

LÊ THỊ NGỌC MAI

LUẬN ÁN TIỀN SĨ NGÀNH KẾ TOÁN

2026

BỘ CÔNG THƯƠNG
ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP HÀ NỘI



LÊ THỊ NGỌC MAI

**NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIỀN SĨ NGÀNH KẾ TOÁN

Hà Nội – 2026

**BỘ CÔNG THƯƠNG
ĐẠI HỌC CÔNG NGHIỆP HÀ NỘI**



LÊ THỊ NGỌC MAI

**NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

Ngành: Kế toán

Mã số: 9340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ NGÀNH KẾ TOÁN

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

- 1. PGS.TS. NGUYỄN THỊ HỒNG NGÀ**
- 2. PGS.TS. NGUYỄN MINH THÀNH**

Hà Nội – 2026

LỜI CAM ĐOAN

Tôi cam đoan đây là công trình nghiên cứu của tôi. Toàn bộ nội dung trong luận án được tôi thực hiện một cách nghiêm túc dưới sự hướng dẫn của PGS.TS. Nguyễn Thị Hồng Nga và PGS.TS. Nguyễn Minh Thành.

Các số liệu, kết quả nêu trong luận án là trung thực và chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Hà Nội, ngày tháng năm 2026

Nghiên cứu sinh

Lê Thị Ngọc Mai

LỜI CẢM ƠN

Hành trình học tập và nghiên cứu bậc tiến sĩ là một chặng đường nhiều thử thách nhưng cũng đầy ý nghĩa đối với tôi. Trên hành trình ấy, tôi đã nhận được sự hướng dẫn, giúp đỡ và động viên quý báu của nhiều tập thể và cá nhân. Tôi xin bày tỏ lòng biết ơn chân thành tới tất cả những người đã đồng hành và hỗ trợ tôi để hoàn thành luận án này.

Trước hết, tôi xin bày tỏ lòng tri ân sâu sắc nhất tới thầy cô hướng dẫn khoa học PGS.TS. Nguyễn Thị Hồng Nga và PGS.TS. Nguyễn Minh Thành, những người đã luôn tận tình chỉ bảo, định hướng nghiên cứu, dành nhiều thời gian và tâm huyết góp ý, động viên và đồng hành cùng tôi trong suốt quá trình học tập và thực hiện luận án. Sự tận tâm và những kiến thức quý báu mà thầy cô truyền đạt là nền tảng quan trọng giúp tôi hoàn thành nghiên cứu này.

Tôi xin trân trọng cảm ơn Ban Giám đốc Đại học Công nghiệp Hà Nội, Ban Đào tạo, Ban Giám hiệu Trường Kinh tế, Ban Chủ nhiệm Khoa Kế toán – Kiểm toán cùng các thầy, cô giáo đã luôn quan tâm và tạo điều kiện thuận lợi cho tôi trong suốt quá trình học tập và nghiên cứu. Đồng thời, tôi xin chân thành cảm ơn các thầy, cô đã tham gia góp ý, phản biện và chỉnh sửa nội dung chuyên môn trong các buổi hội thảo và các Hội đồng đánh giá, giúp tôi hoàn thiện luận án.

Tôi cũng xin gửi lời cảm ơn tới các doanh nghiệp, các chuyên gia, các nhà quản lý và các cá nhân đã hỗ trợ tôi trong quá trình khảo sát, thu thập dữ liệu và chia sẻ những thông tin quý báu phục vụ nghiên cứu.

Cuối cùng, tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới gia đình, người thân, bạn bè và đồng nghiệp đã luôn yêu thương, động viên, chia sẻ và là chỗ dựa tinh thần vững chắc để tôi vượt qua những khó khăn và hoàn thành chặng đường nghiên cứu này.

Xin trân trọng cảm ơn!

Nghiên cứu sinh

Lê Thị Ngọc Mai

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC	iii
DANH MỤC VIẾT TẮT	vi
DANH MỤC BẢNG	vii
DANH MỤC HÌNH ẢNH	ix
DANH MỤC PHỤ LỤC	x
MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Tổng quan vấn đề nghiên cứu luận án	3
2.1. Các nghiên cứu về quan điểm và nội dung của kế toán quản trị chiến lược .	3
2.2. Các nghiên cứu về vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.....	12
2.3. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược	14
2.4. Khoảng trống nghiên cứu.....	20
3. Đối tượng nghiên cứu và mục tiêu nghiên cứu.....	20
4. Câu hỏi nghiên cứu	21
5. Phạm vi nghiên cứu.....	21
6. Phương pháp nghiên cứu.....	22
7. Đóng góp của luận án về mặt lý luận và thực tiễn.....	23
8. Kết cấu của luận án	24
CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG DOANH NGHIỆP.....	25
1.1 Lịch sử phát triển và khái niệm kế toán quản trị chiến lược.....	25
1.1.1 Lịch sử phát triển của kế toán quản trị chiến lược.....	25
1.1.2 Khái niệm kế toán quản trị chiến lược	29
1.2. Các nội dung của kế toán quản trị chiến lược	35
1.3 Vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với doanh nghiệp.....	49
1.3.1 Hỗ trợ ra quyết định chiến lược	49
1.3.2 Đo lường và đánh giá hiệu quả chiến lược	49

1.3.3 Tối ưu hóa chi phí và nguồn lực	50
1.3.4 Phân tích tạo ra lợi thế cạnh tranh và thị trường.....	50
1.3.5 Hỗ trợ quản lý rủi ro chiến lược trong môi trường thay đổi	51
1.3.6. Nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.....	51
1.4 Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược	52
1.4.1. Các lý thuyết nền xây dựng mô hình nghiên cứu.....	52
1.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược	56
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	58
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM	59
2.1. Đặc điểm ngành xây dựng ảnh hưởng đến thực trạng vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	59
2.2 Phương pháp nghiên cứu sử dụng để tìm hiểu thực trạng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	65
2.2.1 Phương pháp định tính	65
2.2.2. Phương pháp định lượng	66
2.2.2.1 Giả thuyết nghiên cứu, mô hình nghiên cứu.....	66
2.2.2.2 Xây dựng bộ thang đo nhân tố ảnh hưởng tới kế toán quản trị chiến lược	69
2.2.2.3 Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu.....	73
2.3 Thực trạng vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	75
2.4 Thực trạng vai trò kế toán quản trị chiến lược đối với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	94
2.5 Phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	96
2.5.1 Kiểm định độ tin cậy của thang đo	96
2.5.2 Phân tích nhân tố khám phá EFA.....	98
2.5.3 Phân tích nhân tố khẳng định CFA	101
2.5.4 Kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM	105
2.6 Đánh giá thực trạng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	107

2.6.1 Đánh giá thực trạng nội dung kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	107
2.6.2. Đánh giá vai trò của sự vận dụng kế toán quản trị chiến lược ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	109
2.6.3 Đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	111
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	114
CHƯƠNG 3: KHUYẾN NGHỊ TĂNG CƯỜNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM.....	115
3.1 Triển vọng phát triển ngành xây dựng tại Việt Nam	115
3.2 Yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	117
3.3 Khuyến nghị tăng cường vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	120
3.4 Điều kiện thực hiện giải pháp	141
3.5 Hạn chế và định hướng nghiên cứu tiếp theo.....	143
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	146
KẾT LUẬN CHUNG	147
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN	148
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	149

DANH MỤC VIẾT TẮT

STT	TỪ VIẾT TẮT	NGUYÊN NGHĨA
1	AC	Attribute Costing - Kế toán chi phí theo thuộc tính
2	Benchmarking	Benchmarking - So sánh điểm chuẩn
3	BSC	Balanced Scorecard - Thẻ điểm cân bằng
4	BIM	Building Information Modeling - Mô hình hóa thông tin xây dựng
5	CFO	Giám đốc tài chính
6	CEO	Giám đốc điều hành
7	CIMA	Viện kế toán quản trị công chứng Anh
8	DNXD	Doanh nghiệp xây dựng
9	DNXDVN	Doanh nghiệp xây dựng Việt Nam
10	DN	Doanh nghiệp
11	ERP	Enterprise Resource Planning - Hoạch định nguồn lực doanh nghiệp
12	HTTT	Hệ thống thông tin
13	HQHĐ	Hiệu quả hoạt động
14	JIT	Mô hình sản xuất đúng thời điểm (Just-in-Time)
15	KTV	Kế toán viên
16	KTQT	Kế toán quản trị
17	LCC	Life Cycle Costing - Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm
18	QC	Quality Costing - Kế toán chi phí theo chất lượng
19	QTCL	Quản trị chiến lược
20	QTCPL	Quản trị chi phí chiến lược
21	SMA	Strategic Management Accounting - Kế toán quản trị chiến lược
22	SMAT	Strategic Management Accounting Techniques - Các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược
23	TTCK	Thị trường chứng khoán
24	TC	Target Costing - Kế toán chi phí theo mục tiêu
25	TQM	Quản lý chất lượng toàn diện
26	VCA	Value Chain Costing - Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị

DANH MỤC BẢNG

Bảng 1. Tổng hợp các kỹ thuật SMA được vận dụng trong các nghiên cứu nước ngoài	8
Bảng 2. Tổng hợp các kỹ thuật SMA được vận dụng trong các nghiên cứu trong nước	11
Bảng 3. Tổng hợp chiều ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng SMA ..	15
Bảng 4. Tổng hợp chiều ảnh hưởng giữa các nhân tố đến việc vận dụng SMA của các nghiên cứu trong nước.....	17
Bảng 1.1 Danh mục các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược	37
Bảng 1.2. Các giai đoạn của vòng đời sản phẩm	40
Bảng 1.3. Nội dung các bước thực hiện mô hình chi phí mục tiêu.....	43
Bảng 2.1. Thang đo các biến.....	69
Bảng 2.2. Nội dung thang đo chính thức các nhân tố	71
Bảng 2.3. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu	74
Bảng 2.4: Thống kê mô tả mức độ sử dụng các kỹ thuật SMA tại các DN XD ..	92
Bảng 2.5: Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa.....	95
Bảng 2.6: Kiểm định độ tin cậy Cronbach's Alpha của thang đo	97
Bảng 2.7: Hệ số KMO và kiểm định Barlett.....	98
Bảng 2.8: Bảng ma trận xoay	100
Bảng 2.9: Hệ số model fit.....	103
Bảng 2.10: Trọng số hồi quy chuẩn hóa	103
Bảng 2.11: Hệ số tương quan giữa các khái niệm được sử dụng	104
Bảng 2.12: Kiểm định sự phân biệt của thang đo	104
Bảng 2.13: Bảng tóm tắt các chỉ tiêu thống kê	105
Bảng 2.14: Chỉ số model fit	105
Bảng 2.15: Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa.....	106
Bảng 2.16: Bảng tổng hợp kết quả nghiên cứu	107
Bảng 3.1 Tầm nhìn, sứ mệnh, mục tiêu của công ty.....	121
Bảng 3.2 Bảng danh mục chi phí theo vòng đời dự án xây dựng.....	125
Bảng 3.3 Bảng danh mục so sánh điểm chuẩn.....	128

Bảng 3.4. Ứng dụng BIM hỗ trợ kỹ thuật kế toán theo vòng đời sản phẩm.....	133
Bảng 3.5 Danh sách các phần mềm lập dự toán tại các doanh nghiệp xây dựng	135
Bảng 3.6 Danh sách các nền tảng đấu thầu trực tuyến phổ biến tại Việt Nam.	138

DANH MỤC HÌNH ẢNH

Hình 1. Số lượng nghiên cứu đã xuất bản theo năm.....	3
Hình 2. Phân tích theo số nghiên cứu xuất bản của 10 quốc gia điển hình	4
Hình 3. Bản đồ phân tích theo từ khóa.....	4
Hình 1.1 Chuỗi giá trị.....	44
Hình 2.1. Mô hình nghiên cứu	69
Hình 2.2 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí theo thuộc tính (AC)	76
Hình 2.3 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm .	77
Hình 2.4 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí chất lượng (QC)	81
Hình 2.5 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí mục tiêu (TC)	82
Hình 2.6 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí chuỗi giá trị (VCA)	84
Hình 2.7 Thống kê mức độ vận dụng so sánh điểm chuẩn (Benchmarking).....	88
Hình 2.8 Thống kê mức độ vận dụng BSC	91
Hình 2.9 Mức độ sử dụng trung bình thực tế các kỹ thuật SMA.....	93
Hình 2.10: Mô hình tới hạn bậc 1	102
Hình 2.11: Mô hình cấu trúc tuyến tính SEM.....	106
Hình 3.1 Bản đồ chiến lược của doanh nghiệp xây dựng	122
Hình 3.2 Giao diện phần mềm dự toán GXD.....	137
Hình 3.3 Giao diện phần mềm dự toán Delta.....	138
Hình 3.4. Điều kiện thực hiện giải pháp SMA tại DN XD Việt Nam	142

DANH MỤC PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1. PHIẾU PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA.....	159
PHỤ LỤC 2: PHIẾU KHẢO SÁT.....	161
PHỤ LỤC: TÀI LIỆU BỔ SUNG LIÊN QUAN ĐẾN CÁC THUẬT NGỮ...	165
PHỤ LỤC 3: DANH SÁCH DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG THAM GIA KHẢO SÁT.....	166
PHỤ LỤC 4: KIỂM ĐỊNH ĐỘ TIN CẬY CRONBACH'S ALPHA	177
PHỤ LỤC 5: PHÂN TÍCH NHÂN TỐ KHÁM PHÁ EFA.....	179
PHỤ LỤC 6: PHÂN TÍCH NHÂN TỐ KHẮNG ĐỊNH CFA	182
PHỤ LỤC 7: PHÂN TÍCH MÔ HÌNH CẤU TRÚC TUYẾN TÍNH SEM	188
PHỤ LỤC 8: MẪU MÔ PHỎNG THẺ BSC CÔNG TY XÂY DỰNG	194
PHỤ LỤC 9. THỐNG KÊ CÁC VỊ TRÍ PHỎNG VẤN.....	201
PHỤ LỤC 10: PHỎNG VẤN ĐỊNH TÍNH (TRÍCH).....	202

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong bối cảnh toàn cầu hóa, chuyển đổi số và yêu cầu phát triển bền vững (ESG), môi trường kinh doanh của doanh nghiệp ngày càng biến động nhanh, mức độ cạnh tranh giữa các doanh nghiệp ngày càng gay gắt. Những thay đổi đó đặt ra yêu cầu các doanh nghiệp không chỉ kiểm soát tốt chi phí mà còn phải có khả năng hoạch định, thực thi và điều chỉnh chiến lược dựa trên hệ thống thông tin quản trị toàn diện và kịp thời. Do đó, việc duy trì các phương pháp quản trị cũ không còn là lựa chọn an toàn. Để tồn tại và phát triển, doanh nghiệp cần một hệ thống quản trị có khả năng kết nối trực tiếp giữa thực thi tác nghiệp và tầm nhìn chiến lược dài hạn (Kaplan, 1996).

