dịch vụ Đại Dương	Khách sạn Yasaka Sài Gòn Nha Trang	4	Khánh Hòa
102	CÔNG TY TNHH KHÁCH SẠN NHA TRANG LODGE	Khách sạn Nha Trang Lodge	4	Khánh Hòa
103	Công Ty TNHH MTV Sao Hôm Nha Trang	StarCity Nha Trang Hotel	4	Khánh Hòa
104	Công Ty TNHH Khách Sạn Và Du Lịch Khánh Vy	Lvy Hotel Nha Trang	4	Khánh Hòa
105	Công Ty TNHH In Việt Tín	Seasing Hotel	4	Khánh Hòa

106	Công Ty TNHH Thái Hòa Phú	Khách Sạn DENDRO	3	Khánh Hòa
107	CÔNG TY TNHH MỘT THÀNH VIÊN DU LỊCH CÔNG ĐOÀN KHÁNH HOÀ.	Khách sạn công đoàn Nha Trang	3	Khánh Hòa
108	CÔNG TY TNHH DỊCH VỤ VÀ DU LỊCH NHA TRANG BEACH	NHA TRANG BEACH	3	Khánh Hòa
109	Công ty Cổ phần Tập đoàn Flamingo	Khách sạn nghỉ dưỡng Đảo Cát Bà	5	Hải Phòng
110	Công ty TNHH HvàH	Khách sạn Pearl River	5	Hải Phòng
111	Công ty TNHH Tập Đoàn Nam Cường	Khách sạn Nam Cường Hải Phòng	4	Hải Phòng
112	Công ty TNHH Vĩnh Hoàng	Khách sạn Camela	4	Hải Phòng
113	Công ty Cổ phần đầu tư dịch vụ du lịch Quang Minh	Khách sạn The Shine	4	Hải Phòng
114	CÔNG TY TNHH QUẢN LÝ KHÁCH SẠN STAR	Khách sạn The Star	4	Hải Phòng
115	CÔNG TY TNHH HÙNG LONG	Khách sạn Hùng Long Harbour	3	Hải Phòng
116	Tập đoàn FLC	Quần thể nghỉ dưỡng FLC Quy Nhơn Beach và Golf Resor	5	Bình Định
117	Công ty TNHH xuất nhập khẩu Phát Trường An	Khách sạn Odin Quy Nhơn	4	Bình Định
118	Công ty CP Địa Ốc Nam Việt	Khách sạn Fleur De Lys Quy Nhơn	4	Bình Định
119	Công ty TNHH dịch vụ và du lịch Hương Việt	Khách sạn Hương Việt	4	Bình Định
120	Công ty TNHH Đầu tư du lịch và dịch vụ Kim Cúc	Anyra Quy Nhơn	4	Bình Định
121	Công ty Cổ phần Lạc Việt	Khách sạn Imperial Vũng Tàu	5	Vũng Tàu
122	Công ty CP Vias	Khách sạn Vias Vũng Tàu	5	Vũng Tàu
123	Công ty TNHH Dự án Hồ Tràm	Khách sạn nghỉ dưỡng Ixora Hồ Tràm by Fusion	5	Vũng Tàu
124	Công ty cổ phần Du lịch Thương mại và	Khách sạn nghỉ dưỡng Trân	4	Vũng

	Xây dựng Trân Châu	Châu Beach Resort		Tàu
125	Công ty TNHH du lịch Kiều Anh	Khách sạn Premier Pearl	4	Vũng Tàu
126	Công ty TNHH Thương mại – Dịch vụ - Du lịch Nguyễn Hà	Khách sạn Malibu	4	Vũng Tàu
127	Cty TNHH Quản lý tài sản Bv&H	Oceanami Villas và Beach Club	5	Vũng Tàu
128	CTY TNHH Hà Đạt	Marina Bay Vung Tau resort và spa	5	Vũng Tàu
129	Công ty TNHH Madison Land	Khách sạn Angsana và Dhawa Hồ Tràm	5	Vũng Tàu
130	Công ty CP Vias Vũng Tàu hotel	Khách sạn Vias Vũng Tàu	5	Vũng Tàu
131	CTY CP DL SG - BÌNH CHÂU	Khách sạn nghỉ dưỡng Seava Hồ Tràm	4	Vũng Tàu
132	CN CTY TNHH LỘC PHÚC	Khách sạn nghỉ dưỡng Carmelina	4	Vũng Tàu
133	Cty TNHH KS Dầu khí PTSC	Khách sạn Dầu Khí PTSC	4	Vũng Tàu
134	OSC Việt Nam	Khách sạn Grand-Palace	4	Vũng Tàu
135	CN Cty CP CamLy	Khách sạn nghỉ dưỡng Hồ Tràm Boutique Beach Resort và Spa (Ho Tram Osaka)	4	Vũng Tàu
136	Công ty TNHH TM DV DL Nguyễn Hà	Khách sạn Malibu	4	Vũng Tàu
137	Công ty TNHH Du lịch Udec	Khách sạn Golf Phú Mỹ	4	Vũng Tàu
138	Cty cổ phần du lịch SG-BC	Khách sạn nghỉ dưỡng Minera resort	4	Vũng Tàu
139	Công ty CP Du lịch Quốc tế VT	Vũng tàu- Intourco Resort	4	Vũng Tàu
140	Công ty Cổ phần Phát triển Nhà Bà Rịa – Vũng Tàu (HODECO)	Fusion Suites Vũng Tàu	4	Vũng Tàu
141	Công ty TNHH An Thiện Kim	Lan Rừng Phước Hải resort	4	Vũng Tàu
142	CN Cty CP Phát triển Nam Phi Long tại Vũng Tàu-The Cap Hotel	Khách sạn The Cap	4	Vũng Tàu

143	Công ty nghỉ dưỡng A	Khách sạn The Secret	4	Vũng Tàu
144	Công ty CP Vật tư thiết bị Vũng Tàu	Khách sạn Marina Bay Côn Đảo	4	Vũng Tàu
145	Công ty CP DL DV dầu khí	Khách sạn Vietsovpetro	4	Vũng Tàu
146	Công ty TNHH Du lịch Kiều Anh	Khách sạn Premier Pearl	4	Vũng Tàu
147	Cty CP Du lịch Thương mại và Xây dựng Trân Châu	Khu du lịch nghỉ dưỡng Trân Châu	4	Vũng Tàu
148	Công ty TNHH Kim Hoàng Sa	Khách sạn Annata	3	Vũng Tàu
149	Công CP Du lịch cáp treo VT	Khách sạn Hồ Mây	3	Vũng Tàu
150	Công ty CP DL Hoàng gia Vũng Tàu	Khách sạn Bưu Điện Vũng Tàu (PvàT)	3	Vũng Tàu
151	Cty TNHH Trường Nga	Khách sạn Corvin	3	Vũng Tàu
152	Công ty CP DL quốc tế Hải Dương	Khách sạn nghỉ dưỡng Hải Dương Intourco	3	Vũng Tàu

PHỤ LỤC 2

MẪU PHIẾU KHẢO SÁT

Kính gửi: Quý Ông/Bà

Tôi tên là Vũ Thị Thanh Huyền, hiện đang công tác tại Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Thương mại, Hà Nội. Hiện tôi đang nghiên cứu đề tài: *“Kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.”*

Sự thành công của nghiên cứu này phụ thuộc rất nhiều vào sự hỗ trợ nhiệt tình của Quý Ông/Bà, vì vậy tôi rất mong nhận được sự hỗ trợ từ Quý Ông/Bà. Tôi xin cam đoan nội dung phiếu khảo sát chỉ phục vụ cho mục đích nghiên cứu, kết quả khảo sát sẽ được giữ bí mật, không có cá nhân hay tổ chức nào biết được các thông tin từ phiếu khảo sát này.

Mọi góp ý quý báu của Ông/Bà có thể gửi cho NCS của nghiên cứu theo email: huyenvuthanh@tmu.edu.vn.

Xin trân trọng cảm ơn Quý Ông/Bà!

Phần 1: Thông tin chung về đơn vị khảo sát.

Câu 1: Vị trí công việc của ông/bà

- Giám đốc tài chính (CFO)
- Kiểm soát tài chính (Financial Controller)
- Kế toán trưởng

Câu 3: Doanh nghiệp kinh doanh khách sạn của ông bà đang triển khai hình thức quản lý nào?

- Quản lý theo chuỗi ☐
- Doanh nghiệp độc lập ☐

Câu 4: Vốn kinh doanh khách sạn của doanh nghiệp ông bà khoảng bao nhiêu?
..... (Tỷ đồng)

Phần 2: Thông tin đánh giá về mức độ áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược

Câu 5: Xin Ông/Bà cho biết mức độ áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược tại doanh nghiệp (1- Rất thấp; 2 - Thấp; 3- Trung bình; 4 - Cao; 5- Rất cao)

	1	2	3	4	5
<i>A. Mức độ áp dụng các kỹ thuật của kế toán quản trị chiến lược</i>					
<i>1. Nhóm chi phí</i>					
1.1. Mức độ áp dụng kế toán chi phí mục tiêu (target costing) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí mục tiêu cho phép nhân viên kế toán xác định giá bán và tỷ lệ phần trăm lợi nhuận của từng sản phẩm/dịch vụ ngay từ khi lập kế hoạch sản xuất, cung ứng dịch vụ; từ đó tính ra chi phí mục tiêu cần đạt được trước khi thực sự quá trình sản xuất, cung ứng dịch vụ diễn ra.					
1.2. Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo hoạt động (activity based costing) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí theo hoạt động này cho phép nhân viên kế toán toán thu thập, ghi nhận và cung cấp thông tin về việc phân bổ và tính giá thành sản phẩm/dịch vụ theo từng hoạt động. Trong đó, các chi phí chung (chi phí dịch vụ chung, chi phí khấu hao, chi phí bán hàng, quản lý) được phân bổ theo từng hoạt động tiêu hao nguồn lực theo quan hệ nhân quả.					
1.2: Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo thuộc tính (attribute costing) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí theo thuộc tính cho phép nhân viên kế toán thu thập, ghi nhận và cung cấp thông tin về chi phí của phòng nghỉ hoặc					

	1	2	3	4	5
dịch vụ ăn uống (F&B), spa, giải trí theo đặc điểm lợi ích từng loại dịch vụ cung cấp đến khách hàng.					
1.4: Mức độ áp dụng kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (<i>Value chain costing</i>) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí chuỗi giá trị là kế toán xem xét tất cả các hoạt động của DN từ giai đoạn thiết kế đến phân phối SP. Công cụ này mang hàm ý chiến lược cho DN khi khai thác hiệu quả kinh tế và hiệu suất phát sinh từ các mối liên kết bên ngoài giữa DN, NCC và KH.					
1.5. Mức độ áp dụng kế toán chi phí chất lượng <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí chất lượng cho phép nhân viên kế toán tính được chi phí dành theo các nhóm: chi phí phòng ngừa sai sót dịch vụ, chi phí thẩm định chất lượng dịch vụ, chi phí xử lý sai sót về dịch vụ bên trong DN khi chưa cung cấp đến khách hàng; chi phí xử lý sai sót dịch vụ sau khi cung cấp dịch vụ đến khách hàng.					
1.6. Mức độ áp dụng kế toán chi phí vòng đời sản phẩm (<i>Life cycle costing</i>) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm (LCC) là quá trình ước tính và tích lũy chi phí trong suốt vòng đời của một SP/DV. Người làm kế toán có thể tập hợp chi phí gồm: Chi phí phát triển (chi phí lập kế hoạch, chi phí thiết kế, thử nghiệm); chi phí sản xuất (chi phí cho các hoạt động chuyên đổi nguồn lực thành sản phẩm hoàn thiện) và các chi					

	1	2	3	4	5
phí hỗ trợ hậu cần (quảng cáo, phân phối, bảo trì,...), chi phí hủy bỏ SP/DV khôi phục mặt bằng.					
<i>2 Nhóm khách hàng</i>					
2.1. Mức độ áp dụng kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng (CPA) <i>Giải thích ngắn gọn:</i> Kế toán khách hàng thu thập thông tin và tính toán lợi nhuận tạo ra từ một khách hàng/nhóm khách hàng riêng biệt. Lợi nhuận khách hàng được tính dựa trên cơ sở là chi phí và doanh thu có thể theo dõi tới từng khách hàng/nhóm khách hàng cụ thể và phân bổ chi phí tới từng khách hàng/nhóm khách hàng.					
2.2. Mức độ áp dụng kế toán giá trị vòng đời khách hàng - Customer Lifetime Value <i>Giải thích ngắn gọn:</i> Kế toán giá trị vòng đời khách hàng chính là việc kế toán tính giá trị hiện tại của các lợi ích dự kiến (ví dụ: lợi nhuận gộp) trừ đi các khoản chi phí DN gánh chịu (ví dụ: chi phí trực tiếp để phục vụ và giao tiếp) đối với một khách hàng hoặc một nhóm khách hàng, được chiết khấu theo chi phí sử dụng vốn bình quân của doanh nghiệp trong suốt vòng đời khách hàng.					
2.3: Mức độ áp dụng kế toán tài sản khách hàng <u><i>Giải thích ngắn gọn:</i></u> Kế toán thu thập và xác định và cung cấp thông tin về tổng giá trị tài sản khách hàng bằng tổng giá trị trọn đời về mối quan hệ với khách hàng đã chiết khấu về giá trị hiện tại.					

	1	2	3	4	5
3. Nhóm đối thủ cạnh tranh					
3.1. Mức độ áp dụng kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh. <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh chính là hệ thống thu thập, phân tích và báo cáo so sánh về chi phí và chi phí tương đối của đối thủ cạnh tranh chính đối với DN. Sự so sánh chi phí đơn vị cho thấy hiệu quả tương đối của đối thủ cạnh tranh và vị trí cạnh tranh đó đang thay đổi như thế nào.					
3.2. Mức độ áp dụng kế toán giám sát vị thế cạnh tranh. <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán giám sát vị thế cạnh tranh là việc cung cấp thông tin theo dõi và đánh giá đối thủ cạnh tranh về doanh số, thị phần, khối lượng, chi phí đơn vị, lợi nhuận trên đơn vị sản phẩm và lợi nhuận trên doanh thu của đối thủ cạnh tranh, các chỉ tiêu khác về dòng tiền, vốn lưu động, vốn cố định, tỷ lệ vốn chủ sở hữu trên doanh thu, tỷ lệ vốn chủ sở hữu trên doanh thu.					
3.3. Mức độ áp dụng kế toán phân tích hiệu quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh qua báo cáo tài chính <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Các nội dung phân tích hiệu quả hoạt động của ĐTCT qua BCTC bao gồm các nội dung về doanh thu, lợi nhuận, thị phần, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, các chỉ tiêu về tỷ suất doanh thu trên vốn kinh doanh và các chỉ tiêu về dòng tiền,					

	1	2	3	4	5
tính thành khoản.					
4. Nhóm ra quyết định chiến lược					
4.1. Mức độ áp dụng <i>kế toán chi phí chiến lược</i> (<i>Strategic costing/Strategic cost management</i>) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán chi phí chiến lược là việc sử dụng dữ liệu chi phí phân loại theo thông tin chiến lược và tiếp thị để xác định các chiến lược quản lý vượt trội, tạo ra lợi thế cạnh tranh bền vững cho DN.					
4.2. Mức độ áp dụng <i>kế toán định giá chiến lược</i> (<i>Strategic Pricing</i>) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Định giá chiến lược là một nội dung của kế toán quản trị chiến lược (Simmonds,1982) cho phép kế toán có thể xác định được mức giá bán mang lại số dư đảm phí cao nhất nhưng vẫn duy trì được thị phần và vị thế cạnh tranh trong dài hạn bằng cách xem xét các xác suất hành động phản ứng của đối thủ cạnh tranh chính.					
4.3. Mức độ áp dụng <i>kế toán đánh giá thương hiệu</i> (<i>Brand valuation</i>) <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Kế toán đánh giá thương hiệu là nội dung kế toán đo lường thương hiệu, ghi chép, theo dõi và đánh giá hiệu quả của các chiến lược marketing về phát triển từng thương hiệu.					
5. Nhóm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả					
5.1. Mức độ áp dụng kế toán phục vụ quản lý theo					

	1	2	3	4	5
thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard). <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Mức độ nhân viên kế toán đã thực hiện thu thập, phân tích dữ liệu và cung cấp thông tin cho toàn bộ quy trình từ khi chuẩn bị, xây dựng và triển khai Balanced Scorecard, đến quá trình tinh chỉnh và cũng như thực hiện để giám sát, đo lường hiệu quả DN sau quá trình thực hiện của tổ chức.					
5.2. Mức độ áp dụng kế toán phục vụ quản lý theo thang đo điểm chuẩn (Benchmarking). <u>Giải thích ngắn gọn:</u> Benchmarking là phương pháp so sánh trong đó một DN xác định các thực hành tốt nhất trong một lĩnh vực nhất định và cố gắng điều chỉnh hiệu suất của chính DN mình theo các thực hành tốt nhất đó. (tương tự như các chỉ số KPIs trong doanh nghiệp)					

Phần 3: Thông tin đánh giá về ảnh hưởng của các yếu tố đến mức độ áp dụng kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL)

Câu 6: Ông/Bà đánh giá như thế nào về các yếu tố có ảnh hưởng đến mức độ áp dụng kế toán quản trị chiến lược trong đơn vị kinh doanh khách sạn của mình?

Nội dung	Mức độ đánh giá thực tế				
	Rất thấp	Thấp	Trung bình	Cao	Rất cao
Mức điểm	1	2	3	4	5
Yếu tố 1: Mức độ cạnh tranh					
1. Mức cạnh tranh để mua nguyên liệu.					
2. Mức cạnh tranh về nhân lực					
3. Mức cạnh tranh về giá					

Nội dung	Mức độ đánh giá thực tế				
4. Mức cạnh tranh về chất lượng dịch vụ					
5. Mức cạnh tranh về kênh phân phối.					
Yếu tố 2: Nhận thức về sự bất ổn của môi trường kinh doanh					
6. Mức độ dịch vụ mới được đưa ra thị trường trong ngành kinh doanh khách sạn của DN.					
7. Mức độ không ổn định của khả năng sinh lợi.					
8. Mức độ không ổn định của công nghệ mà công ty phải đổi mới.					
9. Mức độ khó dự đoán về các hoạt động của đối thủ cạnh tranh					
10. Mức độ khó dự báo về thị hiếu, sở thích của khách hàng của công ty					
11. Mức độ thay đổi của môi trường pháp lý (luật, nghị định,...) mà công ty phải đổi mới.					
12. Mức độ thường xuyên của việc xuất hiện các khám phá khoa học mới trong ngành khách sạn của DN.					
Yếu tố 3: Chất lượng hệ thống thông tin					
13. Hệ thống thông tin của DN có tính tích hợp cao giữa các bộ phận chức năng (bán hàng, nghiệp vụ khách sạn, mua hàng,...)					
14. Hệ thống thông tin có khả năng đáp ứng cao với đa dạng người dùng trong doanh nghiệp với giao diện thân thiện.					