Ngành xây dựng với những đặc tính về kinh tế và kỹ thuật riêng biệt, tạo nên sự khác biệt căn bản so với ngành sản xuất hay dịch vụ. Messner (2016) đã khẳng định bối cảnh ngành nghề là một yếu tố then chốt quyết định thiết kế của hệ thống kế toán quản trị. Các dự án xây dựng thường có quy mô vốn lớn, chu kỳ đầu tư dài, chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi địa hình, thời tiết và tính độc nhất của từng công trình (Taylor, 2021). Những rủi ro về nợ đọng, biến động giá nguyên vật liệu và sự phức tạp trong chuỗi cung ứng thầu phụ đòi hỏi hệ thống thông tin không chỉ dừng lại ở việc phản ánh chi phí đã phát sinh. Nhà quản trị cần các thông tin mang tính dự báo, phân tích đối thủ cạnh tranh, đánh giá lợi nhuận khách hàng và hiệu quả chuỗi giá trị (Bromwich và Bhimani, 2005). Chính sự đặc thù này biến SMA trở thành nhu cầu cấp thiết của ngành xây dựng, giúp doanh nghiệp xây dựng nâng cao khả năng thích ứng với môi trường cạnh tranh, tối ưu hóa nguồn lực và kiểm soát hiệu quả hoạt động trong toàn bộ vòng đời dự án.

Về mặt học thuật, mặc dù SMA đã được nghiên cứu khá rộng rãi trên thế giới, song các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào lĩnh vực sản xuất hoặc dịch vụ, trong khi nghiên cứu chuyên sâu trong lĩnh vực xây dựng còn tương đối hạn chế. Các nghiên cứu về SMA đã có đề cập đến ngành xây dựng với phương pháp nghiên cứu hỗn hợp của Taylor (2021) tại các doanh nghiệp ở Anh nhưng chủ yếu là trong các nghiên cứu tổng quát nhiều ngành (McLellan, 2014); (Chenhall và Langfield-Smith, 1998, Abdelmoneim Mohamed và Jones, 2014). Trong khi đó, ngành xây dựng có những đặc trưng riêng về cơ cấu tổ chức, phương thức quản trị dự án, chu kỳ đầu tư và mức độ rủi ro, đòi hỏi việc vận dụng SMA phải có sự điều chỉnh phù hợp với bối cảnh ngành nghề. Các nhà nghiên cứu Scapens (1984) và Lucas và Rafferty (2008) cũng cho thấy tồn tại “khoảng cách thực tiễn” giữa lý thuyết kế toán quản trị và khả năng vận dụng trong doanh nghiệp. Khoảng cách này đặc biệt rõ trong bối cảnh các DN XD VN khi nhiều SMAT hiện đại đã được đề cập trong lý luận nhưng chưa được áp dụng một cách hệ thống trong thực tiễn quản trị doanh nghiệp.

Hệ thống KTQT truyền thống chủ yếu tập trung vào lập ngân sách, phân tích sai lệch và kiểm soát chi phí ngắn hạn (McLellan, 2014), nên ngày càng bộc lộ những hạn chế trong việc hỗ trợ ra quyết định chiến lược trong môi trường kinh doanh biến động (Johnson và Kaplan, 1987, Kaplan, 1996). Trước yêu cầu đó, SMA được hình thành và phát triển theo hướng cung cấp thông tin phục vụ hoạch định, thực thi và kiểm soát chiến lược doanh nghiệp (Khan và cộng sự, 2025). Đồng thời, toàn cầu hóa, cạnh tranh ngày càng gay gắt, cùng sự phát triển của công nghệ và các mô hình quản trị hiện đại như Just-in-Time (JIT) và Quản lý chất lượng toàn diện (TQM) đã làm gia tăng nhu cầu về thông tin quản trị đa chiều, kịp thời và có tính dự báo (Bromwich và Bhimani, 2005); (Prowle và Lucas, 2017). Cùng với sự phát triển của công nghệ thông tin và phân tích dữ liệu (Christiansen và Mouritsen, 1995), vai trò của KTQT đã chuyển từ ghi chép, kiểm soát sang hỗ trợ phân tích và ra quyết định chiến lược (Bhimani, 2006); (Scapens, 2006). Điều này đã làm nổi bật tính cấp thiết của các nghiên cứu về SMA với vai trò công cụ quản lý hiện đại giúp doanh nghiệp kết nối giữa chiến lược kinh doanh và hệ thống thông tin kế toán.

Về mặt thực tiễn, tại Việt Nam việc áp dụng SMA trong các doanh nghiệp nói chung và DN XD VN vẫn còn hạn chế. Các doanh nghiệp chủ yếu tập trung vào các kỹ thuật kiểm soát chi phí ngắn hạn phục vụ đấu thầu và quản lý dự án, trong khi các công cụ mang tính chiến lược dài hạn như thẻ điểm cân bằng (BSC), kế toán chi phí theo vòng đời công trình (LCC), so sánh điểm chuẩn (Benchmarking) hay phân tích chuỗi giá trị vẫn chưa được triển khai phổ biến. Hệ thống thông tin quản trị tại nhiều doanh nghiệp còn thiếu tính tích hợp giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính (tiến độ, chất lượng, mức độ hài lòng khách hàng), chưa đáp ứng yêu cầu phân tích chiến lược và dự báo dài hạn. Đồng thời, vai trò của KTQT trong quá trình ra quyết định chiến lược còn tương đối mờ nhạt do hạn chế về năng lực phân tích chiến lược, hiểu biết kỹ thuật xây dựng và khả năng phối hợp liên phòng ban. Điều này cho thấy SMA tại các DN XD VN chưa thực sự phát huy vai trò là công cụ hỗ trợ hoạch định và thực thi chiến lược doanh nghiệp. Những hạn chế trên cho thấy nếu không cải thiện, các DN XD VN sẽ khó khai thác SMA như một công cụ hỗ trợ ra quyết định chiến lược, dự báo và kiểm soát rủi ro dài hạn. Trong khi đó, trên thế giới, SMA đã được nghiên cứu và ứng dụng rộng rãi, góp phần nâng cao hiệu quả quản trị và tạo lợi thế cạnh tranh bền vững. Do đó, hệ thống SMA tại các DN XD VN cần được cải tiến để mở rộng vai trò kế toán viên từ quản lý chi phí ngắn hạn sang phân tích chiến lược toàn diện, áp dụng các công cụ chiến lược hiện đại như BSC, Benchmarking và LCC. Mặt khác, các nghiên cứu trong nước về SMA mới chỉ tập trung vào các lĩnh vực như sản xuất, du lịch, khách sạn hay y tế, trong khi ngành xây dựng là một lĩnh vực chiếm tỷ trọng lớn trong GDP, sử dụng nhiều nguồn lực xã hội và có tác động lan tỏa mạnh mẽ đến nền kinh tế thì lại chưa được quan tâm nghiên cứu đúng mức. Việc thiếu các nghiên cứu chuyên sâu

trong bối cảnh đặc thù của DN XD VN đã tạo ra khoảng trống trong lý luận và thực tiễn về SMA tại Việt Nam. Những biến động mạnh của thị trường bất động sản, giá nguyên vật liệu và ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 trong những năm gần đây càng làm tăng áp lực lên hiệu quả hoạt động và khả năng cạnh tranh của các DN XD VN. Trong bối cảnh thực tiễn đó, việc vận dụng SMA giúp các DN XD VN định vị chiến lược, tối ưu hóa nguồn lực và nâng cao năng lực cạnh tranh là nhu cầu cấp thiết.

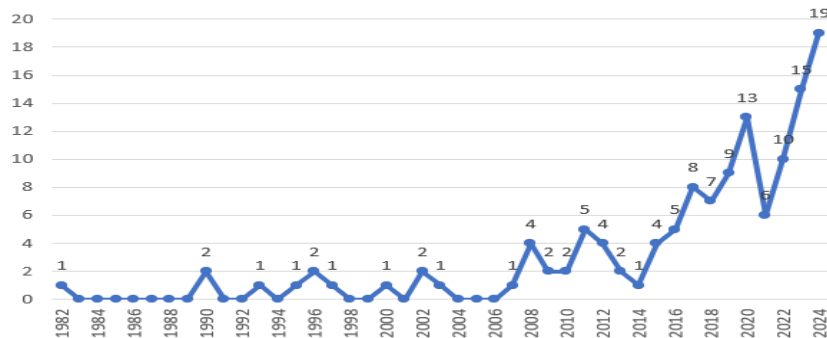
Trong bối cảnh bùng nổ của cách mạng công nghiệp 4.0 cũng thay đổi căn bản cách thức dữ liệu được thu thập và xử lý. Các hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp (ERP), mô hình thông tin công trình (BIM) và các công cụ phân tích dữ liệu lớn (Big Data) đã tạo điều kiện cho sự hình thành các kỹ thuật kế toán hiện đại (Bhimani, 2021). Công nghệ số giúp kế toán viên truy xuất thông tin phi tài chính như tiến độ thi công, chất lượng công trình và mức độ hài lòng của khách hàng theo thời gian thực (Alnor, 2024). Với sự trợ giúp của công nghệ KTQT đã chuyển từ việc thực hiện các nhiệm vụ dữ liệu sang vai trò cố vấn chiến lược, bắt đầu phân tích, đưa ra dự đoán và lập kế hoạch cho các chiến lược tương lai (Shaleh, 2024). Các công nghệ như ERP, BIM, trí tuệ nhân tạo (AI), dữ liệu lớn, Business Intelligence (BI) và Internet vạn vật (IoT) cho phép doanh nghiệp thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu theo thời gian thực, tạo điều kiện thuận lợi cho việc triển khai các SMAT hiện đại. Đây là cơ hội để các doanh nghiệp chuyển đổi từ vận dụng KTQT truyền thống sang các công cụ SMA.

Xuất phát từ những lý do về học thuật và thực tiễn như trên, việc thực hiện đề tài “**Nghiên cứu kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam**” là cần thiết. Nghiên cứu này không chỉ nhằm bổ sung thêm cho khoảng trống lý luận về SMA, mà còn cung cấp các bằng chứng thực nghiệm và giải pháp thực tiễn giúp các doanh nghiệp nâng cao năng lực quản trị, tối ưu hóa nguồn lực và khẳng định vị thế trên thị trường cho DN XD VN trong giai đoạn hội nhập và phát triển bền vững.

2. Tổng quan vấn đề nghiên cứu luận án

2.1. Các nghiên cứu về quan điểm và nội dung của kế toán quản trị chiến lược

Căn cứ vào dữ liệu phân tích từ Scopus cho thấy, trong thời gian từ 1982 đến 2024 có tất cả 129 bài báo xuất bản có liên quan đến kế toán quản trị chiến lược.



Hình 1. Số lượng nghiên cứu đã xuất bản theo năm

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ dữ liệu SCOPUS, 2024)

Từ các thông tin trên bản đồ phân tích từ khóa khi phân tích trắc lượng thư mục bằng VOSviewer, tác giả có cái nhìn tổng quan về các vấn đề của SMA đã và đang được quan tâm trong giới học thuật và thực tế. Từ cái nhìn tổng quan đó, tác giả đi sâu vào các nghiên cứu về quan điểm và nội dung của SMA, cụ thể như sau:

Vào cuối những năm 1980, KTQT đã phải đối mặt với những thách thức đáng kể khi Johnson và Kaplan (1987) đã chỉ ra trong nghiên cứu của mình rằng KTQT đã mất đi sự phù hợp với môi trường kinh doanh đã thay đổi. Sự tiến bộ nhanh chóng của ứng dụng công nghệ trong việc xử lý thông tin của hoạt động kinh doanh (Ashton và cộng sự, 1995) đã khiến các công cụ KTQT trở nên lỗi thời trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản lý, đặc biệt là tại các công ty đang sử dụng quy trình sản xuất được đổi mới và điện toán hóa (Kaplan, 1984); (Johnson và Kaplan, 1987). Điều này đã thúc đẩy sự phát triển của các kỹ thuật KTQT mới ở cả Mỹ và Anh (Langfield-Smith, 2008). Từ đó bắt nguồn cho những cải tiến mới trong KTQT có tên gọi là “kế toán quản trị chiến lược” (SMA) tại Anh và “quản trị chi phí chiến lược” (SCM) tại Mỹ (Langfield-Smith, 2008).

Thuật ngữ “kế toán quản trị chiến lược” được sử dụng đầu tiên do Simmonds trong một bài báo trên tạp chí “Management Accounting” của Vương quốc Anh trong đó có đề cập đến các vấn đề về việc phân tích dữ liệu đối thủ cạnh tranh và giám sát chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp (Simmonds, 1981). Các bằng chứng thực nghiệm về việc sử dụng 12 SMAT được đề cập đến đầu tiên trong nghiên cứu của nhóm nghiên cứu của Guilding năm 2000 trong bối cảnh tại Mỹ, Anh và New Zealand (Guilding và cộng sự, 2000). Sau đó là các nghiên cứu đề cập đến các khía cạnh mở rộng SMA về mức độ áp dụng, lợi ích, các yếu tố ngẫu nhiên, tác động của việc áp dụng các phương pháp đổi mới trong công tác SMA đó đến hiệu quả hoạt động của công ty (Cravens và Guilding, 2001); (Guilding và McManus, 2002); (Cadez và Guilding, 2007); (Cinquini và Tenucci, 2010); (Cescon và cộng sự, 2019).

Nghiên cứu vào năm 1996 của Coad đã cho rằng “SMA là một lĩnh vực mới nổi có ranh giới lỏng lẻo và vẫn chưa có một khái niệm thống nhất và hướng phát triển cụ thể. Các tài liệu hiện có về SMA còn rời rạc và có sự khác biệt” (Coad, 1996). Quan điểm này cũng được khẳng định lại trong các nghiên cứu khác rằng vẫn chưa có một khái niệm thống nhất chung về SMA và khung khái niệm của nó (Tomkins và Carr, 1996); (Langfield-Smith, 2008), danh sách các SMAT được xem xét hiện vẫn chỉ mang tính chủ quan (Cadez và Guilding, 2007). Wang và Ren (2025) cho rằng SMA ngày càng trở thành “một nhánh quan trọng của kế toán quản trị”. Nuhu và cộng sự (2025) cũng nhấn mạnh rằng SMA vẫn là một hướng nghiên cứu đang phát triển trong lĩnh vực KTQT hiện đại. Điều này cho thấy nghiên cứu về SMA vẫn là một hướng đi

mới sẽ góp phần tổng hợp những vấn đề đã và đang phát sinh trong thực tế, trên cơ sở đó phát hiện ra những vấn đề mới có tính cốt lõi giúp các nhà quản lý nhận thức, khai thác hữu hiệu công cụ này trong thiết lập những đối sách kinh doanh để đảm bảo sự tăng trưởng cho các doanh nghiệp trong giai đoạn hiện nay.