Nội dung	Mức độ đánh giá thực tế				
15. Một lượng lớn các dữ liệu về doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động luôn có sẵn trong hệ thống thông tin.					
16. Các hoạt động dịch vụ khách sạn và các hoạt động phụ trợ khác luôn được cập nhật theo thời gian thực tế.					
Yếu tố 4: Phong cách lãnh đạo chuyển đổi					
17. Các NQT của DN đưa ra tầm nhìn và chính sách kinh doanh tốt để đạt được thành công trong hoạt động.					
18. Các NQT của DN liên tục phát triển năng lực của bản thân và năng lực của nhân viên nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.					
19. Các NQT của DN sẵn sàng đổi mới và đầu tư một cách rõ ràng vào công nghệ thông tin để đạt được mục tiêu của DN.					
20. Các NQT của DN hỗ trợ tích cực cho nhân viên học hỏi và phát triển bản thân liên tục nhằm thúc đẩy khả năng cạnh tranh của DN.					
Yếu tố 5: Sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược					
21. Kế toán tham gia vào xác định mục tiêu của DN.					
22. Kế toán tham gia vào việc tạo ra các phương án chiến lược.					
23. Kế toán tham gia vào việc đánh giá các phương án chiến lược					

Nội dung	Mức độ đánh giá thực tế				
24. Kế toán tham gia vào việc phát triển chi tiết về các kế hoạch hành động.					
25. Kế toán đề xuất các hành động nhằm tạo nên những thay đổi cần thiết về chiến lược để đạt được mục tiêu của DN.					

PHỤ LỤC 3

MẪU PHIẾU PHÒNG VẤN

Kính gửi: Quý Ông/Bà,

Tôi tên là Vũ Thị Thanh Huyền, hiện đang công tác tại Viện Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Thương mại, Hà Nội. Hiện tôi đang nghiên cứu đề tài: “*Kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn Việt Nam.*” Sự thành công của nghiên cứu này phụ thuộc rất nhiều vào sự hỗ trợ nhiệt tình của Quý Ông/Bà, vì vậy tôi rất mong nhận được sự hỗ trợ từ Quý Ông/Bà.

Tôi xin cam đoan nội dung phiếu thông tin khảo sát chỉ phục vụ cho mục đích nghiên cứu, kết quả khảo sát sẽ được giữ bí mật, không có cá nhân hay tổ chức nào biết được các thông tin từ phiếu khảo sát này.

Mọi góp ý quý báu của Ông/Bà có thể gửi cho NCS của nghiên cứu theo email: huyenvuthanh@tmu.edu.vn; hoặc số điện thoại: 0975083978.

Xin trân trọng cảm ơn Quý Ông/Bà!

1. Quan điểm của Ông/Bà về vai trò của nhân viên kế toán trong quá trình quản trị chiến lược?
2. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí mục tiêu được thực hiện tại DN?
3. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí theo thuộc tính được thực hiện tại DN?
4. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí theo chuỗi giá trị được thực hiện tại DN?
5. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán khách hàng được thực hiện tại DN?
6. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán đối thủ cạnh tranh được thực hiện tại DN?
7. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí chiến lược được thực hiện tại DN?
8. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán định giá chiến lược được thực hiện tại DN?

9. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung Balanced Scorecard được thực hiện tại DN?
10. Quan điểm của Ông/Bà về nội dung Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking) được thực hiện tại DN?

Xin trân trọng cảm ơn sự giúp đỡ của Quý Ông/Bà!

PHỤ LỤC 4

TÓM TẮT KẾT QUẢ PHỎNG VẤN THEO NỘI DUNG

Câu 1: Quan điểm của Ông/Bà về vai trò của nhân viên kế toán trong quá trình quản trị chiến lược?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Kế toán tham gia vào quá trình xét duyệt các chiến lược kinh doanh được đề xuất bởi bộ phận kinh doanh. Cuối mỗi năm khi xét duyệt các chiến lược cho năm tới, kế toán tham gia vào quá trình đánh giá và các cuộc họp xét duyệt chiến lược, đồng thời hoạt động này cũng liên quan đến dự toán (Budget) cho năm tới.	Đánh giá chiến lược kinh doanh
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Trước khi đưa ra một phương án marketing, bộ phận marketing trình phương án, kế toán tham gia vào quá trình phân tích tính hiệu quả có thể đạt được nếu thực hiện các phương án chiến lược tiếp thị hay quảng cáo do bộ phận marketing.	Đánh giá chiến lược kinh doanh
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	Kế toán tham gia vào quá trình phân tích điểm mạnh điểm yếu (SWOT) và đề xuất các phương án có tính hiệu quả nhất.	Phân tích môi trường bên ngoài và đưa ra lựa chọn chiến lược
ĐTPV4 tại BIM Group	Trong quá trình đưa ra các phương án kinh doanh, thời gian kế toán chúng tôi tham gia vào việc phân tích điểm mạnh điểm yếu (SWOT) và đối thủ cạnh tranh cùng hạng phòng, cùng địa điểm... tới khoảng 80% công việc.	Tham gia nhiều vào phân tích môi trường bên ngoài
ĐTPV5 tại	Vào thời điểm tháng 7 hàng năm, trước khi đưa ra	Phân tích

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
TTC Hospitality	các phương án kinh doanh cho năm tới, kế toán tham gia cùng với trưởng các bộ phận trong việc phân tích môi trường cạnh tranh, lên các phương án kinh doanh cho năm tới.	môi trường và đưa ra lựa chọn chiến lược
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Khi mức độ cạnh tranh tăng cao, công suất phòng chưa đạt, bộ phận kinh doanh cần điều chỉnh giá, gọi là điều chỉnh giá theo giá dynamic, kế toán tham gia cùng với bộ phận quản trị doanh thu để đưa ra mức giá phù hợp nhất với các bối cảnh thị trường. Ngoài ra, kế toán tham gia cùng bộ phận quản trị doanh thu để thiết lập chiến lược giá theo gói như: gói phòng 2 bữa ăn, gói phòng 3 bữa ăn, gói phòng + vé máy bay.	Phân tích đối thủ và đưa ra chiến lược giá cạnh tranh

Câu 2: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí mục tiêu được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Có thực hiện. Kế toán bao giờ cũng tính chi phí mục tiêu sau khi trừ đi lợi nhuận mong muốn. Bộ phận marketing sẽ phải cung cấp cho kế toán mức giá mà khách hàng sẵn sàng chi trả. Bộ phận vận hành như buồng, bếp cần đưa ra các thuộc tính dịch vụ và tìm cách thực hiện trong phạm vi chi phí yêu cầu. Bộ phận kế toán đóng vai trò tính toán, giám sát hiệu quả đảm bảo thực hiện chi phí theo đúng mục tiêu đề ra. Quy trình tại khách sạn chúng tôi tóm lược như	Quy trình và thời điểm áp dụng

	sau: + Bước 1: Nghiên cứu thị trường và xác định giá bán mục tiêu. Ở bước này, bộ phận Marketing và Sales phối hợp với ban lãnh đạo để đưa ra phân khúc khách hàng mục tiêu cho các gói dịch vụ, khách hàng sẵn sàng trả bao nhiêu cho một trải nghiệm như vậy. Ngoài ra nghiên cứu đối thủ cạnh tranh đang cung cấp gói dịch vụ như vậy với giá bao nhiêu, các thuộc tính trong gói dịch vụ của họ là gì? + Bước 2: Xác định lợi nhuận mục tiêu: Bộ phận kế toán và ban lãnh đạo quyết định dựa trên yêu cầu của nhà đầu tư, mức độ rủi ro của sản phẩm mới, ban lãnh đạo sẽ đặt ra một tỷ lệ lợi nhuận mong muốn và một phạm vi giới hạn tỷ suất phù hợp. + Bước 3: Bộ phận kế toán xác định chi phí mục tiêu = Giá bán mục tiêu – lợi nhuận mục tiêu. Đây chính là thông điệp mạnh mẽ gửi đến toàn bộ đội ngũ của cả khách sạn: Chúng ta phải thiết kế và cung cấp gói dịch vụ này với tổng chi phí không vượt quá mức cho phép mà kế toán đã tính được.	
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Có thực hiện, kế toán căn cứ vào tỷ suất lợi nhuận mong muốn của chủ đầu tư để xác định mức chi phí mục tiêu từng tiệc hội nghị, tiệc cưới, các dịch vụ khác. Chúng tôi thực hiện chi phí mục tiêu mỗi khi đưa ra các dịch vụ mới, tập trung ở bộ phận F&B tại 3 nhà hàng của chúng tôi. Bước 1: Bộ phận F&B căn cứ vào thông tin nghiên cứu thị trường và sales về tình hình thị trường để	Quy trình và thời điểm áp dụng

	đề xuất các menu mới, các gói dịch vụ đồ ăn, đồ uống, tiệc cho các dịp đặc biệt. Bước 2: Bộ phận kế toán tính toán chi phí xem có đảm bảo mục tiêu lợi nhuận mà DN đề ra hay không Bước 3: Xét duyệt hoặc điều chỉnh phương án đề xuất của bộ phận F&B.	
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	DN có xác định chi phí mục tiêu. Khi thiết kế một gói tiệc cưới hoặc tiệc khách đoàn, kế toán sẽ trừ từ mức giá khách hàng sẵn sàng trả với tỷ lệ lợi nhuận mong muốn, phần còn lại chính là mức chi phí mục tiêu mà bộ phận bếp và bộ phận vận hành cần tuân thủ.	Cách thức áp dụng
ĐTPV4 tại BIM Group	DN điều chỉnh các yếu tố cấu thành dịch vụ để đảm bảo mức chi phí cho phép mà vẫn đảm bảo chất lượng dịch vụ. Kế toán bóc tách các chi phí để xem các bộ phận có đạt mục tiêu chi phí hay không, đưa ra các phương án giảm chi phí và theo dõi báo cáo chi phí thực hiện để xem hoạt động vận hành có đạt mục tiêu đề ra về chi phí hay không. Mục tiêu chi phí của dịch vụ F&B thông thường là 30%-35%, trong đó khi phục vụ Buffet thì cần chấp nhận mức tỷ suất chi phí cao hơn một chút ở ngưỡng tối đa là 40%.	Cách thức áp dụng
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	DN áp dụng việc tính giá theo mục tiêu ngay từ khi mở một dịch vụ mới, ví dụ thiết kế các gói dịch vụ phòng với bữa ăn, dịch vụ spa, thực đơn.	Thời điểm áp dụng
ĐTPV 6 tại Saigontouris	Đối với các dịch vụ đang kinh doanh, nếu giá nguyên vật liệu đang tăng (ví dụ như thực phẩm,	Thời điểm và cách thức

t- Bộ phận khách sạn	đồ uống), khách sạn sử dụng chi phí mục tiêu để rà soát lại quy trình vận hành nhằm cắt giảm lãng phí.	áp dụng
----------------------	--	---------