SMA đã trải qua quá trình phát triển đáng kể trong những thập kỷ qua, dưới sự tác động của môi trường kinh doanh thay đổi, tiến bộ công nghệ và nhu cầu ngày càng cao về các quy trình ra quyết định tích hợp và mang tính dự báo. Nguồn gốc của SMA có thể được truy về những năm 1980, khi các thực tiễn KTQT truyền thống bị chỉ trích vì không đáp ứng được nhu cầu của môi trường kinh doanh đang thay đổi nhanh chóng (Ward, 2012). KTQT truyền thống chủ yếu tập trung vào việc tích lũy chi phí và lập báo cáo tài chính, điều này không đủ cho việc ra quyết định mang tính chiến lược trong một thị trường ngày càng cạnh tranh và toàn cầu hóa. Khái niệm SMA xuất hiện như một giải pháp đáp ứng giải quyết những hạn chế của KTQT truyền thống. Nó được giới thiệu như một phương pháp năng động hơn và có định hướng ra các yếu tố bên ngoài, tập trung vào việc tích hợp dữ liệu tài chính và phi tài chính nhằm hỗ trợ các quyết định chiến lược. SMA ban đầu được đặc trưng bởi sự nhấn mạnh vào lợi thế cạnh tranh, đo lường hiệu quả chiến lược và sự liên kết giữa thực tiễn kế toán với chiến lược tổ chức (Pires và cộng sự, 2024).

Theo Prowle và Lucas (2017) chưa có một định nghĩa thống nhất về SMA, khái niệm này được hình thành và phát triển dần theo sự mở rộng về tư duy chiến lược trong KTQT. Thuật ngữ SMA lần đầu tiên được Simmonds (1981) tiếp cận coi SMA là việc cung cấp và phân tích dữ liệu KTQT về doanh nghiệp và các đối thủ cạnh tranh nhằm phục vụ xây dựng và giám sát chiến lược kinh doanh. Điểm mới trong quan điểm của Simmonds là sự dịch chuyển trọng tâm của KTQT từ môi trường nội bộ sang môi trường cạnh tranh bên ngoài, đặc biệt là đối thủ cạnh tranh. Tuy nhiên, cách tiếp cận này vẫn chưa thể hiện rõ tầm nhìn dài hạn của chiến lược và chưa bao quát đầy đủ các tác nhân khác trong chuỗi giá trị như khách hàng hay nhà cung cấp. Dù vậy, Simmonds (1981) đã đặt nền móng quan trọng khi chỉ ra rằng các chỉ tiêu lợi nhuận truyền thống không phản ánh đầy đủ sự thay đổi trong lợi thế cạnh tranh; nhiều khoản chi phí làm giảm lợi nhuận ngắn hạn (như chi phí R&D) ảnh hưởng tích cực đến khả năng cạnh tranh trong dài hạn của doanh nghiệp.

Tiếp nối hướng tiếp cận này, Bromwich (1990) mở rộng phạm vi SMA bằng việc nhấn mạnh tính dài hạn của thông tin KTQT và bổ sung phân tích thị trường và khách hàng. Theo Bromwich, SMA không chỉ bao gồm phân tích chi phí của doanh nghiệp và đối thủ cạnh tranh, mà còn phải giám sát chiến lược của cả doanh nghiệp và đối thủ trong từng giai đoạn, đồng thời xem xét các đối thủ cạnh tranh tiềm năng. Tuy nhiên, các tác nhân trong chuỗi giá trị như nhà cung cấp vẫn chưa được đưa vào khung

phân tích này là một hạn chế sau đó được khắc phục thông qua cách tiếp cận chuỗi giá trị của Shank và Govindarajan (1989, 1993).

Đến giữa thập niên 1990, Tomkins và Carr (1996) tiếp tục mở rộng quan điểm khi cho rằng SMA không chỉ là sự chuyển trọng tâm ra môi trường bên ngoài, mà còn là một cách tiếp cận toàn diện, bao gồm cả các hình thức phân tích nội bộ và các vai trò kế toán mới nhằm hỗ trợ nhà quản trị xây dựng chiến lược hiệu quả hơn. Quan điểm này cho phép các công cụ như phân tích chi phí chiến lược được chính thức xem là nội dung cốt lõi của SMA. Cách tiếp cận này sẽ cho phép các khái niệm như phân tích chi phí chiến lược (Shank, 1989) được coi là SMA.

Bước phát triển tiếp theo được thể hiện rõ trong nghiên cứu của Guilding và cộng sự (2000), khi các tác giả xác định mười hai SMAT dựa trên ba tiêu chí gồm định hướng môi trường hoặc tiếp thị; tập trung vào đối thủ cạnh tranh; và định hướng dài hạn, hướng tới tương lai (Guilding và cộng sự, 2000). Cách tiếp cận này lần đầu tiên kết hợp rõ ràng tư duy hướng tới tương lai, tuy nhiên vẫn chưa bao quát đầy đủ các yếu tố bên ngoài của chuỗi giá trị như nhà cung cấp theo quan điểm của Porter's (1985). Một hạn chế chung của các định nghĩa trên là chưa đề cập đầy đủ đến vai trò của thông tin phi tài chính và các hệ thống quản trị hiệu suất hiện đại, chẳng hạn như Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard) (Kaplan & Norton, 1992, 1996), dù Tomkins và Carr (1996) đã gợi mở theo hướng này.

**** Các nghiên cứu về kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược***

Theo nghiên cứu của Simmonds (1981), SMA là một công cụ phục vụ quản trị chiến lược khá hoàn thiện đối với doanh nghiệp. SMA có nhiệm vụ thu thập dữ liệu từ tiếp thị, sản xuất và các chức năng khác bao gồm kế toán và tài chính nhằm cung cấp thông tin giúp doanh nghiệp phát triển và thực hiện chiến lược chi phí thấp nhất trong hoạt động kinh doanh của mình (Simmonds, 1981). SMA được sử dụng trong việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin cho các nhà hoạch định để lập kế hoạch, ra quyết định và giám sát công việc (Cadez và Guilding, 2008). Trong các nghiên cứu thực nghiệm về việc vận dụng SMA các nhà nghiên cứu đã chỉ ra danh mục các SMAT có sự khác biệt giữa các quốc gia và có xu hướng tăng lên về số lượng trong các nghiên cứu gần đây. (Bảng 1)

Bảng 1. Tổng hợp các kỹ thuật SMA được vận dụng trong các nghiên cứu nước ngoài

Nhóm Kỹ thuật SMA	Kỹ thuật SMA	Guilding và cộng sự (2000)	Cadez & Guilding (2008)	Cinquini & Tenucci (2010)	Turner và cộng sự (2017)	Arunruangsirilert & Chonglerttham (2017)	Hasid & Al – Sayed (2021)	Marten và cộng sự (2022)	Husda và cộng sự (2025)
		New Zealand, Mỹ và Anh	Slovenia & Úc	Ý	Slovenia	Thai Lan	Anh	Indones -ia	Indones -ia
Quản trị chi phí chiến lược	1. Kế toán chi phí theo thuộc tính	×	×		×	×		×	×
	2. Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm (LCC)	×	×	×		×	×	×	×
	3. Kế toán chi phí chất lượng (QC)	×	×	×		×	×	×	×
	4. Kế toán chi phí mục tiêu (TC)	×	×	×		×	×	×	×
	5. Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (VCA)	×	×	×	×	×	×	×	×
	6. Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC)			×		×	×		
	7. Chi phí giá trị gia tăng						×		
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	8. Điểm chuẩn (BENCH)		×	×	×	×		×	×
	9. Thẻ điểm cân bằng (BSC)		×	×		×	×	×	×

Ra quyết định chiến lược	10. Kế toán chi phí chiến lược (SC)	×	×		×	×	×	×	×
	11. Định giá chiến lược	×	×		×	×		×	×
	12. Định giá thương hiệu	×	×			×		×	×
Kế toán liên quan đến năng lực cạnh tranh	13. Đánh giá chi phí của ĐTCT	×	×	×	×	×		×	×
	14. Giám sát vị trí cạnh tranh (CPM)	×	×	×		×	×	×	×
	15. Đánh giá hiệu quả của ĐTCT (CPA)	×	×	×		×	×	×	×
Quản trị khách hàng	16. Phân tích lợi nhuận khách hàng (CPAN)	×	×	×	×	×	×	×	×
	17. Phân tích lợi nhuận của khách hàng trọn đời		×			×		×	×
	18. Đánh giá khách hàng là tài sản		×			×		×	
Kế toán chi phí môi trường	19. Quản lý chi phí môi trường (ECM)						×		

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tổng hợp các nghiên cứu quốc tế cho thấy, mặc dù số lượng SMAT được sử dụng trong từng nghiên cứu có sự khác nhau tùy theo mục tiêu nghiên cứu và bối cảnh khảo sát, nhưng về cơ bản các kỹ thuật này được kế thừa và phát triển từ hệ thống kỹ thuật của Guilding và cộng sự (2000) đề xuất.

Nghiên cứu tiếp theo của nhóm Cadez và Guilding (2008) được thực hiện tại 2 quốc gia là Slovenia và Úc đã tổng hợp 16 SMAT và phân thành 5 nhóm là chi phí, lập kế hoạch kiểm soát và đo lường hiệu quả, quyết định chiến lược, kế toán đối thủ cạnh tranh và kế toán khách hàng. Nghiên cứu này đề cập đến hệ thống SMAT gần như hoàn chỉnh và phân chúng thành các nhóm riêng biệt giúp doanh nghiệp quản trị các vấn đề cả bên trong và ngoài DN, từ đó đưa ra các quyết định chiến lược nhằm tăng hiệu quả hoạt động (Cadez và Guilding, 2008). Hệ thống 16 SMAT này được nhóm Marten tiếp tục đưa vào trong nghiên cứu thực nghiệm của mình tại Indonesia (Marten và cộng sự, 2022). Kết quả nghiên cứu này tiếp tục được sử dụng có chọn lọc trong các nghiên cứu thực nghiệm của Cinquini và Tenucci (2010) được thực hiện tại Ý với 11 SMAT trong đó tăng thêm kỹ thuật ABC. Nghiên cứu của Turner và cộng sự (2017) tại Slovenia thực hiện về 7 kỹ thuật trong hệ thống SMAT do Cadez và Guilding (2008) đưa ra. Theo Arunruangsirilert và Chonglertham (2017) có đưa ra sự kết hợp hệ thống SMAT của Cadez và Guilding (2008) cùng với của Cinquini và Tenucci (2010) để đưa vào 17 kỹ thuật trong nghiên cứu thực nghiệm của mình tại Thái Lan. Nghiên cứu của Hadid và Al-Sayed (2021) tại Anh về 12 kỹ thuật thực nghiệm của SMA trong đó có 10 kỹ thuật trong hệ thống của các nghiên cứu trước của Cadez và Guilding (2008) có bổ sung thêm 2 kỹ thuật là quản lý chi phí môi trường và giá trị kinh tế gia tăng. Nghiên cứu tổng quan của Husda và cộng sự (2025) đã tập hợp các SMAT được sử dụng nhiều nhất trong doanh nghiệp lại không bao gồm ABC, chi phí giá trị gia tăng và kế toán chi phí môi trường.

Các nghiên cứu thực nghiệm về SMA trên thế giới đã được triển khai trong nhiều ngành nghề, quy mô và bối cảnh khác nhau nhận diện được 19 SMAT, được phân thành 06 nhóm, qua đó đóng góp quan trọng vào việc hoàn thiện lý thuyết và thực tiễn SMA. Trong nghiên cứu trước đã được thực hiện đa ngành như Cadez và Guilding (2008) khảo sát 193 doanh nghiệp tại Slovenia thuộc nhiều lĩnh vực như nông nghiệp, dệt may, sản xuất dịch vụ, tiện ích công cộng, xây dựng, bán sỉ bán lẻ, ăn ở dịch vụ vận chuyển, dịch vụ liên kết tài chính, dịch vụ bất động sản và thương mại khác. Arunruangsirilert và Chonglertham (2017) nghiên cứu các doanh nghiệp nhỏ và vừa trong ngành dịch vụ không bao gồm tài chính, quỹ tại Thái Lan; trong khi các nghiên cứu chuyên biệt khác tập trung vào ngành dịch vụ khách sạn (Pavlatos, 2015); (Turner và cộng sự, 2017) hay ngành y tế (Lachmann và cộng sự, 2013). Nghiên cứu của Taylor (2021) tại các công ty xây dựng cỡ vừa ở Vương quốc Anh phát hiện mức độ áp dụng 25 SMAT trong các công ty được khảo sát là rất thấp. Kết quả này khẳng định sự tồn tại của một "khoảng cách thực tế" đáng kể giữa lý thuyết học thuật về SMA và thực tiễn áp dụng tại doanh nghiệp.

Bảng 2. Tổng hợp các kỹ thuật SMA được vận dụng trong các nghiên cứu trong nước

Nhóm Kỹ thuật SMA	Kỹ thuật SMA	Đoàn Ngọc Phi Anh (2012)	Trần Thị Phương Lan (2019)	Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan (2020)	Ngô Thế Chi (2022)	Trần Văn Tùng (2023)
Quản trị chi phí chiến lược	1. Kế toán chi phí theo thuộc tính (AC)			×	×	
	2. Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm (LCC)	×	×		×	×
	3. Kế toán chi phí chất lượng (QC)	×	×	×	×	×
	4. Kế toán chi phí mục tiêu (TC)		×	×	×	×
	5. Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (VCC)	×	×		×	×
	6. Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC)	×	×		×	×
	7. Chi phí Kaizen				×	×
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	8. Điểm chuẩn (BENCH)		×	×		×
	9. Thẻ điểm cân bằng (BSC)	×	×	×	×	×
	10. Kỹ thuật lập kế hoạch chi phí				×	
	11. Đo lường vốn trí tuệ					×
Ra quyết định chiến lược	12. Kế toán chi phí chiến lược (SC)				×	
	13. Định giá chiến lược			×	×	×
	14. Định giá thương hiệu				×	×
Kế toán liên quan đến năng lực cạnh tranh	15. Đánh giá chi phí của ĐTCT		×	×	×	×
	16. Giám sát vị trí cạnh tranh (CPM)		×	×	×	×
	17. Đánh giá hiệu quả của ĐTCT (CPA)		×			×
	18. Đánh giá ĐTCT dựa trên BCTC đã công bố			×		
Quản trị khách hàng	19. Phân tích lợi nhuận khách hàng (CPAN)		×	×		×
Kế toán chi phí môi trường	20. Quản lý chi phí môi trường (ECM)					×
Quản trị nhà cung cấp	21. Quản trị chuỗi cung ứng					×
	22. Phân tích hiệu quả nhà cung cấp					×
	23. Quản trị hàng tồn kho kịp thời					×

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Nhìn chung các nghiên cứu về SMA tại Việt Nam có sự kế thừa từ các nghiên cứu trước về các tiêu chí phân nhóm và các kỹ thuật cụ thể áp dụng trong SMA trong các nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008) có sự thay đổi, bổ sung cho phù hợp với thực tế áp dụng tại Việt Nam. Trong nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) chỉ ra 5 kỹ thuật được áp dụng trong SMA tại Việt Nam cũng như trong nghiên cứu của Trần Thị Phương Lan (2019) chỉ ra 11 kỹ thuật và Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan (2020) đưa ra 10 kỹ thuật tuy có khác nhau nhưng đều thống nhất với hệ thống kỹ thuật theo nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008). Tuy nhiên trong nghiên cứu của Ngô Thế Chi (2022) có đưa ra thêm 2 SMAT mới là chi phí Kaizen và kỹ thuật lập kế hoạch chi phí. Trong nghiên cứu mới nhất của Trần Văn Tùng (2023) có đưa ra thêm 1 nhóm quản trị nhà cung cấp bao gồm quản trị chuỗi cung ứng, phân tích hiệu quả nhà cung cấp, quản trị hàng tồn kho kịp thời bên cạnh 4 nhóm kỹ thuật của SMA là quản trị chi phí chiến lược (có đề cập đến chi phí Kaizen và chi phí môi trường); quản trị khách hàng; quản trị năng lực cạnh tranh và quản trị ra quyết định chiến lược với tổng cộng là 19 SMAT.