Câu 3: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí theo thuộc tính được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Có áp dụng. Dựa vào thuộc tính mà khách hàng yêu cầu, bộ phận tính chi phí và giá thành của các yêu cầu dịch vụ. Thứ nhất, phân tích giá trị khách hàng và xác định danh mục thuộc tính: mức độ tiện nghi, các dịch vụ giải trí đi kèm như Spa, Club, và các món ăn trong thực đơn bữa sáng. Thứ hai, đo lường doanh thu tương đương: Sau khi xác định các thuộc tính, DN tiến hành gán giá trị kinh tế cho các thuộc tính, tức là tính toán tỷ lệ % quan trọng của các thuộc tính, thể hiện được định mức giá mà khách hàng sẵn sàng chi trả cho từng đặc tính riêng biệt trong gói dịch vụ tổng thể nghỉ dưỡng tại khách sạn. Thứ ba, xác định chi phí tạo ra giá trị gia tăng: Kế toán tính chi phí thực tế để cung cấp và duy trì từng thuộc tính đã xác định. Mục tiêu là tách biệt chi phí của từng thuộc tính đã xác định để quản lý hiệu quả. Thứ tư, kế toán đối chiếu giữa chi phí để tạo ra thuộc tính và giá trị cảm nhận mà khách hàng trả cho thuộc tính đó. Nếu một thuộc tính có mức chi	Có áp dụng

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
	phí cao nhưng không mang lại nhiều giá trị cho khách hàng thì khách sạn có thể loại bỏ hoặc điều chỉnh để tối ưu hóa nguồn lực	
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Tất nhiên là giá dịch vụ sẽ được xác định dựa trên mức độ yêu cầu của khách hàng là hạng phòng cao cấp, thực đơn cao cấp hay không. <i>Chi phí duy trì tính lịch sử và dịch vụ đẳng cấp (Legendary Service) được xem là khoản đầu tư cho thuộc tính của khách sạn.</i>	Có áp dụng
ĐTPV3 tại Cochin Hospitality	Bộ phận kinh doanh sau khi tiếp nhận đặt hàng của khách hàng cần chuyển cho bộ phận kế toán để tính toán chi phí, giá thành theo những yêu cầu của đơn hàng.	Có áp dụng
ĐTPV4 tại BIM Group	Kế toán coi dịch vụ là tập hợp các thuộc tính dành cho khách hàng và có hệ thống tính chi phí theo tập hợp các thuộc tính đó. Thể hiện qua các công việc sau: Thứ nhất, xác định danh mục thuộc tính: mức độ tiện nghi, các dịch vụ giải trí đi kèm. Thứ hai, đo lường doanh thu: Xác định mức giá mà du khách sẵn sàng chi trả cho từng đặc tính riêng. Thứ ba, tính toán chi phí tạo ra giá trị gia tăng. Thứ tư, so sánh giữa chi phí để tạo ra thuộc tính và giá trị cảm nhận mà khách hàng trả cho thuộc tính đó.	Biểu hiện của kỹ thuật
ĐTPV5 tại TTC	Kế toán chi phí theo thuộc tính giúp cho việc đánh giá các phương án cung cấp thuộc tính mới cho	Có áp dụng

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
Hospitality	khách hàng, ví dụ bổ sung dịch vụ xông hơi, yoga, trị liệu sức khỏe.	
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Bộ phận kinh doanh và marketing xác định các thuộc tính với từng nhóm khách hàng chính như: nhu cầu sức khỏe, nhu cầu vui chơi giải trí, bơi, tắm khoáng... kế toán xác định mức chi phí và giá thành theo từng nhóm dịch vụ cung cấp.	Có áp dụng

Câu 4: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí theo chuỗi giá trị được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Có phân tích theo chuỗi giá trị từ khâu nhà cung cấp. Những sản phẩm tiêu dùng nhiều tại các khách sạn như đồ amenity, khăn, nước tẩy rửa, một số mặt hàng trong bếp,.. đã có sự đặt mua từ nhà cung cấp cho các khách sạn thuộc Tập đoàn để có sự tiết kiệm chi phí.	Có áp dụng
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Có phân tích chi phí theo chuỗi giá trị với mạng lưới các nhà cung cấp từ trên xuống khách sạn.	Có áp dụng
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	Chưa áp dụng	Chưa áp dụng

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV4 tại BIM Group	Có phân tích, thời điểm phân tích ngay từ khi có các dự án tiền khai trương các khách sạn mới để thiết lập chiến lược cho khách sạn, chủ yếu phân tích nguồn cung cấp cho khách sạn. Thể hiện việc liên kết với nhà cung cấp: khách sạn hợp tác chặt chẽ với các nhà cung cấp thực phẩm sạch, nhà cung cấp thực phẩm địa phương hoặc đơn vị giặt là, các hãng hàng không,... để kiểm soát chất lượng và kiểm soát chi phí ngay từ đầu nguồn. Thể hiện việc liên kết với khách hàng: khảo sát để hiểu rõ giá trị mà khách hàng nhận được so với tổng chi phí họ bỏ ra (bao gồm cả thời gian và chi phí đi lại) để điều chỉnh giá và điều chỉnh dịch vụ. Để cạnh tranh bền vững, các nhà quản trị DNKSVN cho rằng, mỗi mắt xích được tính toán và tối ưu hóa để cả chuỗi dịch vụ sẽ có khả năng cạnh tranh trước đối thủ cạnh tranh.	Quy trình áp dụng
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Chưa áp dụng.	Chưa áp dụng
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Ít khi áp dụng	

Câu 5: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán khách hàng được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	DN có theo dõi từng nhóm khách hàng với các chỉ tiêu tài chính và cả đặc điểm phi tài chính như: mức độ phản nản của khách, đặc điểm sử dụng đồ đạc trong phòng (làm hỏng đồ, sử dụng phung phí). DN có theo dõi khách hàng trung thành, điểm thưởng khách hàng trung thành theo từng năm tiêu dùng. Khách hàng là tài sản quan trọng của công ty, tuy nhiên kênh khách hàng trực tiếp còn khá ít, một số khách sạn miền Bắc chịu ảnh hưởng bởi chu kỳ du lịch theo mùa và có sự phụ thuộc vào các đại lý du lịch TA khá nhiều.	Áp dụng Kế toán phân tích lợi nhuận khách hàng; phân tích giá trị trọn đời khách hàng
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	DN chỉ theo dõi doanh thu , lợi nhuận theo từng nhóm khách hàng, chưa phân bổ chi phí chung tới từng nhóm khách hàng. Bộ phận quản lý doanh nghiệp có cơ sở dữ liệu tổng hợp theo dõi cơ sở dữ liệu khách hàng.	Phân tích lợi nhuận từng nhóm khách hàng
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	DN chúng tôi có thực hiện báo cáo doanh thu theo nhóm khách hàng, chưa phân tích chi phí phục vụ riêng cho từng nhóm khách hàng, DN có xác định khách hàng lớn để xây dựng quan hệ lâu dài.	Theo dõi doanh thu nhóm khách hàng
ĐTPV4 tại BIM Group	Chúng tôi có phân tích lợi nhuận gộp với từng nhóm khách hàng, chưa phân bổ chi phí theo hoạt động nên có những khoản chi phí cố định chưa	Phân tích lợi nhuận từng nhóm khách

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
	phân bổ.	hàng
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	DN chúng tôi chỉ phân tích lợi nhuận gộp tới các nhóm khách hàng hoặc nhóm khách đặt dịch vụ riêng như dịch vụ tiệc lớn, tiệc cưới, tiệc hội nghị với các chi phí trực tiếp.	Phân tích lợi nhuận từng nhóm khách hàng
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Có phân tích lợi nhuận từng dịch vụ sự kiện của khách hàng, phân tích doanh thu theo nhóm khách hàng nhưng chưa phân bổ chi phí theo hoạt động nên chưa tính riêng lợi nhuận cho từng nhóm khách hàng.	Phân tích lợi nhuận từng nhóm khách hàng

Câu 6: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán đối thủ cạnh tranh được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Công ty chưa thực hiện dữ liệu competitor set để phân tích đối thủ cạnh tranh, tuy nhiên có thực hiện theo dõi và so sánh doanh thu của khách sạn với khách sạn đối thủ để nắm được diễn biến thị trường. Ngoài ra, các khách sạn còn so sánh giá của đối thủ cạnh tranh cùng vị trí địa lý, cùng hạng sao để giám sát giá.	Có nhưng chưa hệ thống trong Tập đoàn mà thực hiện riêng lẻ cho từng khách sạn
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Dữ liệu đối thủ cạnh tranh tham khảo từ các nguồn không chính thức như các buổi hội nghị, các buổi diễn đàn, các buổi giao lưu trong ngành, còn lại chủ yếu là qua quá trình ước tính.	Có thực hiện nhưng không đầy đủ

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV3 tại Cochin Hospitality	Không phân tích.	Không thực hiện.
ĐTPV4 tại BIM Group	Có phân tích đối thủ cạnh tranh từ lúc bắt đầu dự án tiền khai trương một khách sạn mới và cả trong quá trình hoạt động.	Có thực hiện.
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Chúng tôi có thực hiện theo dõi giá của đối thủ cạnh tranh.	Giám sát đối thủ cạnh tranh
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Chúng tôi giám sát và cập nhật giá của đối thủ cạnh tranh hàng ngày.	Giám sát đối thủ cạnh tranh

Câu 7: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán chi phí chiến lược được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Tất nhiên là chúng tôi quan tâm chi phí cho mỗi chiến lược đưa ra, đặc biệt là các chiến lược theo mùa, theo gói. Bộ phận đưa ra chiến lược thường là nhân sự cao cấp trên Văn phòng Tập đoàn.	Có thực hiện
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Có, có thể hiểu là trình tự đưa ra chiến lược kinh doanh vào từng thời điểm, ví dụ mùa lễ hội như ngày lễ lớn, đưa ra các phương án chiến lược tại 3 nhà hàng lớn của khách sạn, giám đốc F&B đề xuất các phương án chiến lược và trình lên ban giám đốc xét duyệt, có sự tham gia của bộ phận tài chính	Có thực hiện

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
	và kế toán để đảm bảo chiến lược đề ra không vượt quá chi phí.	
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	Có phân tích để giám sát chi phí sao cho không vượt quá mức cho phép.	Có thực hiện
ĐTPV4 tại BIM Group	Có phân tích mỗi khi đề xuất chiến lược kinh doanh hoặc mở các đơn vị kinh doanh mới (outlet)	Có thực hiện
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Chúng tôi phân tích chi phí chiến lược để xác định hiệu quả của mỗi phương án kinh doanh.	Có thực hiện
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Chi phí chiến lược được đánh giá từ khâu đầu vào đến khi cung cấp sản phẩm dịch vụ tới khách hàng.	Có thực hiện

Câu 8: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung kế toán định giá chiến lược được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Tất nhiên là chúng tôi quan tâm chi phí cho mỗi chiến lược đưa ra, đặc biệt là các chiến lược theo mùa, theo gói. Bộ phận đưa ra chiến lược thường là nhân sự cao cấp trên Văn phòng Tập đoàn.	Có thực hiện
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng	Có, có thể hiểu là trình tự đưa ra chiến lược kinh doanh vào từng thời điểm, ví dụ mùa lễ hội như ngày lễ lớn, đưa ra các phương án chiến lược tại 3 nhà hàng lớn của khách sạn, giám đốc F&B đề xuất các phương án chiến lược và trình lên ban giám	Có thực hiện

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
khách sạn	đốc xét duyệt, có sự tham gia của bộ phận tài chính và kế toán để đảm bảo chiến lược đề ra không vượt quá chi phí.	
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	Có phân tích để giám sát chi phí sao cho không vượt quá mức cho phép.	Có thực hiện
ĐTPV4 tại BIM Group	Có phân tích mỗi khi đề xuất chiến lược kinh doanh hoặc mở các đơn vị kinh doanh mới (outlet)	Có thực hiện
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Có thực hiện để xác định giá bán chiến lược trong từng giai đoạn kinh doanh.	Có thực hiện
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Chúng tôi xác định giá chiến lược với các trưởng bộ phận quản trị doanh thu, marketing, kế toán để xác định mức giá đảm bảo cạnh tranh trên thị trường mà vẫn tạo ra lợi nhuận.	Có thực hiện

Câu 9: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung Balanced Scorecard được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Chúng tôi đã theo dõi kết quả hoạt động theo các chỉ tiêu tài chính và cả các chỉ tiêu phi tài chính ở nhiều khía cạnh như đối với khách hàng: chỉ số hài lòng khách hàng, điểm đánh giá trên các kênh trực tuyến; về phía quy trình vận hành: chỉ tiêu sạch sẽ đối với buồng phòng, độ chính xác của quy trình dọn phòng hay quy trình check in, check out; đối với nhân viên: tỷ lệ hoàn thành đào tạo, tỷ lệ gắn bó của nhân viên.	Có thực hiện

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Chúng tôi theo dõi kết quả tài chính như: Doanh thu trên mỗi phòng có sẵn (Revpar), lợi nhuận gộp trên mỗi phòng có sẵn (Goppar), giá phòng trung bình mỗi ngày (ADR). Ngoài ra các chỉ tiêu khác như : tỷ lệ công suất phòng (Occupancy), Lead time: thời gian khách đặt trước khi đến. Đối với bộ phận F&B, có bộ tiêu chí riêng: Tỷ lệ chi phí thực phẩm trên doanh thu, tỷ lệ hao hụt, chi phí quảng cáo F&B. Đối với bộ phận buồng phòng cũng theo dõi chỉ tiêu riêng: chỉ tiêu quy trình dọn phòng, thời gian dọn phòng,...	Có thực hiện
ĐTPV3 tại Cochín Hospitality	Các chỉ tiêu luôn được theo dõi hàng ngày gồm Revpar, lợi nhuận gộp trên phòng có sẵn, tỷ lệ đạt chỉ tiêu budget tính đến thời điểm hiện tại. Ngoài ra, các chỉ tiêu về sự hài lòng khách hàng luôn được đặt lên hàng đầu. Báo cáo tổng hợp sẽ được lập cuối tháng nộp cho ban quản trị.	Có thực hiện
ĐTPV4 tại BIM Group	Một chỉ tiêu mà chúng tôi đặc biệt quan tâm là sự gia tăng lợi nhuận khi tăng 1 đồng doanh thu (Drop through). Ngoài ra các chỉ tiêu khác như: Revpar, Goppar, giá trung bình mỗi ngày đều được theo dõi thường xuyên. Các chỉ tiêu phi tài chính như: sự hài lòng khách hàng, điểm đánh giá trên các trang trực tuyến cũng đều rất quan trọng với chúng tôi.	Có thực hiện
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Sự hài lòng khách hàng luôn được đặt lên hàng đầu.	Có thực hiện

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Chúng tôi theo dõi kết quả tài chính như: giá phòng trung bình mỗi ngày (ADR); Doanh thu trên mỗi phòng có sẵn (Revpar), lợi nhuận gộp trên mỗi phòng có sẵn (Goppar), Ngoài ra các chỉ tiêu khác như : tỷ lệ công suất phòng (Occupancy). Đối với bộ phận F&B chúng tôi theo dõi tỷ lệ chi phí thực phẩm trên doanh thu, tỷ lệ hao hụt, chi phí quảng cáo F&B. Đối với bộ phận buồng phòng cũng theo dõi chỉ tiêu riêng: thời gian dọn phòng, định mức tỷ lệ nhân viên trên 1 buồng phòng...	Có thực hiện

Câu 10: Quan điểm của Ông/Bà về nội dung Thang đo điểm chuẩn (Benchmarking) được thực hiện tại DN?

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
ĐTPV1 tại Tập đoàn Mường Thanh	Chúng tôi không chỉ giám sát các chỉ tiêu hiệu quả trong nội bộ DN mà còn thực hiện quá trình so sánh một số chỉ tiêu của DN mình với đối thủ cạnh tranh hàng đầu trong ngành và bình quân ngành. Các chỉ tiêu như ADR, Revpar được theo dõi dữ liệu hàng ngày qua STR để theo dõi biến động tức thời, giúp điều chỉnh chiến lược dynamic price.	Có thực hiện
ĐTPV2 tại Tổng Công ty Hanoitourist – mảng khách sạn	Hệ thống dữ liệu chúng tôi có compset để so sánh các chỉ tiêu với thị trường. “Bản thân mình rất tự hào khi khách sạn đạt vị trí số 1 hoặc số 2 trong bảng xếp hạng RGI của Comp-set. Con số này chứng minh các quyết định về giá và chiến lược bán hàng của chúng ta đang đi đúng hướng so với thực tế thị trường thay vì chỉ	Có thực hiện

Người tham gia	Câu trả lời	Diễn giải
	nhìn vào báo cáo nội bộ”	
ĐTPV3 tại Cochin Hospitality	Các chỉ tiêu như ADR, Revpar được theo dõi dữ liệu hàng ngày qua STR để theo dõi biến động tức thời, giúp điều chỉnh chiến thuật dynamic price.	Có thực hiện
ĐTPV4 tại BIM Group	Các chỉ tiêu như ADR, Revpar được theo dõi dữ liệu hàng ngày qua STR để theo dõi biến động tức thời, giúp điều chỉnh chiến thuật dynamic price.	Có thực hiện
ĐTPV5 tại TTC Hospitality	Chúng tôi xem xét các con số với đối thủ cạnh tranh trực tiếp trong cùng phân khúc và toàn thị trường. Một số chỉ tiêu so sánh theo ngày, tại bất kỳ thời điểm nào trong ngày trên hệ thống như occupancy, ADR, Revpar.	Có thực hiện
ĐTPV 6 tại Saigontourist- Bộ phận khách sạn	Cuối tháng, báo cáo được so sánh với dữ liệu đối thủ để đánh giá hiệu quả theo tháng và đề điều chỉnh cho tháng tới. Ngoài ra, hàng năm ở thời điểm lập ngân sách và hoạch định chiến lược, chúng tôi sử dụng dữ liệu Benchmark của cả năm để định vị lại thương hiệu, xây dựng khung giá hợp đồng mới và xác định lại danh sách Comp-set nếu thị trường có biến động. Tại các dịp cao điểm và dịp lễ hội, chúng tôi cũng phân tích để hiểu tại sao đối thủ có thể đạt công suất và mức giá cao bất thường, từ đó rút kinh nghiệm cho năm sau.	Có thực hiện

PHỤ LỤC 5: Summary statement of income

	Net revenue	Cost of sale	Payrol l and related expens es	Other expens es	Incom e* (loss)
Operated departments					
Rooms					
Food					
Beverage					
Rentals and other income					
Total operated departments					
Undistributed operating expenses					
Administrative and general					
Marketing					
Property operation and maintenance					
Utility costs					
Total undistributed operating expenses					
Totals					
Income after undistributed operating expenses					
Rent, property taxes, and insurance					
Income before interest, depreciation and amortization, and income taxes					
Interest expense					
Income before, depreciation and amortization, and income taxes					
Gain on sale of property					
Income before income taxes					
Income taxes					
Net income*					

PHỤ LỤC 6: Rooms report.