Đối với các nghiên cứu tại Việt Nam, các tác giả chủ yếu kế thừa hệ thống SMAT từ các nghiên cứu quốc tế, đồng thời có sự điều chỉnh để phù hợp với bối cảnh quản trị doanh nghiệp Việt Nam. Qua tổng hợp các nghiên cứu trong nước, số lượng SMAT được sử dụng đã được mở rộng lên 23 kỹ thuật, đồng thời được phân thành 07 nhóm, tức bổ sung thêm 01 nhóm kỹ thuật so với cách phân loại phổ biến trong các nghiên cứu quốc tế. Sự mở rộng này phản ánh những đặc điểm riêng của môi trường kinh doanh và nhu cầu quản trị tại Việt Nam, đồng thời cho thấy việc vận dụng SMA có sự điều chỉnh phù hợp với bối cảnh nghiên cứu trong nước.

Tại Việt Nam, SMA được nghiên cứu đối với các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ (Nguyễn La Soa, 2023), quy mô lớn (Đỗ Thị Thu Thảo, 2022) và (Trần Văn Tùng, 2023), nghiên cứu cụ thể về ngành sản xuất (Chu Thị Huyền, 2022) và dịch vụ du lịch (Phan Thị Thùy Nga, 2023). Mặc dù các nghiên cứu này đã góp phần nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA tại Việt Nam, song chưa có công trình nào tập trung chuyên sâu vào ngành xây dựng là một lĩnh vực có những đặc trưng nổi bật về dự án dài hạn, chi phí đầu tư lớn, rủi ro hợp đồng cao và cơ cấu tổ chức phức tạp tại Việt Nam.

2.2. Các nghiên cứu về vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp

Các doanh nghiệp khi lựa chọn và triển khai các công cụ quản trị, trong đó có SMA, đều hướng tới mục tiêu nâng cao hiệu quả hoạt động (HQHĐ). Trong bối cảnh môi trường kinh doanh ngày càng biến động, việc xây dựng hệ thống thông tin quản trị phù hợp được xem là yếu tố quan trọng giúp doanh nghiệp cải thiện hiệu quả và năng

lực cạnh tranh (Baines và Langfield-Smith, 2003). Với vai trò cung cấp thông tin mang tính chiến lược, SMA được kỳ vọng là công cụ hỗ trợ nhà quản trị trong việc ra quyết định, từ đó góp phần nâng cao HQHĐ của doanh nghiệp.

Thực tiễn nghiên cứu cho thấy phần lớn các công trình thực nghiệm đều ghi nhận tác động tích cực của việc vận dụng SMA đến HQHĐ. Các nghiên cứu cho thấy việc sử dụng thông tin kế toán quản trị, đặc biệt là các SMAT, có thể cải thiện hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp (Al-Mawali, 2015); (Kalkhouran và cộng sự, 2017); (Turner và cộng sự, 2017); (Ojra và cộng sự, 2021). Kết quả này cũng được củng cố bởi các nghiên cứu tại Việt Nam, như Lê Thị Mỹ Nương (2020) và Bùi Thị Trúc Quy (2021) trong các doanh nghiệp sản xuất; Lan và cộng sự (2025) tại doanh nghiệp phi tài chính vừa và lớn tại Việt Nam ghi nhận mối quan hệ thuận chiều giữa vận dụng SMA và HQHĐ.

Tuy nhiên, bên cạnh các bằng chứng ủng hộ, kết quả nghiên cứu về mối quan hệ giữa SMA và HQHĐ vẫn chưa thực sự đồng thuận. Một số nghiên cứu không tìm thấy tác động trực tiếp có ý nghĩa thống kê của SMA đến HQHĐ, hoặc cho rằng mối quan hệ này tồn tại thông qua các biến trung gian như mức độ tham gia của kế toán viên vào quá trình ra quyết định chiến lược (Cadez & Guilding, 2008). Ngoài ra, tác động của SMA còn không đồng nhất giữa các khía cạnh đo lường hiệu quả. Chẳng hạn, Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) cho thấy SMA có ảnh hưởng tích cực đến cả hiệu quả tài chính và phi tài chính, trong khi Kalkhouran và cộng sự (2017) lại chỉ ghi nhận tác động đáng kể đối với hiệu quả tài chính. Bên cạnh đó, mức độ tác động của vận dụng SMA đến HQHĐ của các nghiên cứu cũng có sự khác biệt. Nghiên cứu của Phan Thị Thùy Nga (2023) tại các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ du lịch Việt Nam cho thấy vận dụng SMA có ảnh hưởng thuận chiều đến HQHĐ nhưng chỉ ở mức thấp, trong khi Suarez và cộng sự (2024) cho thấy các kỹ thuật kế toán quản trị chi phí chiến lược có ảnh hưởng tích cực và đáng kể đến hiệu quả hoạt động tại các hãng hàng không giá rẻ ở Mỹ và Châu Âu. Một số nghiên cứu tổng quan cũng chỉ ra rằng bằng chứng thực nghiệm về tác động của SMA đến HQHĐ còn phân tán và phụ thuộc vào bối cảnh nghiên cứu (Langfield-Smith, 2008); (Nixon và Burns, 2012).

Những kết quả chưa đồng nhất này cho thấy tác động của việc vận dụng SMA đến HQHĐ có thể mang tính điều kiện, phụ thuộc vào bối cảnh doanh nghiệp, đặc điểm ngành nghề và cách thức triển khai SMA trong thực tiễn. Đồng thời, sự khác biệt trong cách đo lường SMA (theo kỹ thuật, theo mức độ tham gia hay theo hệ thống) và HQHĐ (tài chính, phi tài chính hoặc tổng hợp) cũng góp phần làm gia tăng sự không nhất quán trong kết quả nghiên cứu.

Từ đó, có thể nhận thấy tồn tại khoảng trống nghiên cứu trong việc xây dựng và kiểm định một mô hình phù hợp nhằm làm rõ mối quan hệ giữa vận dụng SMA và

HQHD trong các bối cảnh cụ thể. Đặc biệt, trong ngành xây dựng với đặc thù về chu kỳ dự án dài, mức độ rủi ro cao và hiệu quả thường thể hiện theo độ trễ, dẫn đến việc kiểm định tác động của SMA đến HQHD là cần thiết nhằm bổ sung bằng chứng thực nghiệm và làm rõ hơn cơ chế tác động của SMA trong thực tiễn quản trị doanh nghiệp.

2.3. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược

Các tài liệu về SMA đã được mở rộng đáng kể từ công trình nghiên cứu của Simmonds (1981) và một số SMAT đã được giới thiệu trong các nghiên cứu của Guilding và cộng sự (2000) và Cadez và Guilding (2008). Từ đây các nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA đã ra đời cả trong nước và nước ngoài như bảng sau:

Bảng 3. Tổng hợp chiều ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng SMA

Nhân tố	Cadez và Guilding (2008)	Cinquini và Tenucci (2010)	Lachmann và cộng sự (2013)	Pavlatos (2015)	Arunruan gsirilert và Chonglert tham (2017)	Turner và cộng sự (2017)	Kalkhou ran và cộng sự (2017)	Pavlat os và Kosta kis (2018)	Cescon và cộng sự (2019)	Hadid và Al-Sayed (2021)	Marten và cộng sự (2022)
Chiến lược kinh doanh	+	+		+		+			-		
Định hướng thị trường	0								+		
Tham gia vào quá trình ra QĐCL của kế toán viên	+										
Đặc điểm cấu trúc DN			+								
Quy mô DN	+	+		+							
Phân cấp quản lý				+							
Chất lượng của HTTT				+						+	
Chu kỳ sống của DN				+							
Hiệu quả lịch sử				+				+			
Sự không chắc chắn của môi trường				+				+	+		+
Đặc điểm nhà quản lý cấp cao								+			
Sự khủng hoảng kinh tế								+			
Đặc điểm quản trị công ty					+						
Đặc điểm CEOs							+				
Sự kết nối với mạng lưới sử dụng KTQT/SMA							+			+	
Lực lượng cạnh tranh									+		
Văn hoá doanh nghiệp										+	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Các nghiên cứu quốc tế về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA cho thấy sự đa dạng về bối cảnh nghiên cứu và sự thống nhất tương đối về các nhóm yếu tố tác động. Nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008) là một trong những nghiên cứu nền tảng, xác định chiến lược kinh doanh, sự tham gia của kế toán viên vào quá trình ra quyết định chiến lược và quy mô doanh nghiệp có ảnh hưởng thuận chiều đến việc vận dụng SMA, đồng thời nhấn mạnh vai trò kết nối giữa kế toán và quản trị chiến lược trong doanh nghiệp. Tiếp đó, trong nghiên cứu của Cinquini và Tenucci (2010) về việc vận dụng SMA tại 215 doanh nghiệp lớn tại Ý khẳng định tác động tích cực của chiến lược kinh doanh và quy mô doanh nghiệp. Lachmann và cộng sự (2013) cho thấy mức độ vận dụng SMA tại 116 bệnh viện ở Đức chịu ảnh hưởng đáng kể bởi các đặc điểm cấu trúc tổ chức như quy mô, hình thức sở hữu và cơ chế pháp lý. Pavlatos (2015) khi khảo sát các khách sạn tại Hy Lạp, phát hiện thêm tác động của phân cấp quản lý, chất lượng hệ thống thông tin, chu kỳ sống doanh nghiệp và sự bất định môi trường.

Các nghiên cứu ở các thị trường mới nổi cũng cho thấy những bằng chứng tương tự. Nghiên cứu của Arunruangsirilert và Chonglertham (2017) tại Thái Lan khẳng định vai trò của đặc điểm quản trị công ty đối với việc sử dụng SMA. Turner và cộng sự (2017) chứng minh chiến lược kinh doanh là yếu tố quyết định chủ đạo trong ngành khách sạn tại Hoa Kỳ. Kalkhouran và cộng sự (2017) cho thấy đặc điểm CEO và mức độ gắn kết mạng lưới nghề nghiệp có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng SMA tại Malaysia. Pavlatos và Kostakis (2018) nhấn mạnh các yếu tố hiệu quả lịch sử, sự không chắc chắn của môi trường và đặc điểm nhà quản lý cấp cao. Nghiên cứu của Cescon và cộng sự (2019) thực hiện tại Ý trong các doanh nghiệp sản xuất, cho thấy định hướng thị trường, sự không chắc chắn của môi trường và mức độ cạnh tranh thúc đẩy việc áp dụng SMA.

Hadid và Al-Sayed (2021) tiếp tục mở rộng bằng chứng khi ghi nhận vai trò của chất lượng hệ thống thông tin, văn hóa doanh nghiệp và sự kết nối mạng lưới nghề nghiệp. Gần đây nhất, Marten và cộng sự (2022) chứng minh sự không chắc chắn của môi trường có thể gia tăng vai trò của mô hình chiến lược đối với hiệu quả hoạt động doanh nghiệp.

Nhìn chung, các nghiên cứu trước đã xác định nhiều nhóm nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA, bao gồm chiến lược kinh doanh, đặc điểm tổ chức, đặc điểm nhà quản lý, chất lượng hệ thống thông tin, đặc điểm môi trường và mức độ cạnh tranh. Tuy nhiên, do sự khác biệt về bối cảnh quốc gia, ngành nghề và đặc điểm doanh nghiệp, mức độ tác động của các nhân tố này không hoàn toàn giống nhau giữa các nghiên cứu. Vì vậy, cần có các nghiên cứu trong từng bối cảnh cụ thể để kiểm định và làm rõ các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA.

Bảng 4. Tổng hợp chiều ảnh hưởng giữa các nhân tố đến việc vận dụng SMA của các nghiên cứu trong nước

Nhân tố	Đoàn Ngọc Phi Anh (2012)	Nguyễn Thu Hiền (2019)	Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan (2020)	Lê Thị Mỹ Nương (2020)	Bùi Thị Trúc Quy (2021)	Chu Thi Huyen (2022)	Đỗ Thị Thu Thảo (2022)	Trần Văn Tùng (2023)	Nguyễn La Soa (2023)	Trần Thị Phương Lan (2023)	Phan Thị Thùy Nga (2023)	Lan, Khuê và cộng sự (2025)
Chiến lược kinh doanh			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Mức độ định hướng thị trường			+	+						+		+
Kế toán tham gia vào quá trình ra QĐCL					+	+		+				
Đặc điểm cấu trúc DN			+							+		
Quy mô DN		+			+	+	0	+				
Phân cấp quản lý	+			+		0					+	
Sự không chắc chắn của môi trường							+					+
Đặc điểm Ban GD, Ban quản trị											+	
Nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý công ty		+										
Mạng lưới hợp tác											+	
Lực lượng cạnh tranh	+				+		+	+		+	+	

Văn hoá doanh nghiệp		+		+					+			
Trình độ công nghệ thông tin			+	+	+	+	+	+	+	+		+
Cơ cấu tổ chức			+									+
Phong cách lãnh đạo dân chủ							+					
Năng lực kế toán viên		+		+			0		+			
Chi phí tổ chức KTQT		-										
Mức độ cạnh tranh						+						+

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về SMA chủ yếu tập trung xác định các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ vận dụng SMA trong các loại hình doanh nghiệp khác nhau. Kết quả cho thấy việc áp dụng SMA chịu tác động từ cả yếu tố nội bộ (quy mô doanh nghiệp, chiến lược kinh doanh, cơ cấu tổ chức, văn hóa doanh nghiệp, năng lực kế toán viên, trình độ công nghệ thông tin, cam kết lãnh đạo) và yếu tố bên ngoài (mức độ cạnh tranh, sự bất ổn môi trường, đặc điểm ngành nghề).