Operated departments	Current period	2019	To date	Budget	Plan 2025
Revenue					
Allowances					
Net revenue					
Expenses					
Salaries and wages					
Other expenses					
Commisions					
Complimentary guest services					
Contract services					
Guest relocation					
Guest transport					
Laundry and dry cleaning					
Linen					
Operating supplies					
Reservations					
Telecommunication					
Training					
Uniforms					
Other					
Total other expenses					
Total expenses					
Departmental income (loss)					

PHỤ LỤC 8: Mẫu báo cáo kết quả theo hệ thống USALI

Description	A 2019	A 2023	AF 2024 12.11	Budget 2025	Jan			Feb		
					Bud	30.11	Actual	Bud	30.11	Actual
% Occupancy / 358										
APRI (Excl Srv)										
REVPAR (Excl Srv)										
SALES										
Rooms										
Food										
Beverage										
Other F&B Income										
Sub-total Food & Beverage										
Sport & Recreation										
Other Operating Departments										
TOTAL SALES										
COST OF SALES										
PAYROLL										
COGS%										
OEOD%										
Other Expenses Operating										
Administration & General										
Information & Tele Systems										
Sales & Marketing										
Energy / Utilities										
Maintenance										
TOTAL EXPENSES										
Base Management Fee										
Brand Royalty Fee										
Marketing Fee										
G.O.I / G.O.P										
G.O.P after Fees										
Incentive fee										
FF&E										
GOI %										
GOP %										

Nguồn: CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH KHÁCH SẠN THỐNG NHẤT METROPOLE

PHỤ LỤC 9: MINH HỌA NGUỒN THU THẬP THÔNG TIN



Catalogue Ordering ▾ Master Data ▾ Transactions ▾ POS Recipes ▾ Approval center ▾ Reports Consolidate baskets

Find your product...

🔔

👤

EN ▾

🛒

₫0.00 (0)

Import POS data

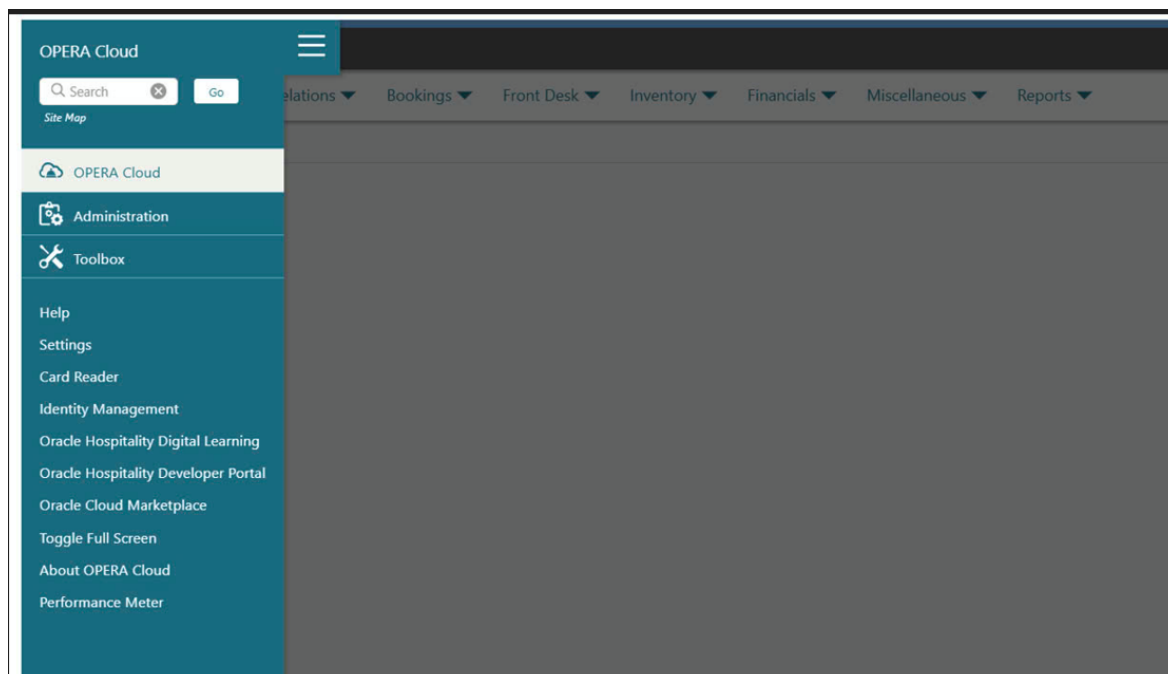
All Unbooked (5) Booked

🔍 Search by POS File

POS File	Booking Date	POS Type	Date of Import	Record Number	
GL_HSM_120724.txt	-	Simphony	08.12.2024, 10:02:00	-	Edit
GL_HSM_101024.txt	-	Simphony	11.10.2024, 15:03:00	-	Edit
GL_HSM_080324.txt	-	Simphony	04.08.2024, 15:03:00	-	Edit
GL_HSM_061624.txt	-	Simphony	21.06.2024, 00:03:00	-	Edit
GL_HSM_061524.txt	-	Simphony	21.06.2024, 00:02:00	-	Edit

Nguồn: CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH KHÁCH SẠN THỐNG NHẤT METROPOLE

PHỤ LỤC 10: MINH HỌA NGUỒN THU THẬP THÔNG TIN HIỆN ĐẠI TỪ ỨNG DỤNG CLOUD TRONG KẾ TOÁN



Nguồn: CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH KHÁCH SẠN THỐNG NHẤT METROPOLE

PHỤ LỤC 11: THÔNG TIN CHUỖI GIÁ TRỊ TỪ ỨNG DỤNG CLOUD TRONG KẾ TOÁN



Nguồn: CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH KHÁCH SẠN THỐNG NHẤT METROPOLE

PHỤ LỤC 12: MINH HỌA BÁO CÁO THỰC HIỆN VÀ DỰ TOÁN 5 NĂM

	ATD					ATD				
	ACTUAL	BUDGET	Variance (Actual vs. Budget)	LT	Variance (Actual vs. LT)	ACTUAL	BUDGET	Variance (Actual vs. Budget)	LT	Variance (Actual vs. LT)
Company's Name										
Company's Address										
Company's Phone Number										
Company's Email Address										
Company's Website										
Company's Social Media										
Company's Logo										
Company's Mission Statement										
Company's Vision Statement										
Company's Core Values										
Company's Business Model										
Company's Revenue Stream										
Company's Profit Margin										
Company's Operating Expenses										
Company's Capital Expenses										
Company's Research & Development										
Company's Marketing & Sales										
Company's General & Administrative										
Company's Depreciation & Amortization										
Company's Interest Expense										
Company's Income Tax Expense										
Company's Net Income										
Company's Earnings Per Share										
Company's Return on Equity										
Company's Return on Assets										
Company's Return on Capital Employed										
Company's Debt to Equity Ratio										
Company's Current Ratio										
Company's Quick Ratio										
Company's Operating Leverage										
Company's Financial Leverage										
Company's Total Leverage										
Company's Beta										
Company's Cost of Equity										
Company's Cost of Debt										
Company's Weighted Average Cost of Capital										
Company's Free Cash Flow										
Company's Operating Cash Flow										
Company's Investing Cash Flow										
Company's Financing Cash Flow										
Company's Total Cash Flow										
Company's Cash and Cash Equivalents										
Company's Accounts Receivable										
Company's Accounts Payable										
Company's Inventory										
Company's Prepaid Expenses										
Company's Deferred Revenue										
Company's Long-Term Debt										
Company's Equity										
Company's Retained Earnings										
Company's Treasury Stock										
Company's Other Comprehensive Income										
Company's Total Comprehensive Income										
Company's Total Assets										
Company's Total Liabilities										
Company's Total Equity										
Company's Total Capital Employed										
Company's Total Debt										
Company's Total Equity										
Company's Total Assets										
Company's Total Liabilities										
Company's Total Equity										
Company's Total Capital Employed										
Company's Total Debt										
Company's Total Equity										
Company's Total Assets										
Company's Total Liabilities										
Company's Total Equity										
Company's Total Capital Employed										
Company's Total Debt										
Company's Total Equity										

(Nguồn: CÔNG TY TNHH LIÊN DOANH KHÁCH SẠN THỐNG NHẤT METROPOLE)

PHỤ LỤC 13: Định mức tại Khách sạn công đoàn Quảng Bá

LIÊN ĐOÀN LAO ĐỘNG TP. HÀ NỘI
C. TY TNHH NHÀ NƯỚC MỘT THÀNH VIÊN
DU LỊCH CÔNG ĐOÀN HÀ NỘI

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 08/QĐ-DLCĐHN

Hà Nội, ngày 20 tháng 01 năm 2022

QUYẾT ĐỊNH
về việc giao các chỉ tiêu kinh tế, quỹ lương
và định mức lao động cho các đơn vị năm 2022

CHỦ TỊCH
CÔNG TY TNHH NHÀ NƯỚC MỘT THÀNH VIÊN
DU LỊCH CÔNG ĐOÀN HÀ NỘI

Căn cứ Điều lệ Công ty TNHH Nhà nước một thành viên Du lịch Công đoàn Hà Nội được Liên đoàn Lao động thành phố Hà Nội phê duyệt theo Quyết định số 513/QĐ-LĐLĐ, ngày 31/7/2020;

Căn cứ nghị quyết hội nghị người lao động công ty ngày 14/01/2022,
Căn cứ vào Kết luận của Thường trực LĐLĐ TP về việc giao chỉ tiêu kế hoạch năm 2022.

Xét đề nghị của Tổng giám đốc,

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1. Giao doanh thu kế hoạch toàn công ty năm 2022 là 33.000.000.000 tỷ đồng. Giao chỉ tiêu doanh thu cho từng đơn vị như sau:

1. Phòng Quản lý nhà buồng

- Doanh thu: 5.580.000.000 đồng.
- Công suất bình quân năm: 23,5% tương đương 9.443 lượt (110 phòng).
- Định mức lao động quản lý, bảo dưỡng, trực đêm và dọn phòng: 7 lao động (Trong đó: Cán bộ quản lý: 01 lao động; Trực tầng 1 lao động; Làm phòng 2 lao động; Trực đêm 1,5 lao động; Bảo dưỡng 1,5 lao động).
 - + Trực đêm: 01 công/01 đêm (từ 22h đến 6h sáng hôm sau).
 - + Trực tầng: 01 công/ngày.
 - + Bảo dưỡng: 30 công/tháng và theo tình hình thực tế.
- Tiền lương của lao động dọn phòng: 24.000 đồng/lượt phòng.
- Tiền lương của Cán bộ quản lý, lao động trực đêm, trực tầng và bảo dưỡng được trả lương hành chính trên cơ sở tiền lương bình quân của công ty, hệ số lương và ngày công thực tế của từng người.

Ghi chú: - Định mức 12 lượt dọn phòng/công.
- Định mức 18 lượt bảo dưỡng phòng/công.

2. Phòng Quản lý ăn uống và Dịch vụ khách sạn

2.1. Doanh thu: 3.420.000.000 đồng. Trong đó:

- Doanh thu hội trường+bar+giữa giờ : 1.350.000.000 đồng
- Doanh thu ăn uống : 1.700.000.000 đồng

2.2. Định biên lao động Tổ Hội trường

Tình hình dịch bệnh vẫn diễn biến phức tạp, khó xác định công suất hoạt động của các hội trường. Do vậy, định biên của Tổ Hội trường tiếp tục giữ nguyên 6 lao động. Trong trường hợp không có hội nghị hội thảo, Giám đốc điều hành Khách sạn sẽ căn cứ vào khối lượng công việc trong khối Khách sạn để điều chỉnh lao động cho hài hòa. Nếu khối Khách sạn thiếu việc thì tiếp tục phối hợp với Phòng TCHC để tăng cường công việc tại các bộ phận khác.

Khi có hội nghị, hội thảo sẽ thực hiện theo định mức ngày công của các hội trường như sau:

*** Hội trường Hoa Sen: 100 - 200 người:**

- Phục vụ âm thanh, ánh sáng :1 công
- Phục vụ giữa giờ :1,5 đến 2 công
- Chuẩn bị :2,5 đến 4 công
- Phục vụ ngày đầu tiên :1,5 đến 2 công
- Phục vụ từ ngày thứ hai trở đi: 1 đến 2 công

*** Hội trường Hoa Sen phục vụ hơn (>) 200 người:**

- Phục vụ âm thanh, ánh sáng :1 công
- Phục vụ giữa giờ :2 đến 3 công
- Chuẩn bị :4 đến 5 công
- Phục vụ ngày đầu tiên :2 đến 2,5 công
- Phục vụ từ ngày thứ hai trở đi:2 công

*** HT Sảnh, Hoa Hồng, Hoa Lan, Hướng Hồ**

- Phục vụ âm thanh, ánh sáng :1 công
- Phục vụ giữa giờ :1 công
- Chuẩn bị :2-3 công
- Phục vụ ngày đầu tiên :1 công
- Phục vụ từ ngày thứ hai trở đi: 1 công

*** Hội trường Hoa Nhài: Định mức 1-1,5 công cho một ngày hoạt động (bao gồm: chuẩn bị, phục vụ, giữa giờ...).**

- Công bảo dưỡng hội trường, âm thanh, vệ sinh: 22 công/tháng

2.3. Các chỉ tiêu về chi phí phục vụ giữa giờ:

- Dưới 30 suất : 30% - 40%
- Từ 30 suất -100 suất : 25% - 35%
- Từ 100 suất trở lên : 25% - 30%

PHỤ LỤC 14: PHÂN TÍCH LỢI NHUẬN KHÁCH HÀNG

Nhóm khách hàng	Doanh thu	Commision	Chi phí trực tiếp	Lợi nhuận
Business				
Công ty				
Công ty				
Tập đoàn				
Nhóm TA				
Công ty				
Công ty				
Công ty				
Nhóm OTA				
Booking				
Agoda				
Traveloka				
.....				
Tổng cộng				

(Tập đoàn Mường Thanh)

PHỤ LỤC 15

Các nghiên cứu riêng biệt về kế toán đối thủ cạnh tranh thuộc Scopus từ 2000 đến nay.

Năm	Tên nghiên cứu	Tóm tắt
2005	(Heinen và Hoffjan, 2005)	Nghiên cứu đã phân tích ảnh hưởng của vị thế tương đối về chi phí đối với các quyết định chiến lược để xác định mối liên hệ giữa kiến thức về chi phí của đối thủ và sự thành công của DN.
2006	(Anderson và Guilding, 2006)	Nghiên cứu đã thể hiện nội dung kế toán đối thủ cạnh tranh trong bối cảnh hoạt động khách sạn, cho thấy mức độ áp dụng nội dung này vẫn còn khá thấp so với mong muốn của NQT về lợi ích mà nó mang lại.
2014	(Rita và cộng sự., 2014)	Nghiên cứu này được thực hiện tại các DNSX tại Nigeria cho thấy 64,3% DNSX áp dụng 1 phần, 10,7% áp dụng hoàn toàn kế toán đối thủ cạnh tranh và đều mang lại hiệu quả tài chính cao hơn so với các DN chưa áp dụng. Nội dung kế toán đối thủ cũng tập trung 3 kỹ thuật: <i>Competitor Position Monitoring; Competitor cost assessment; Competitor Financial Statement Performance Appraisal.</i>
2015	(Alsoboa và Alalaya, 2015)	62 DNSX tại Jordan trả lời khảo sát cho thấy họ đều áp dụng kế toán đối thủ (<i>Competitor cost assessment; Competitive position monitoring; Competitor appraisal based on published financial statements</i>) và điều này góp phần giúp cải thiện lợi thế cạnh tranh

PHỤ LỤC 16

Báo cáo phân tích lợi nhuận khách hàng (DN sử dụng hệ thống ABC)

	Khách hàng A	Khách hàng B
1.Doanh thu	\$320,000	315,000
2.Chi phí giá vốn hàng bán	190,000	195,000
3.Lợi nhuận gộp	130,000	120,000
4.Tỷ lệ lợi nhuận gộp	40.6%	38.1%
<i>Các chi phí bán hàng và quản lý</i>		
5.Chi phí tiếp thị và hỗ trợ kỹ thuật cho khách hàng	7,000	54,000
6.Chi phí vận chuyển đến khách hàng	1,200	7,200
7.Chi phí dịch vụ khách hàng	4,000	42,000
8.Chi phí xử lý đơn đặt hàng của khách hàng	1,400	26,900
9.Chi phí giao hàng tới khách hàng	12,600	42,000
10.Tổng cộng chi phí bán hàng và quản lý	26,200	172,100
11.Tổng lợi nhuận hoạt động	103,800	\$ (52,100)
12.Tỷ lệ lợi nhuận	32.4%	(16.5%)

Nguồn: (Atkinson; và cộng sự., 2022b)

PHỤ LỤC 17

Định giá chiến lược theo Simmonds(1982)

Các mức giá đề xuất của công ty BES	Giá của đối thủ cạnh tranh		Khối lượng tiêu thụ dự kiến (Thị phần)				Số dư dám phí Công ty	Đối thủ cạnh tranh		Đối thủ cạnh tranh		Xác suất hành động (Action Probabilities)(dựa trên lý thuyết ra quyết định)					Kết quả dự kiến công ty BES	
								A		B		Xác suất hành động ĐTCT B		Số dư dám phí dự kiến của A	Xác suất hành động ĐTCT A theo sau B	Xác suất lũy kế		
	BES	A	B	Tổng KLT thị trường	BES	A	B	Số dư dám phí A	Lợi nhuận A	Số dư dám phí B	Lợi nhuận B	Xác suất hành động ĐTCT B	Số dư dám phí dự kiến của A				Xác suất hành động ĐTCT A theo sau B	Xác suất lũy kế
0,62	0,62	0,62	4,7	2,5	1,1	1,1	1050	460	130	460	130	40%	410	0	0	0	0	0
		0,5	5,2	1,8	0,9	2,5	760	380	110	750	0	60%	0	0	0	0	0	0
	0,6	0,6	4,9	2,3	1,3	1,3	970	520	130	520	130	40%	500	80%	32%	310,4	47%	
		0,5	5,3	1,8	1,2	2,3	760	480	120	690	0	60%		80%	48%	364,8	34%	
	0,5	0,5	5,4	1,8	1,8	1,8	760	540	0	540	0	100%	540	20%	20%	152	33%	
														100%		827,2		
0,6	0,6	0,6	5	2,7	1,15	1,15	1080	460	120	460	120	10%	450	20%	2%	21,6	54%	
		0,55	5,2	2,3	1,2	1,7	920	480	120	700	90	60%		20%	12%	110,4	44%	
		0,5	5,3	2,2	1,0	2,1	880	400	100	630	0	30%		20%	6%	52,8	42%	
	0,55	0,55	5,2	2,4	1,4	1,4	960	490	70	490	70	30%	420	40%	0,12	115,2	46%	
		0,5	5,3	2,2	1,1	2,0	880	390	60	600	0	70%		40%	0,28	246,4	42%	
	0,5	0,5	5,4	2,1	1,65	1,65	840	500	0	500	0	100%	500	40%	0,4	336	39%	
		0,5	5,4	1,8	1,8	1,8	720	540	0	540	0			100%				
																882,4		
0,55	0,55	0,55	5,2	2,7	1,25	1,25	950	440	60	440	60	30%	380	30%	9%	85,5	52%	
		0,55	5,4	2,4	1	2	840	350	50	600	0	70%		30%	21%	176,4	44%	
	0,5	0,5	5,5	2,3	1,6	1,6	810	480	0	480	0	100%	480	70%	70%	567	42%	
														100%		828,9		
0,5	0,5	0,5	5,5	2,7	1,4	1,4	810	420	0	420	0	100%	420	100%	100%	810	49%	
0,48	0,5	0,5	5,7	3,4	1,15	1,15	950	350	0	350	0	50%	340	30%	15%	142,5	60%	
		0,48	5,7	3,3	1,1	1,3	920	330	0	360	0	50%		30%	15%	138	58%	
	0,48	0,48	5,7	3	1,35	1,35	840	380	0	380	0	30%	330	30%	9%	75,6	53%	
		0,46	5,8	2,8	1,1	1,9	780	310	0	490	0	70%		30%	21%	163,8	48%	
	0,46	0,46	5,8	2,7	1,55	1,55	760	400	0	400	0	100%	400	40%	40%	304	47%	
																823,9		