Các nghiên cứu cụ thể như Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) chỉ ra lực lượng cạnh tranh và phân cấp quản lý tác động tích cực, Nguyễn Thu Hiền (2019) nhấn mạnh quy mô doanh nghiệp, nhận thức quản lý, văn hóa và năng lực kế toán viên tác động thuận chiều, trong khi chi phí tổ chức KTQT tác động ngược chiều. Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan (2020) và Đỗ Thị Thu Thảo (2022), Lan và cộng sự (2025) cho thấy chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, trình độ công nghệ thông tin và định hướng thị trường là những nhân tố quan trọng. Các nghiên cứu khác như Chu Thị Huyền (2022), Trần Văn Tùng (2023), Nguyễn La Soa (2023), Trần Thị Phương Lan (2023) và Phan Thị Thùy Nga (2023) cũng khẳng định vai trò của chiến lược kinh doanh, văn hóa doanh nghiệp, công nghệ thông tin, mạng lưới hợp tác và sự tham gia của kế toán trong quyết định chiến lược.

Tổng hợp các kết quả cho thấy mặc dù có một số nhân tố như quy mô doanh nghiệp, chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, vai trò của kế toán trong ra quyết định chiến lược có ảnh hưởng khá nhất quán đến việc vận dụng SMA, dù mức độ tác động có thể khác nhau giữa ngành nghề và loại hình doanh nghiệp. Tuy nhiên kết quả nghiên cứu vẫn tồn tại những điểm chưa đồng thuận, phản ánh sự khác biệt về bối cảnh, phương pháp và cách tiếp cận lý thuyết như nhân tố định hướng thị trường, năng lực kế toán viên kết quả nghiên cứu lại chưa hoàn toàn nhất quán. Một số nghiên cứu quốc tế (Cescon, Costantini và cộng sự, 2019) và trong nước (Nguyễn Thu Hiền, 2019; Lan, Khue và cộng sự, 2025) ghi nhận tác động tích cực của định hướng thị trường với vận dụng SMA, trong khi một số nghiên cứu khác như Cadez và Guilding (2008) lại không tìm thấy ý nghĩa thống kê rõ ràng. Điều này cho thấy vai trò của định hướng thị trường có thể phụ thuộc vào mức độ phát triển của thị trường và đặc thù ngành nghề. Nhân tố năng lực kế toán viên trong nghiên cứu của Nguyễn Thu Hiền (2019); Lê Thị Mỹ Nương (2020) và Nguyễn La Soa (2023) cho thấy tác động tích cực đến vận dụng SMA nhưng nghiên cứu của Đỗ Thị Thu Thảo (2022) lại không tìm ra ý nghĩa thống kê. Với yếu tố công nghệ và hệ thống thông tin được các nghiên cứu quốc tế như Pavlatos (2015), Hadid and Al-Sayed (2021) cho thấy chất lượng hệ thống thông tin có tác động tích cực đến việc vận dụng SMA. Kết quả này cũng được củng cố bởi các nghiên cứu trong nước (Trần Văn Tùng, 2023; Nguyễn La Soa, 2023), khi cho thấy trình độ công nghệ thông tin có ảnh hưởng thuận chiều. Tuy nhiên, mức độ tác động

và vai trò cụ thể của công nghệ trong việc thúc đẩy các SMAT vẫn chưa được làm rõ, đặc biệt trong các ngành có đặc thù dữ liệu phân tán như xây dựng.

Bên cạnh đó bối cảnh ngành xây dựng với dự án dài hạn, rủi ro cao và chi phí biến động lớn, việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng SMA tại các DN XD VN là cần thiết để bổ sung khoảng trống nghiên cứu và hỗ trợ nâng cao hiệu quả quản trị trong thực tiễn.

2.4. Khoảng trống nghiên cứu

Qua tổng quan các nghiên cứu trước đây cả trong nước và nước ngoài, SMA được xác định là một công cụ quan trọng giúp nâng cao hiệu quả quản trị và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Các nghiên cứu trước đã tiếp cận SMA dưới nhiều góc độ khác nhau. Tuy nhiên, vẫn còn một số hạn chế rõ rệt được xác định là khoảng trống cho nghiên cứu này, cụ thể:

Thứ nhất, khoảng trống về phạm vi nghiên cứu SMA trong bối cảnh Việt Nam. Tổng quan nghiên cứu cho thấy phần lớn các nghiên cứu về SMA được thực hiện tại các quốc gia phát triển hoặc các nền kinh tế mới nổi, trong khi các nghiên cứu tại Việt Nam còn khá ít. Các nghiên cứu trước phần lớn tập trung nhận diện SMAT hoặc xem xét các nhân tố ảnh hưởng trong một số ngành nghề riêng lẻ, trong khi các nghiên cứu mang tính hệ thống về SMA trong QTCL doanh nghiệp còn chưa nhiều. Vì vậy, cần tiếp tục mở rộng nghiên cứu SMA trong bối cảnh doanh nghiệp Việt Nam nhằm bổ sung bằng chứng thực nghiệm cho lĩnh vực này.

Thứ hai, khoảng trống về bối cảnh ngành nghiên cứu. Các nghiên cứu trước chủ yếu được thực hiện trong các ngành như sản xuất, dịch vụ, hàng không, du lịch, khách sạn hoặc y tế, trong khi ngành xây dựng ít được xem xét. Với đặc thù chu kỳ dự án dài, vốn đầu tư lớn, rủi ro hợp đồng cao và cơ cấu quản lý phức tạp, ngành xây dựng đòi hỏi hệ thống thông tin quản trị chiến lược phù hợp. Do đó, việc nghiên cứu SMA trong các DN XD là cần thiết để phản ánh đúng đặc thù ngành.

Thứ ba, khoảng trống về nội dung nghiên cứu liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA và tác động đến HQHĐ. Mặc dù nhiều nghiên cứu trong và ngoài nước đã xem xét các mối quan hệ này, nhưng kết quả vẫn chưa thống nhất và còn thiếu bằng chứng thực nghiệm trong bối cảnh ngành xây dựng Việt Nam. Do đó, cần tiếp tục nghiên cứu nhằm kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA và đánh giá tác động của SMA đến HQHĐ của doanh nghiệp.

3. Đối tượng nghiên cứu và mục tiêu nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là những vấn đề lý luận và thực tiễn về kế toán quản trị chiến lược, cũng như việc vận dụng SMA trong các DN XD VN và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong DN XD VN.

*** Mục tiêu nghiên cứu tổng quát**

Nghiên cứu một cách hệ thống cơ sở lý luận và thực tiễn về SMA trong các DN XD VN; từ đó xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA và đề xuất các khuyến nghị nhằm thúc đẩy vận dụng SMA, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

*** Mục tiêu cụ thể**

- Hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về SMA làm nền tảng cho việc nghiên cứu thực trạng và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA trong các DN XD VN.
- Khảo sát, phân tích thực trạng vận dụng SMA trong các DN XD VN.
- Xây dựng mô hình nghiên cứu, thực hiện kiểm định thực nghiệm mô hình và các giả thuyết nghiên cứu nhằm làm rõ tác động của các nhân tố đến việc vận dụng SMA và ảnh hưởng của SMA đến HQHĐ của DN XD VN.
- Đề xuất các khuyến nghị nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA nhằm nâng cao HQHĐ trong các DN XD VN.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu đã đề ra, luận án tập trung trả lời các câu hỏi nghiên cứu sau:

Câu 1: Khung lý thuyết về kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp là gì?

Câu 2: Thực trạng vận dụng SMA trong các DN XD VN như thế nào?

Câu 3: Tác động của các nhân tố đến việc vận dụng SMA và ảnh hưởng của SMA đến HQHĐ của DN XD VN như thế nào?

Câu 4: Cần có những khuyến nghị nào nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA nhằm nâng cao HQHĐ trong các DN XD VN?

5. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi của luận án được giới hạn tập trung vào các vấn đề sau:

- *Phạm vi nội dung:* Luận án tập trung vào các SMAT gồm kế toán chi phí theo thuộc tính, kế toán chi phí theo vòng đời, kế toán chi phí chất lượng, kế toán chi phí mục tiêu, kế toán chi phí chuỗi giá trị, so sánh điểm chuẩn và đo lường hiệu suất tích hợp sử dụng thẻ điểm cân bằng. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA và vận dụng SMA tác động đến HQHĐ (bao gồm cả hiệu quả tài chính và hiệu quả phi tài chính) tại các DN XD VN.

- *Phạm vi không gian:* Luận án nghiên cứu SMA tại các DN XD VN trong đó lựa chọn tập trung nghiên cứu các DN XD VN trên sàn chứng khoán là HNX, HOSE và UPCOM nhằm đảm bảo tính khả thi (hạ tầng và nhân sự) và tính cấp thiết (yêu cầu thông tin) trong nghiên cứu vận dụng SMA.

- *Phạm vi thời gian:* Nghiên cứu được thực hiện từ tháng 7/2023 đến nay, trong đó thực hiện phỏng vấn chuyên gia từ tháng 8/2024 – 12/2024 và tháng 9/2025, thực hiện khảo sát từ tháng 3/2025 – 7/2025.

6. Phương pháp nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, kết hợp giữa nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng, cụ thể như sau:

(1) Phương pháp thu thập dữ liệu

+ Nghiên cứu tài liệu (nghiên cứu định tính): Tiến hành tổng hợp, phân tích và so sánh các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước liên quan đến SMA, các kỹ thuật SMA, các mô hình nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến SMA, cũng như bối cảnh hoạt động của các DN XD VN. Kết quả nghiên cứu tài liệu là cơ sở hình thành nền tảng lý luận, nhận diện khoảng trống nghiên cứu, xây dựng mô hình nghiên cứu và phát triển hệ thống thang đo.

+ Phỏng vấn chuyên gia (nghiên cứu định tính): Phỏng vấn chuyên gia là các học giả, chuyên gia thực tế có chuyên môn sâu về SMA để xác định khung lý thuyết nghiên cứu SMA trong DN XD VN. Tiếp đó phỏng vấn bán cấu trúc với kế toán trưởng, giám đốc tài chính, nhà quản lý doanh nghiệp và các học giả nhằm thu thập thông tin chuyên sâu về thực trạng vận dụng các SMAT, vai trò của SMA, các yếu tố thúc đẩy và cản trở việc áp dụng SMA trong DN XD VN. Kết quả nghiên cứu định tính cũng được sử dụng để hiệu chỉnh mô hình nghiên cứu, hoàn thiện thang đo và hỗ trợ diễn giải các kết quả định lượng.

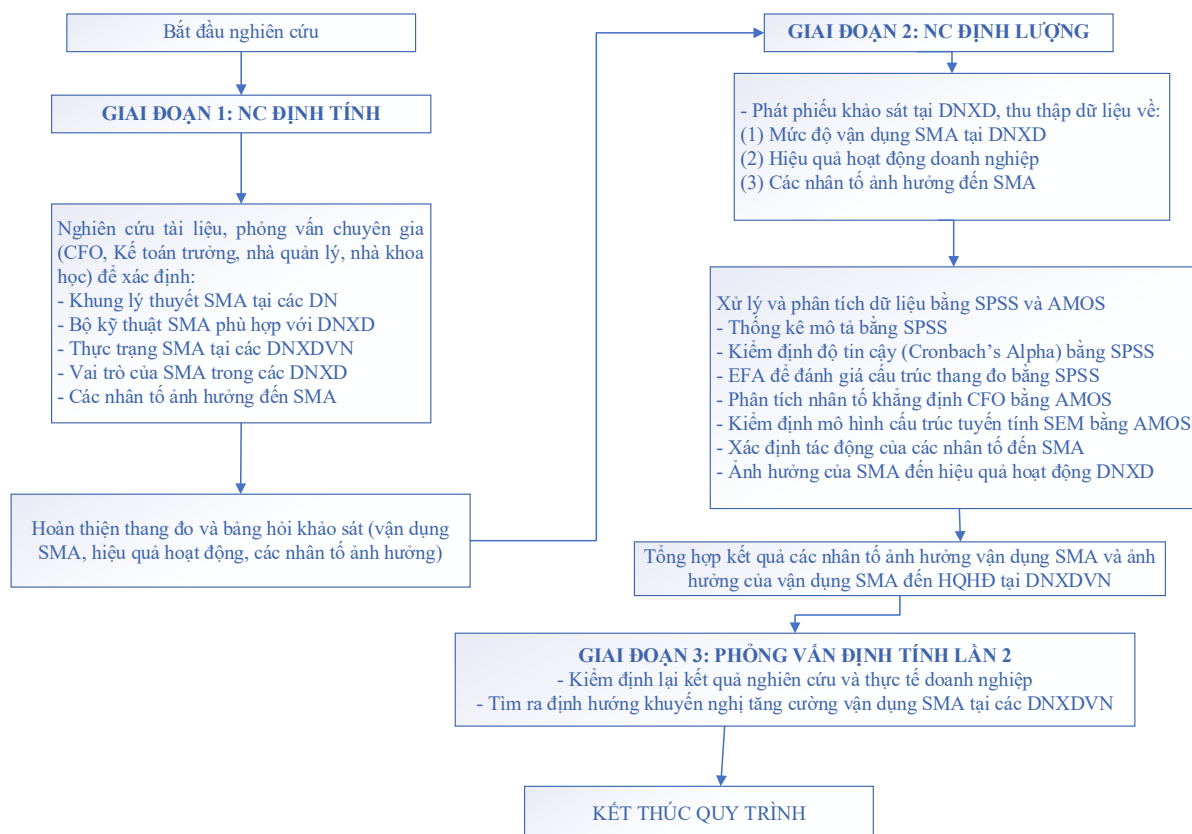
+ Khảo sát bằng bảng hỏi (nghiên cứu định lượng): Luận án tiến hành khảo sát bằng bảng hỏi đối với kế toán trưởng, kế toán quản trị, giám đốc tài chính và nhà quản lý tại các DN XD VN trên các sàn chứng khoán HNX, HOSE và UPCOM. Dự kiến thu thập 400 bảng hỏi hợp lệ. Hệ thống thang đo được xây dựng trên cơ sở các nghiên cứu trước, đặc biệt là Cadez & Guilding (2008), đồng thời được điều chỉnh phù hợp với đặc thù ngành xây dựng và kết quả phỏng vấn chuyên gia.

(2) Phương pháp xử lý và phân tích dữ liệu

+ Thống kê mô tả: Dữ liệu thu thập được xử lý bằng phần mềm SPSS 25 nhằm thực hiện thống kê mô tả (giá trị trung bình, độ lệch chuẩn, phương sai, tần suất) để đánh giá thực trạng vận dụng SMA tại các DN XD VN.

+ Kiểm định độ tin cậy và giá trị thang đo: Luận án tiến hành kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha và phân tích nhân tố khám phá (EFA) để đánh giá tính hội tụ và phân biệt của các thang đo trước khi đưa vào phân tích mô hình.

+ Phân tích nhân tố khẳng định và mô hình cấu trúc tuyến tính: Các thang đo đạt yêu cầu được tiếp tục kiểm định bằng phân tích nhân tố khẳng định (CFA) và kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) bằng phần mềm AMOS 24 nhằm kiểm định các giả thuyết nghiên cứu, đánh giá mức độ tác động của SMA đến hiệu quả hoạt động và xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng SMA, trong đó SMA đóng vai trò biến trung gian.



Sơ đồ 1. Quy trình nghiên cứu thực trạng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

7. Đóng góp của luận án về mặt lý luận và thực tiễn

- Về mặt lý luận
 - + Luận án làm phong phú hơn khái niệm SMA.
 - + Hệ thống hóa các SMAT, làm rõ nội dung, chức năng và vai trò của từng SMAT (như kỹ thuật kế toán chi phí thuộc tính, kế toán chi phí theo chuỗi giá trị, chất lượng, so sánh điểm chuẩn, mô hình BSC...) trong hỗ trợ ra quyết định chiến lược.
 - + Xây dựng mô hình nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA tại các DNVDVN, từ đó đóng góp thêm vào lý thuyết nghiên cứu về SMA.
- Về mặt thực tiễn
 - + Luận án đánh giá thực trạng vận dụng SMA tại các DNVDVN, từ đó giúp các nhà quản trị thấy rõ được mức độ ứng dụng, điểm mạnh và hạn chế vận dụng SMA tại các DNVDVN hiện nay.
 - + Xác định các yếu tố chủ yếu ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong DNVD, từ đó giúp doanh nghiệp có định hướng cải thiện hệ thống kế toán quản trị để hỗ trợ tốt hơn cho chiến lược kinh doanh.
 - + Đề xuất các giải pháp thực tiễn nhằm tăng cường việc ứng dụng SMA tại các DNVDVN, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động dài hạn.

8. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án bao gồm các phần chính sau:

- Phần tổng quan vấn đề nghiên cứu: hệ thống và phân tích các nghiên cứu trước đó trên thế giới cũng như tại Việt Nam liên quan đến đề tài, chỉ ra những vấn đề còn tồn tại mà luận án sẽ tập trung giải quyết, xác định mục tiêu đề tài, nội dung và phương pháp nghiên cứu.
- Chương 1: Lý luận chung về kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp
- Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.
- Chương 3: Khuyến nghị tăng cường vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG DOANH NGHIỆP

1.1 Lịch sử phát triển và khái niệm kế toán quản trị chiến lược

1.1.1 Lịch sử phát triển của kế toán quản trị chiến lược

Quá trình phát triển của SMA được chia thành các giai đoạn sau:

*** Giai đoạn khởi nguồn (1980s)**

Trong những năm 1980, nhiều học giả trên thế giới bắt đầu chỉ ra rằng kế toán quản trị truyền thống không còn đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản lý trong bối cảnh cạnh tranh toàn cầu và sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ. Tác phẩm nổi tiếng “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting” của Johnson và Kaplan (1987) được xem là bước ngoặt quan trọng đánh dấu sự thay đổi tư duy trong lĩnh vực KTQT.

Theo hai tác giả này, các hệ thống KTQT được hình thành từ đầu thế kỷ 20, khi doanh nghiệp chủ yếu hoạt động trong môi trường sản xuất hàng loạt, đã trở nên “mất tính thích hợp” trong thời kỳ mới. Các hệ thống này chỉ tập trung vào ghi nhận và kiểm soát chi phí nội bộ, theo dõi chênh lệch ngân sách, mà chưa quan tâm đến những yếu tố bên ngoài như khách hàng, đối thủ cạnh tranh hay xu hướng thị trường. Thông tin kế toán do đó thường được cung cấp quá chậm, quá tổng hợp và thiếu tính định hướng chiến lược, khiến nhà quản trị khó đưa ra quyết định phù hợp trong môi trường kinh doanh thay đổi nhanh chóng (Johnson và Kaplan, 1987).

Sự phát triển mạnh mẽ của công nghệ thông tin và tự động hóa trong sản xuất lúc bấy giờ đã làm thay đổi căn bản cách thức tổ chức hoạt động và xử lý dữ liệu trong doanh nghiệp. Các kỹ thuật kế toán truyền thống vốn chỉ phục vụ kiểm soát chi phí ngắn hạn dần trở nên lỗi thời (Ashton và cộng sự, 1995); (Kaplan, 1984). Chính bối cảnh này đã thôi thúc các nhà nghiên cứu và nhà quản lý tìm kiếm những phương pháp kế toán quản trị mới có khả năng hỗ trợ việc hoạch định và thực hiện chiến lược trong dài hạn.

Theo Langfield-Smith (2008), chính từ sự thay đổi này mà các hướng tiếp cận mới trong KTQT đã ra đời. Ở Vương quốc Anh, thuật ngữ “Kế toán quản trị chiến lược” (Strategic Management Accounting – SMA) được sử dụng để chỉ phương pháp kế toán gắn với phân tích thông tin bên ngoài và định hướng chiến lược. Trong khi đó, tại Hoa Kỳ, khái niệm tương đương là “Quản trị chi phí chiến lược” (Strategic Cost Management – SCM), tập trung vào việc sử dụng thông tin chi phí để hỗ trợ doanh nghiệp đạt lợi thế cạnh tranh và tối ưu hóa hiệu quả dài hạn.

*** Giai đoạn hình thành định nghĩa của kế toán quản trị chiến lược (1981–1990):**

Sau giai đoạn khủng hoảng về “tính thích hợp” của KTQT truyền thống, các học giả bắt đầu tìm kiếm những hướng tiếp cận mới nhằm kết nối giữa thông tin kế toán và chiến lược kinh doanh. Chính trong bối cảnh đó, SMA ra đời, mở đầu cho một hướng phát triển mới trong lĩnh vực KTQT hiện đại.

Người đầu tiên đưa ra thuật ngữ “kế toán quản trị chiến lược” là Simmonds (1981) trong bài viết đăng trên tạp chí Management Accounting của Vương quốc Anh. Theo Simmonds, KTQT không nên chỉ giới hạn trong phạm vi nội bộ doanh nghiệp, mà cần mở rộng sang việc thu thập và phân tích thông tin về đối thủ cạnh tranh, bao gồm giá bán, chi phí, thị phần và chiến lược cạnh tranh. Thông tin này giúp doanh nghiệp định vị vị thế chiến lược của mình trên thị trường và hỗ trợ ra quyết định mang tính dài hạn. Như vậy, cách tiếp cận của Simmonds đã đưa KTQT từ chỗ tập trung vào kiểm soát chi phí sang một công cụ hỗ trợ hoạch định chiến lược (Simmonds, 1981).

Tiếp nối hướng tiếp cận đó, Bromwich (1990) đã hoàn thiện khái niệm và định nghĩa về SMA. Ông cho rằng SMA là việc cung cấp và phân tích thông tin kế toán không chỉ về doanh nghiệp mà còn về các đối thủ cạnh tranh, nhằm phục vụ cho quá trình xây dựng và giám sát chiến lược kinh doanh. Bromwich cũng nhấn mạnh vai trò của kế toán trong việc liên kết giữa thông tin chi phí, giá trị sản phẩm và nhu cầu khách hàng, từ đó hỗ trợ doanh nghiệp đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững.

Trong giai đoạn này, nhiều kỹ thuật trọng yếu của SMA bắt đầu được hình thành và phát triển, như phân tích chi phí theo thuộc tính sản phẩm tập trung vào các đặc điểm sản phẩm mà khách hàng đánh giá cao; Phân tích chi phí đối thủ cạnh tranh giúp doanh nghiệp nhận biết điểm mạnh, điểm yếu về chi phí so với đối thủ; Phân tích chuỗi giá trị xem xét chi phí và giá trị trong toàn bộ quá trình từ đầu vào đến khách hàng cuối cùng (Bromwich, 1990).

Như vậy, trong giai đoạn 1981–1990, SMA không chỉ được đặt tên và định nghĩa rõ ràng, mà còn bắt đầu hình thành nền tảng lý thuyết và các kỹ thuật ứng dụng cụ thể, tạo bước đệm quan trọng cho sự phát triển mạnh mẽ của SMA trong các thập niên tiếp theo.

*** Giai đoạn phát triển kỹ thuật của kế toán quản trị chiến lược (1990–2000)**

Bước sang thập niên 1990, SMA bắt đầu bước vào giai đoạn phát triển mạnh mẽ với sự ra đời và hoàn thiện của nhiều kỹ thuật mới, nhằm hỗ trợ cho việc liên kết giữa kế toán, chiến lược và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Nếu như giai đoạn trước tập trung vào khái niệm và định nghĩa thì giai đoạn này đánh dấu sự chuyển mình từ lý thuyết sang ứng dụng thực tiễn.

Một trong những kỹ thuật có ảnh hưởng sâu rộng nhất chính là Thẻ điểm cân bằng (BSC) do Kaplan và Norton (1992) đề xuất. BSC đã mở rộng cách nhìn về hiệu quả hoạt động, vượt ra ngoài các chỉ tiêu tài chính truyền thống bằng cách đánh giá doanh nghiệp từ bốn khía cạnh chính gồm tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ, và học hỏi – phát triển. Mô hình này giúp chuyển hóa chiến lược thành hành động cụ thể, đảm bảo rằng mọi cấp độ trong tổ chức đều hướng đến cùng một mục tiêu chiến lược. BSC nhanh chóng trở thành kỹ thuật trung tâm trong hệ thống SMA hiện đại.

Cùng thời kỳ này, kỹ thuật tính chi phí dựa trên hoạt động (ABC) do Cooper và Kaplan (1988) khởi xướng đã được áp dụng rộng rãi. ABC cho phép doanh nghiệp xác định chi phí một cách chính xác hơn bằng cách phân bổ chi phí đến từng hoạt động cụ thể, thay vì chỉ phân bổ theo khối lượng sản phẩm. Kỹ thuật này giúp nhà quản lý hiểu rõ hơn về nguồn gốc phát sinh chi phí, qua đó ra quyết định đúng đắn trong việc định giá, cải tiến quy trình và tái cấu trúc sản xuất. ABC trở thành nền tảng dữ liệu quan trọng cho nhiều SMAT về sau.

Ngoài ra, các kỹ thuật có nguồn gốc từ thực tiễn quản trị Nhật Bản cũng được tích hợp vào SMA, đặc biệt là:

- Chi phí mục tiêu (Target Costing) tập trung xác định và kiểm soát chi phí ngay từ giai đoạn thiết kế sản phẩm nhằm đạt được lợi nhuận mong muốn trong điều kiện cạnh tranh thị trường (Monden, 1995);

- Chi phí vòng đời sản phẩm (Lifecycle Costing) xem xét toàn bộ chi phí liên quan đến sản phẩm từ giai đoạn phát triển, sản xuất, tiêu thụ đến sau bán hàng (Shank & Govindarajan, 1993).

Những kỹ thuật này không chỉ giúp doanh nghiệp quản lý chi phí hiệu quả hơn, mà còn thúc đẩy việc đưa thông tin kế toán vào quá trình hoạch định và ra quyết định chiến lược. Nhờ đó, SMA trong giai đoạn này được nhìn nhận như một hệ thống thông tin tổng hợp phục vụ cho cả kiểm soát nội bộ lẫn định hướng chiến lược dài hạn của tổ chức.

*** Giai đoạn trưởng thành và thực nghiệm của kế toán quản trị chiến lược (2000 – nay)**

Từ những năm 2000 trở lại đây, SMA bước vào giai đoạn trưởng thành về lý luận và mở rộng phạm vi nghiên cứu thực nghiệm. Trọng tâm của các công trình trong giai đoạn này chuyển từ việc xác định “SMA là gì” sang việc đo lường mức độ vận dụng, xác định các yếu tố ảnh hưởng, và đánh giá hiệu quả của việc áp dụng SMA trong thực tiễn doanh nghiệp.

Một trong những nghiên cứu tiêu biểu đánh dấu bước ngoặt này là của Cadez và Guilding (2008), trong đó hai tác giả đã phát triển mô hình dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên (contingency model) nhằm phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA. Kết quả cho thấy, các doanh nghiệp có định hướng chiến lược khác biệt hóa,

hoạt động trong môi trường cạnh tranh cao và có sự không chắc chắn của thị trường lớn thường có xu hướng vận dụng các SMAT nhiều hơn. Nghiên cứu này cũng là một trong những công trình đầu tiên xây dựng thang đo chuẩn hóa cho việc đo lường mức độ vận dụng SMA trong doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, các nghiên cứu tổng quan như của Roslender và Hart (2003) đã chỉ ra rằng, mặc dù SMA được đánh giá cao trong học thuật, song việc áp dụng trên thực tế còn khá hạn chế. Các tác giả gọi đây là “khoảng cách thực tế” giữa lý thuyết và thực hành SMA. Nguyên nhân chính được cho là do sự phức tạp trong việc tích hợp thông tin chiến lược vào hệ thống kế toán, cũng như thiếu năng lực và nhận thức chiến lược của đội ngũ KTQT trong doanh nghiệp.

Trong giai đoạn gần đây, các công trình như của Cinquini và Tenucci (2010), Cescon et al. (2019) tiếp tục mở rộng hướng nghiên cứu SMA theo cả chiều sâu và chiều rộng. Các tác giả tập trung vào việc kiểm định mối quan hệ giữa mức độ vận dụng các SMAT và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, đồng thời xem xét tác động của bối cảnh cạnh tranh, chiến lược kinh doanh và đặc điểm tổ chức đến khả năng áp dụng SMA.

Một số nghiên cứu thực nghiệm tại châu Âu, châu Á và châu Đại Dương cũng cho thấy sự khác biệt rõ rệt giữa các quốc gia trong việc tiếp cận SMA (Guilding et al., 2000; Cravens & Guilding, 2001; Pavlatos & Paggios, 2009). Cụ thể, các doanh nghiệp tại Anh, Mỹ và Úc có xu hướng vận dụng các SMAT đa dạng hơn, trong khi tại các nước đang phát triển, việc áp dụng còn mang tính chọn lọc và rời rạc, chủ yếu tập trung ở các doanh nghiệp có quy mô lớn hoặc định hướng chiến lược rõ ràng.

Nhìn chung giai đoạn này đánh dấu sự chuyển đổi từ “SMA như một khái niệm mới” sang “SMA như một lĩnh vực nghiên cứu độc lập trong kế toán quản trị hiện đại” (Nik Abdullah và cộng sự, 2022). Các nghiên cứu đã góp phần củng cố cơ sở lý thuyết, hoàn thiện hệ thống kỹ thuật, đồng thời mở rộng hiểu biết về vai trò của SMA trong việc hỗ trợ hoạch định, thực thi và kiểm soát chiến lược doanh nghiệp.