Nguồn: Simmonds (1982)

PHỤ LỤC 18

BÁO CÁO PHÂN TÍCH LỢI NHUẬN THEO PHÂN KHÚC KHÁCH HÀNG

Kỳ báo cáo: Quý 2/ Năm 2024

Khoản mục	Khách lẻ (OTA)	Khách lẻ (Trực tiếp)	Khách Doanh nghiệp	Khách đoàn (MICE)	Tổng Cộng
Số lượng Đêm phòng (Room Nights)	10,000	5,000	8,000	7,000	30,000
1. Doanh thu thuần từ phòng	25,000,000,000	13,750,000,000	20,000,000,000	15,750,000,000	74,500,000,000
2. Doanh thu F&B và dịch vụ khác	5,000,000,000	4,500,000,000	8,000,000,000	10,500,000,000	28,000,000,000
A. Tổng doanh thu	30,000,000,000	18,250,000,000	28,000,000,000	26,250,000,000	102,500,000,000
B. Chi phí trực tiếp					
Chi phí phòng	5,000,000,000	2,500,000,000	4,000,000,000	3,500,000,000	15,000,000,000
Chi phí F&B	1,750,000,000	1,575,000,000	2,800,000,000	3,675,000,000	9,800,000,000
C. Lợi nhuận gộp	23,250,000,000	14,175,000,000	21,200,000,000	19,075,000,000	77,700,000,000
D. Chi phí phục vụ phân bổ					
Chi phí kênh phân phối	5,000,000,000	687,500,000	-	-	5,687,500,000
Chi phí bán hàng doanh nghiệp/đoàn	-	-	2,000,000,000	1,500,000,000	3,500,000,000
Chi phí Marketing chung	878,048,780	532,317,073	817,073,171	767,560,976	3,000,000,000
Chi phí vận hành tiền sảnh và dịch vụ khách hàng	1,666,666,667	833,333,333	1,333,333,333	1,166,666,667	5,000,000,000
E. Lợi nhuận khách hàng	15,705,284,553	12,121,849,594	17,049,593,496	15,640,772,357	60,517,500,000
Tỷ suất lợi nhuận khách hàng	52.35%	66.42%	60.89%	59.58%	59%

PHỤ LỤC 19

Danh mục các nghiên cứu về kế toán quản trị chiến lược tại Việt Nam

STT	Tác giả	Tên nghiên cứu	Nội dung	Lĩnh vực
1	(Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012)	Factors Affecting Strategic Management Accounting in Vietnam's Medium and Large- Sized Enterprises	Yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL và tác động đến Hiệu quả hoạt động	220 DN lớn và vừa Việt Nam
2	(T. H. D. Nguyen và cộng sự, 2020)	The Scenario of Applying Techniques of Strategic Management Accounting at Manufacturing and Processing Enterprises in Hanoi, Vietnam	Mức độ áp dụng KTQTCL	Sản xuất và chế biến
3	Bùi Thị Trúc Quy (2020)	Luận án tiến sĩ “Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược và sự tác động đến thành quả hoạt động tại các DNSX-nghiên cứu ở khu vực đông nam bộ - Việt Nam”		
4	Lê Thị Mỹ Nương (2020)	Luận án tiến sĩ “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”		
5	(Dang et al., 2021)	The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in vietnam	Yếu tố tác động đến Hiệu quả hoạt động	Sản xuất đường
6	(Phi et al., 2021)	The relationship between strategic management accounting and operational performance: empirical	Yếu tố tác động đến việc áp dụng KTQTCL và tác động đến Hiệu quả	352DN chủ yếu lĩnh vực sản xuất.

		evidence from enterprises in southeast Vietnam	hoạt động	
7	(Manh Nguyen và Thi Nguyen, 2021)	The Application of Strategic Management Accounting: Evidence from the Consumer Goods Industry in Vietnam*	Yếu tố tác động đến mức độ áp dụng KTQTCL	Ngành hàng tiêu dùng
8	(LOI và cộng sự, 2021)	Governance, Audit Committee and Strategic Management Accounting in Listed Companies in Vietnam	Yếu tố tác động đến mức độ áp dụng KTQTCL	Công ty niêm yết
9	(NGA, 2021)	Mediating Effecting of Strategic Management Accounting Application in the Relationship Between Network Collaboration and Performance in Vietnam Tourism Sector	Thực trạng áp dụng và tác động đến hiệu quả hoạt động DN du lịch VN.	326 DN du lịch Việt Nam
10	(Vu và cộng sự., 2022)	Factors Affecting the Application of Strategy Management Accounting in Vietnamese Logistics Enterprises	Yếu tố tác động đến mức độ áp dụng KTQTCL	188 phản hồi từ DN Logistics Việt Nam
11	(T. H. Nguyen et al., 2023)	Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises	Yếu tố tác động đến mức độ áp dụng KTQTCL	Sản xuất
12	(Thiện & Hung, 2023)	Intellectual capital and investment efficiency: The mediating role of strategic management accounting practices	Vai trò trung gian của KTQTCL trong việc cải thiện hiệu quả đầu tư	127DN niêm yết
13	(Trần Ngọc Hùng, 2023)	Factors impacting strategic management accounting adoption: Empirical evidence from an emerging market	Yếu tố ảnh hưởng đến việc triển khai KTQTCL	305DN

14	(Oanh và cộng sự., 2023)	IMPACT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING ON OPERATING PERFORMANCE: RESEARCH IN PUBLIC UNIVERSITIES OF VIETNAM	Tác động của KTQTCL đến hiệu quả hoạt động	Trường đại học
15	Phan Thị Thùy Nga (2023)	Luận án tiến sĩ “Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược – nghiên cứu tại các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ du lịch ở các tỉnh miền Trung Việt Nam.”		
16	Trần Thị Phương Lan (2023)	Luận án tiến sĩ “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”		
17	Đỗ Thị Thu Thảo (2023)	Luận án tiến sĩ “Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược và ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam”		
18	(Huyen, 2024)	Applying Strategic Management Accounting Techniques at Garment Enterprises in Northern Vietnam	Thực trạng áp dụng KTQTCL	DN may mặc
19	(Dao, 2024)	Factors affecting the application of strategic management accounting in Vietnamese enterprises	Yếu tố tác động đến mức độ áp dụng KTQTCL	64 DN

PHỤ LỤC 20

[illegible]

PHỤ LỤC 21

BÁO CÁO LÃI LỖ TOÀN KHÁCH SẠN THEO BỘ PHẬN/ HOTEL PROFIT AND LOSS STATEMENT OF DEPARTMENTS

KỲ BÁO CÁO/ FOR THE PERIOD 31/3/2025

Back to Menu

DIỄN GIẢI/
DESCRIPTION

THỰC TẾ/
ACTUAL

%

NGÂN SÁCH/
BUDGET

%

NĂM TRƯỚC/
LAST YEAR

%

Tổng số phòng xây dựng

176

176

176

Tổng số phòng có sẵn

5.104

5.104

4.928

Tổng số phòng bán được

931

776

477

Tỷ lệ % chiếm dụng phòng

18.24%

15.20%

9.68%

Giá phòng trung bình

883.618

939.433

912.520

Doanh thu trên số phòng có sẵn

161.177

142.829

88.326

Số khách/ 1 phòng

1.63

2.03

1.77

Tổng số khách ở

1.522

1.572

846

TỔNG DOANH THU THUẦN

1,315,305,691

100.00%

1,195,001,998

100.00%

783,248,170

100.00%

Phi phục vụ thu được

65,765,469

5.00%

59,749,599

5.00%

39,162,435

5.00%

TỔNG DOANH THU & SVC

1,381,071,160

105.00%

1,254,751,597

105.00%

822,410,605

105.00%

Thuê TTDB & VAT

128,920,399

9.80%

158,000,314

13.22%

126,905,394

16.20%

CURRENCY VND

THỰC TẾ/
ACTUAL

%

NGÂN SÁCH/
BUDGET

%

NĂM TRƯỚC/
LAST YEAR

%

117

117

117

10.560

10.560

10.384

1.913

1.521

975

18.12%

14.40%

9.39%

839.564

938.001

922.207

152.092

135.104

86.590

1.08

2.03

1.99

3.216

3.082

1.941

2,860,917,568

100.00%

2,340,053,999

100.00%

1,753,650,797

100.00%

143,046,343

5.00%

117,001,700

5.00%

87,673,558

5.00%

3,003,963,911

105.00%

2,457,055,699

105.00%

1,841,330,355

105.00%

280,040,848

9.79%

308,676,878

13.19%

248,310,462

14.16%

Config

Menu

IS Mth

IS Year

P&L1

P&L2

P&L3

P&L4

Rooms

F&B Rev

F&B Analysis

FBSum

FB Admin

NH1

Bar1

Bar2

...

+

PHỤ LỤC 22
(Theo tờ trình số/2025/Ttr-FLCQLKS)

giá chi tiết

UC 23
(025/Ttr-FLCOLKS)

giá chi tiết

UC 24
2025/Tr-ELCOLKS)

giá chi tiết