Như vậy, SMA không chỉ là sự mở rộng của kế toán quản trị truyền thống, mà đã trở thành một lĩnh vực độc lập trong khoa học kế toán hiện đại, kết hợp giữa tư duy chiến lược, phân tích cạnh tranh và quản trị giá trị. Sự phát triển của SMA phản ánh xu hướng tất yếu trong quản trị doanh nghiệp hiện nay đó là liên kết chặt chẽ giữa thông tin kế toán và định hướng chiến lược, nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh và hiệu quả hoạt động trong bối cảnh biến động không ngừng của thị trường.

1.1.2 Khái niệm kế toán quản trị chiến lược

1.1.2.1 Khái niệm chiến lược của doanh nghiệp

Để hiểu được SMA, trước hết, cần phải hiểu về chiến lược của doanh nghiệp. Trong các nghiên cứu trước, nhiều cách thức và quan điểm tiếp cận thuật ngữ “chiến lược” đã được đề cập. Tuy nhiên, khi tổng quan lại thì có thể chia thành hai trường phái: (i) chiến lược theo nghĩa hẹp và (ii) chiến lược theo nghĩa rộng.

Chiến lược theo nghĩa hẹp

Các nhà nghiên cứu theo trường phái hiểu chiến lược theo nghĩa hẹp chủ yếu liên hệ “chiến lược” với “cạnh tranh”, trong đó điển hình là hai nhà nghiên cứu Simmonds và Porter. Simmonds đưa ra khái niệm “chiến lược” đầu tiên vào năm 1981 và khái niệm này xuất phát từ lĩnh vực quân sự, theo đó “chiến lược là việc làm thế nào để đạt được mục tiêu lựa chọn vị trí tốt hơn, tối ưu so với đối thủ” (Simmonds, 1981). Tiếp đó, khái niệm “chiến lược” tiếp tục được Porter nghiên cứu trong lĩnh vực kinh tế với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp. Porter đưa ra khái niệm chiến lược như sau “chiến lược là việc thiết lập và duy trì lợi thế cạnh tranh trong từng khu vực/phạm vi kinh doanh”. Theo Porter, doanh nghiệp sẽ có được lợi thế cạnh tranh khi: (i) dẫn đầu về chi phí thấp hoặc/và (ii) có sự khác biệt so với các đối thủ (Porter, 1980).

- Dẫn đầu về chi phí thấp là lợi thế cạnh tranh đạt được khi doanh nghiệp có chi phí thấp hơn đối thủ, qua đó nâng cao lợi nhuận, tạo dư địa linh hoạt trong định giá và mở rộng khả năng thâm nhập các phân khúc thị trường mục tiêu.

- Khác biệt hóa là lợi thế cạnh tranh đạt được thông qua việc tạo ra những đặc điểm sản phẩm hoặc dịch vụ độc đáo so với đối thủ, từ đó thu hút khách hàng, mở rộng thị trường, gia tăng thị phần và nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Khái niệm “chiến lược” của Porter được nhiều nhà khoa học nghiên cứu về kế toán quản trị và kế toán quản trị chiến lược thừa nhận. Tuy nhiên, Porter cũng nhấn mạnh rằng lý thuyết về lợi thế cạnh tranh chỉ đúng với một số ít doanh nghiệp và không đúng với toàn bộ thị trường bởi nếu tất cả các doanh nghiệp đều có thể dẫn đầu về chi phí thấp hoặc tạo được sự khác biệt so với các đối thủ đủ để lôi kéo khách hàng thì tất cả các doanh nghiệp tham gia thị trường sẽ có sự tương đồng và lúc này không còn lợi thế cạnh tranh nào nữa (Porter, 1980). Như vậy, khái niệm chiến lược theo nghĩa hẹp là quá trình doanh nghiệp lựa chọn và duy trì vị thế cạnh tranh thông qua việc tạo lập lợi thế cạnh tranh so với đối thủ, chủ yếu bằng hai định hướng cốt lõi là (i) dẫn đầu về chi phí thấp, (ii) khác biệt hóa sản phẩm, dịch vụ, nhằm đạt được mục tiêu kinh doanh trong phạm vi thị trường cụ thể.

Chiến lược theo nghĩa rộng

Một số nhà nghiên cứu cho rằng khái niệm của Porter quá đơn giản, và “chiến lược” nên được hiểu theo hướng đa chiều với trung tâm hướng tới là vấn đề kinh doanh và vấn đề tổ chức của doanh nghiệp. Chiến lược liên quan tới tất cả các vấn đề mà doanh nghiệp phải đối mặt trong kinh doanh, cũng như chiến lược phải đưa ra được các hành động để đạt được mục tiêu chung của doanh nghiệp. Xuất phát từ quan điểm này, Chandler Jr (1969) đã đưa ra khái niệm chiến lược theo nghĩa rộng như sau: “Chiến lược là việc xác định các mục tiêu dài hạn cơ bản của doanh nghiệp, thông qua các hành động được lên kế hoạch kết hợp với việc bố trí các nguồn lực cần thiết để đạt được các mục tiêu dài hạn đó” .

Trong doanh nghiệp, chiến lược là kết quả của quá trình lập kế hoạch mang tính hệ thống, được triển khai ở nhiều cấp độ với định hướng dài hạn, bao gồm việc xác định mục tiêu và các chính sách nhằm hiện thực hóa mục tiêu đó. Quá trình xây dựng chiến lược mang tính chủ động và định hướng, trong khi thực thi chiến lược là giai đoạn chuyển hóa các định hướng đã lựa chọn thành hành động cụ thể.

Theo cách tiếp cận rộng, chiến lược có thể được hình thành từ nhiều cơ sở khác nhau như mức độ khả thi của kỳ vọng đặt ra, độ tin cậy của dự báo môi trường kinh doanh và sự điều chỉnh của các kế hoạch ngắn, trung hạn trong quá trình thực hiện mục tiêu dài hạn. Một số nhà nghiên cứu khác lại cho rằng các chiến lược theo nghĩa rộng có thể được xây dựng từ việc kết hợp các phân tích về môi trường kinh doanh, hệ thống kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp và những lợi thế của doanh nghiệp so với các đối thủ (Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh, 2020). Từ các phân tích trên, có thể rút ra khái niệm chiến lược theo nghĩa rộng là quá trình doanh nghiệp xác định các mục tiêu dài hạn và định hướng phát triển tổng thể, trên cơ sở phân tích môi trường kinh doanh, đặc điểm tổ chức và năng lực nội tại; đồng thời thiết kế hệ thống hành động, chính sách và phân bổ nguồn lực một cách có kế hoạch nhằm đạt được các mục tiêu đó, trong điều kiện môi trường luôn biến động và đòi hỏi sự điều chỉnh liên tục.

Sau nhiều cách tiếp cận với nhiều quan điểm khác nhau, cuối cùng, các nhà khoa học nghiên cứu về KTQT và SMA cùng thống nhất rằng chiến lược luôn hiện hữu và phù hợp với từng hệ thống SMA. Chiến lược nên được nhìn nhận như là kết quả của việc kết hợp các phân tích về (i) mục tiêu của doanh nghiệp với (ii) môi trường kinh doanh và (iii) khả năng thực thi các mục tiêu đó. SMA cũng nên được hiểu và phát triển theo hướng như là một công cụ hỗ trợ cung cấp thông tin về những yếu tố của một chiến lược. Một chiến lược có các yếu tố bao gồm mục tiêu dài hạn, môi trường kinh doanh, các phương tiện/khả năng/nguồn lực để thực thi các mục tiêu dài hạn, các kế hoạch thực thi chiến lược.

1.1.2.2 Khái niệm quản trị chiến lược

Đặc trưng của môi trường kinh doanh đó là sự thay đổi, đây chính là những thách thức từ môi trường bên ngoài dẫn đến yêu cầu cần xây dựng, thực hiện và kiểm soát chiến lược trong các tổ chức cũng như các nghiên cứu và tài liệu liên quan (Bowman và cộng sự, 2002). Các nghiên cứu trước đã đưa ra nhiều định nghĩa về quản trị chiến lược (QTCL) và đã đạt được sự đồng thuận về các hoạt động chính của QTCL bao gồm: (1) Phát triển chiến lược lớn có mục đích hoặc có tính định hướng, (2) Xây dựng các kế hoạch và mục tiêu chiến lược để đạt được chúng, (3) Thực hiện kế hoạch và (4) Giám sát, đánh giá và hành động khắc phục theo (Ward, 1992), (Bartlett và Ghoshal, 1994) và (Grant và Jordan, 2015). Các hoạt động QTCL thay đổi và tác động vào từng hoạt động của doanh nghiệp theo thời gian và giữa các tổ chức. Ngoài ra, các yếu tố bên trong doanh nghiệp như văn hóa doanh nghiệp và định hướng chiến lược của quản lý cấp cao cũng ảnh hưởng đến quá trình QTCL trong tổ chức (Porter, 2000).

Một đặc điểm nổi bật của QTCL là lĩnh vực này không bị giới hạn trong khuôn khổ của bất kỳ kỹ thuật, phương pháp hay cách tiếp cận cụ thể nào. Theo Cummings và Daellenbach (2009) thông qua tổng quan lịch sử đã chỉ ra không có một công cụ hay phương pháp cụ thể nào có thể tồn tại bất biến (hoặc "vĩnh cửu") theo thời gian. Thay vào đó, các công cụ và trọng tâm của chiến lược liên tục phát triển, suy thoái và được thay thế. Từ đó đặt ra yêu cầu QTCL trong doanh nghiệp cần phải liên tục có sự điều chỉnh và thích ứng để phù hợp với bối cảnh và sự thay đổi ngày càng phức tạp của môi trường kinh doanh.

QTCL liên quan nhiều hơn đến khía cạnh quản lý của chiến lược (FitzRoy và cộng sự, 2012). Theo Johnson và cộng sự (2008) cho rằng thuật ngữ QTCL nhấn mạnh tầm quan trọng của các nhà quản lý liên quan đến chiến lược. QTCL có thể được hiểu gồm 3 cấu phần chính: (i) Hiểu rõ về chiến lược của một tổ chức; (ii) Lựa chọn chiến lược cho tương lai và (iii) Quản lý thực hiện chiến lược. Cấu phần đầu tiên và thứ hai liên quan đến việc phát triển chiến lược (hay xây dựng chiến lược), cấu phần thứ ba liên quan đến việc thực thi chiến lược. Nói cách khác, vai trò quan trọng của QTCL là làm thế nào đánh giá thực trạng của tổ chức cả về tình hình nội bộ và bên ngoài, sau đó phát triển các chiến lược và thực hiện chúng.

QTCL được hiểu là một quá trình quản trị toàn diện, liên tục và tích hợp giữa việc phân tích, xây dựng và triển khai các chiến lược hiệu quả (David và David, 2017). QTCL cũng được coi là một cách tiếp cận các cơ hội và thách thức trong kinh doanh của tổ chức (Griffin, 2021). Theo David và David (2017) khẳng định “QTCL là nghệ thuật và khoa học của việc xây dựng, thực hiện và đánh giá các quyết định tổng hợp giúp cho mỗi tổ chức có thể đạt được mục tiêu của mình”. Theo nghĩa này, QTCL với

trọng tâm tích hợp các hoạt động như quản trị, kế toán, nghiên cứu và phát triển, Marketing, sản xuất với mục đích mang lại sự thành công cho đơn vị. QTCL được thực hiện với mục đích tận dụng cơ hội mới và tạo ra sự khác biệt trong tương lai, hoạch định trong dài hạn. Mặt khác, QTCL được thực hiện nhằm tối ưu các xu hướng của hiện tại để phục vụ cho tương lai.

Theo Wheelen (2011) cũng xác định “QTCL là một tập hợp các quyết định và hành động nhằm đạt được hiệu quả lâu dài cho DN”. Các lợi ích được đánh giá là quan trọng nhất mà QTCL đưa đến doanh nghiệp bao gồm: (i) Hiểu rõ hơn tầm nhìn chiến lược của doanh nghiệp, (ii) Tập trung sắc nét hơn vào cái được xem là quan trọng mang tính chiến lược, (iii) Hiểu rõ hơn về môi trường đang thay đổi nhanh chóng. Việc lên kế hoạch chiến lược trở nên quan trọng hơn khi mà môi trường trở nên bất ổn hơn. Khi các ngành nghề hoạt động kinh doanh trở nên toàn cầu hóa QTCL càng là một cách thức quan trọng để theo kịp sự phát triển của thế giới và duy trì vị thế cạnh tranh của doanh nghiệp trong dài hạn (Trần Long, 2017).

Theo Hill và cộng sự (2014) đã phác thảo QTCL là “một tập hợp các hành động liên quan với nhau mà các nhà quản lý cần làm để gia tăng hiệu quả hoạt động của tổ chức”. Thách thức lớn nhất là đạt được hiệu quả cao hơn đối thủ cạnh tranh. Nếu chiến lược của tổ chức dẫn đến hiệu quả vượt trội hơn, nó được cho là có lợi thế cạnh tranh. Theo Pearce và cộng sự (2000) định nghĩa QTCL là “Tập hợp các quyết định và hành động để xây dựng và thực thi kế hoạch, từ đó đạt được mục tiêu của tổ chức”. Nó bao gồm một loạt các nhiệm vụ quan trọng như xây dựng sứ mệnh của tổ chức, phân tích môi trường (bên trong và bên ngoài), xác định nhiệm vụ và chiến lược cụ thể.

Như vậy, *QTCL thực chất là một chuỗi các hành động được lập kế hoạch tập trung vào các quyết định quản lý và hành động nhằm mục đích chung là mang lại hiệu quả hoạt động và lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp.*

1.1.2.3 Khái niệm kế toán quản trị chiến lược

Trong bối cảnh toàn cầu hóa và cạnh tranh ngày càng tăng, yêu cầu doanh nghiệp phải thực hiện những điều chỉnh trong cả sản xuất và quản lý. Lợi thế về giá thấp hay chất lượng không còn là sự đảm bảo cho khả năng tồn tại lâu dài và tăng trưởng thị phần của doanh nghiệp. Quản trị doanh nghiệp sẽ giúp doanh nghiệp xác định các mục tiêu và cách để đưa các mục tiêu này đến thành công. Do các yêu cầu này, khái niệm SMA được đưa ra, là sự liên kết giữa các chiến lược và chính sách quản lý với các công cụ kế toán. Các nhà nghiên cứu dự tính rằng sự kết hợp này sẽ giúp phát triển doanh nghiệp trong điều kiện môi trường đang thay đổi (Shah và cộng sự, 2011). Khái niệm SMA được tiếp cận với nhiều quan điểm và cách thức khác nhau gồm quan điểm SMA theo nghĩa hẹp và quan điểm SMA theo nghĩa rộng.

+ Kế toán quản trị chiến lược theo nghĩa hẹp

Một số nhà nghiên cứu sử dụng khái niệm theo nghĩa hẹp của chiến lược để mô tả về SMA như là các kỹ thuật KTQT tập trung về lợi thế cạnh tranh (dẫn đầu chi phí thấp và sự khác biệt) như mô hình ABC; Mô hình chi phí mục tiêu (Target Costing), ... Như vậy, SMA được hiểu theo nghĩa hẹp là các kỹ thuật của kế toán quản trị phục vụ cho việc tạo ra lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp. Nhiều nhà nghiên cứu theo trường phái này cũng cho rằng trong giai đoạn đầu phát triển, SMA tập trung chủ yếu vào phát triển các mô hình dẫn đầu chi phí thấp. Chính vì vậy, họ coi SMA như là quản trị chi phí mang mục đích chiến lược (Strategic cost management).

Trong nghiên cứu của Simmonds (1981), khái niệm SMA được đưa ra là “SMA cung cấp, phân tích số liệu KTQT về doanh nghiệp và đối thủ cạnh tranh, cho việc sử dụng thông tin trong phát triển và kiểm soát chiến lược kinh doanh, đặc biệt là các mức liên quan và các xu hướng về chi phí thực tế, giá cả, khối lượng, thị phần, dòng tiền và nhu cầu của tổng nguồn lực doanh nghiệp”. Trong khái niệm của Simmonds (1981) cho thấy tác giả đánh giá cao tầm quan trọng thông tin đối thủ cạnh tranh trong việc theo đuổi QTCL của tổ chức và khái niệm này cho biết cách tiếp cận chung nhất giữa KTQT, chiến lược và định vị. Tương tự, Langfield-Smith (2008) đã tăng cường ý nghĩa của việc đáp ứng thông tin chiến lược liên quan đến hoạt động của các đối thủ, định hướng SMA tập trung cho việc cung cấp thông tin bên ngoài (các đối thủ) và mang tính tương lai, điều này rất hữu ích cho lãnh đạo khi thực hiện QTCL. Tuy nhiên, những khái niệm này giới hạn SMA để cung cấp thông tin của đối thủ và không có đề cập đến thông tin liên quan đến khách hàng và thị trường.

Theo Shank (1989) đưa ra định nghĩa “SMA là việc sử dụng thông tin quản trị chi phí được định hướng rõ ràng ở các giai đoạn của chu trình QTCL”. Theo Shank (1989) mô tả quản trị chi phí chiến lược (QTCPL) là sự pha trộn giữa các yếu tố phân tích tài chính được lấy từ ba chủ đề của quản trị chiến lược gồm phân tích chuỗi giá trị, phân tích vị thế chiến lược và phân tích tác nhân chi phí (phân bổ chi phí). Shank cho rằng QTCPL là sự phát triển các kỹ thuật KTQT mới, sử dụng thông tin chi phí để cung cấp cho các giai đoạn của quản trị chiến lược như giúp xây dựng, thực hiện và kiểm soát chiến lược của DN. Shank (1989) đề xuất các kỹ thuật thuộc về SMA như kỹ thuật về chi phí vòng đời sản phẩm, phân tích chuỗi giá trị và kỹ thuật về chi phí chất lượng. Bên cạnh đó, Shank cũng nhận thấy ABC, BSC là những kỹ thuật của SMA đã được thiết lập từ lâu và được sử dụng rộng rãi cho mục tiêu hoạch định và xây dựng chiến lược DN.

Theo nghiên cứu của Bromwich (1990) khẳng định rằng SMA được phân biệt bằng việc tập trung cung cấp dữ liệu liên quan đến đánh giá vị trí cạnh tranh của công ty trong một ngành công nghiệp, với trọng tâm là khách hàng và đối thủ cạnh tranh là

những đối tượng bên ngoài được KTQT phân tích “SMA là cung cấp và phân tích thông tin tài chính trên thị trường (sản phẩm) của đơn vị và cấu trúc chi phí; chi phí của đối thủ và kiểm soát chiến lược; và các chiến lược của đối thủ cạnh tranh trên các thị trường này trong một số giai đoạn”. Định nghĩa này của Bromwich cũng tương đồng với Simmonds vì đều cho rằng SMA là kỹ thuật đánh giá lợi thế cạnh tranh hay tạo ra giá trị gia tăng cho DN so với đối thủ, nó có ảnh hưởng lớn đến quá trình xây dựng và giám sát chiến lược kinh doanh của DN. Mặc dù, định nghĩa của Bromwich (1990) đã giới hạn SMA trong phạm vi cung cấp thông tin tài chính và thông tin về chi phí, nhưng Bromwich lại cung cấp được nhiều thông tin chi tiết hơn so với Simmonds là ngoài việc thu thập và phân tích thông tin tài chính về DN và đối thủ cạnh tranh thì mối quan tâm mới của SMA là cấu trúc chi phí và thị trường sản phẩm, chi phí thuộc tính của sản phẩm. Bởi Bromwich cho rằng, cơ cấu chi phí của DN với cấu trúc chi phí của đối thủ hiện tại và tiềm năng được chứng minh là cốt lõi trong việc đảm bảo tính khả thi của chiến lược trên thị trường. Để chiến lược của DN trở nên bền vững, DN cần phải có những lợi thế về chi phí so với đối thủ và dự đoán sẽ duy trì những lợi thế này trong tương lai. Mặt khác Bromwich (1990) cũng nhấn mạnh rằng để ra các quyết định tối ưu thì cần có những thông tin liên quan đến các thuộc tính mà sản phẩm DN sở hữu cũng như của các đối thủ cạnh tranh, vì các thuộc tính này là trọng tâm trong việc xây dựng các chiến lược DN liên quan đến sự phù hợp với thị trường và đa dạng hóa sản phẩm. Do đó, SMA được xem là nhân tố quan trọng trong các quyết định chiến lược. Theo quan điểm của Lord (1996) SMA đã đặt trọng tâm thông tin bên ngoài về đối thủ cạnh tranh, các thông tin về chi phí liên quan đến ra các quyết định chiến lược để giúp DN có được vị thế trong kinh doanh.

Như vậy, *SMA theo nghĩa hẹp là hệ thống các kỹ thuật kế toán quản trị định hướng cạnh tranh, tập trung sử dụng thông tin chi phí và thông tin thị trường của doanh nghiệp và đối thủ nhằm hỗ trợ xây dựng, thực hiện và kiểm soát chiến lược cạnh tranh, đặc biệt là chiến lược dẫn đầu chi phí thấp và chiến lược khác biệt hóa.*

+ Kế toán quản trị chiến lược theo nghĩa rộng

Trong khi đó, một số nhà nghiên cứu sử dụng khái niệm theo nghĩa rộng của chiến lược lại coi SMA như là công việc hoạch định, quản trị chiến lược thông qua công cụ kế toán quản trị với tất cả các kỹ thuật của KTQT được tập trung cho chiến lược dài hạn. Lúc này SMA được hiểu theo nghĩa rộng là hệ thống kế toán phục vụ quản trị chiến lược.

Theo Guilding và cộng sự (2000) SMA theo nghĩa rộng là một hệ thống kế toán cung cấp dữ liệu để xây dựng chiến lược kinh doanh, hỗ trợ việc điều chỉnh chiến lược cho phù hợp với quy trình kinh doanh và nhân viên, đồng thời hỗ trợ quản lý trong việc giảm chi phí, đo lường hiệu suất, lập kế hoạch chiến lược và thực hiện. Ngoài việc cung cấp phân tích và quan điểm về tình hình tài chính của doanh nghiệp, SMA

còn cung cấp thông tin về thị trường mà doanh nghiệp đang hoạt động cũng như cơ cấu chi phí, tình hình cạnh tranh và chiến lược của đối thủ cạnh tranh. Nói cách khác, SMA có cấu trúc để thu thập, ghi chép, xử lý và phân tích cả dữ liệu bên trong và bên ngoài doanh nghiệp (Ward, 1992).

Theo Hoque (2002) định nghĩa “SMA là một quá trình xác định, thu thập, lựa chọn và phân tích các số liệu kế toán để giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định chiến lược và đánh giá thành quả tổ chức”. Dù chia quy trình QTCL với các bước khác nhau nhưng những tác giả này đều tiếp cận SMA với quan điểm coi nó là công cụ có thể cung cấp thông tin bên ngoài, thông tin chiến lược nhằm giúp DN có thể đối phó với những bất ổn từ môi trường bên ngoài và mang lại các lợi thế cạnh tranh cũng như nâng cao hiệu quả hoạt động thông qua các kỹ thuật như phân tích chi phí chiến lược, phân tích đối thủ cạnh tranh, thị trường. Theo Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh (2020), SMA là công cụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện các chức năng hoạch định chiến lược, kiểm soát, đánh giá hiệu quả chiến lược và ra các quyết định chiến lược. Quan điểm này tập trung xác định SMA là công cụ phục vụ cho các nhà quản lý doanh nghiệp trong việc điều hành và kiểm soát doanh nghiệp.

Mặc dù có nhiều quan điểm khác nhau về SMA, tuy nhiên, nhìn chung, các quan điểm vẫn chủ yếu tập trung mạnh vào phân tích lợi thế cạnh tranh với tầm nhìn chiến lược để nhằm mục đích giúp doanh nghiệp có thể hoạt động lâu dài, phù hợp với môi trường xung quanh. Cụ thể, SMA cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị có thể hoạch định chiến lược, thực thi các chiến lược đó nhằm đạt được lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp. Vì vậy, quan điểm của tác giả đồng thuận với quan điểm của Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh (2020), “*Kế toán quản trị chiến lược là công cụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện các chức năng hoạch định chiến lược, kiểm soát, đánh giá hiệu quả chiến lược và ra các quyết định chiến lược.*”

Như vậy, SMA không chỉ là sự mở rộng của KTQT truyền thống mà là một phương pháp tiếp cận tích hợp, kết hợp dữ liệu tài chính với dữ liệu phi tài chính từ môi trường bên ngoài. Luận án tiếp cận khái niệm SMA theo nghĩa hẹp, tập trung vào hệ thống các kỹ thuật SMA nhằm hỗ trợ các quyết định chiến lược, nâng cao hiệu quả hoạt động trong doanh nghiệp.

1.2. Các nội dung của kế toán quản trị chiến lược

Theo nghiên cứu của Simmonds, SMA là một công cụ phục vụ quản trị chiến lược khá hoàn thiện đối với doanh nghiệp. SMA có nhiệm vụ thu thập dữ liệu từ tiếp thị, sản xuất và các chức năng khác bao gồm kế toán và tài chính nhằm cung cấp thông tin giúp doanh nghiệp phát triển và thực hiện chiến lược chi phí thấp nhất trong hoạt động kinh doanh của mình (Simmonds, 1981). SMA được sử dụng trong việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin cho các nhà hoạch định để lập kế hoạch, ra quyết định và giám sát công việc (Cadez và Guilding, 2008). Về mặt lý luận SMA là

một khái niệm có phạm vi rộng, gồm nhiều nội dung liên quan đến việc cung cấp thông tin phục vụ QTCL. Tuy nhiên, trong các nghiên cứu thực nghiệm, nội dung của SMA khó có thể đo lường trực tiếp do tính trừu tượng và đa chiều. Do đó, các nghiên cứu thường tiếp cận SMA thông qua các kỹ thuật cụ thể (như kế toán chi phí mục tiêu, phân tích chuỗi giá trị, phân tích đối thủ cạnh tranh...), bởi đây là những biểu hiện cụ thể và có thể quan sát, đo lường được của SMA. Cách tiếp cận này cũng phù hợp với quan điểm của Cadez và Guilding (2008), khi cho rằng mức độ vận dụng SMA được phản ánh thông qua việc sử dụng SMAT mang tính chiến lược. Về mặt thực tiễn, trong doanh nghiệp, SMA không tồn tại như một hệ thống tách biệt mà được triển khai thông qua việc áp dụng các kỹ thuật cụ thể trong quá trình quản trị. Vì vậy, việc nghiên cứu SMAT cho phép phản ánh sát hơn thực trạng vận dụng SMA trong doanh nghiệp, đặc biệt trong bối cảnh các DNXD, nơi việc ra quyết định chiến lược gắn liền với các công cụ phân tích chi phí, dự toán và đánh giá hiệu quả dự án. Hơn nữa, việc tập trung vào SMAT còn giúp đảm bảo tính khả thi trong nghiên cứu định lượng. Các kỹ thuật này có thể được lượng hóa thông qua thang đo, từ đó phục vụ cho việc kiểm định mô hình nghiên cứu và các giả thuyết. Ngược lại, nếu tiếp cận SMA ở cấp độ khái niệm tổng thể, việc xây dựng thang đo sẽ gặp nhiều khó khăn và làm giảm độ tin cậy của kết quả nghiên cứu. Như vậy, việc tiếp cận SMA thông qua các kỹ thuật không làm thu hẹp nội dung nghiên cứu, mà ngược lại, giúp cụ thể hóa và đo lường một cách phù hợp SMA trong nghiên cứu thực nghiệm, đồng thời đảm bảo tính khoa học và khả năng kiểm định của mô hình nghiên cứu.

Trong nghiên cứu của nhóm Cadez & Guilding được thực hiện tại 2 quốc gia là Slovenia và Úc đã tổng hợp 16 SMAT và phân thành 5 nhóm là chi phí, lập kế hoạch kiểm soát và đo lường hiệu quả, quyết định chiến lược, kế toán đối thủ cạnh tranh và kế toán khách hàng. Trong nghiên cứu này đã đề cập đến hệ thống SMAT gần như hoàn chỉnh và phân chúng thành các nhóm riêng biệt giúp doanh nghiệp quản trị các vấn đề cả bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, từ đó thực hiện việc đưa ra các quyết định chiến lược nhằm tăng hiệu quả hoạt động (Cadez và Guilding, 2008). Hệ thống 16 SMAT này được nhóm Marten tiếp tục đưa vào trong nghiên cứu thực nghiệm của mình tại Indonesia (Marten và cộng sự, 2022). Kết quả nghiên cứu này tiếp tục được sử dụng có chọn lọc trong các nghiên cứu thực nghiệm của Cinquini và Tenucci (2010) được thực hiện tại Ý với 11 SMAT trong đó có bổ sung kỹ thuật kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Trong nghiên cứu của Turner và cộng sự (2017) được thực hiện tại Slovenia cũng nghiên cứu 7 kỹ thuật trong hệ thống SMAT do Cadez và Guilding (2008) đưa ra. Theo Arunruangsirilert và Chonglertham (2017) có đưa ra sự kết hợp hệ thống SMAT của Cadez và Guilding (2008) cùng với của Cinquini và Tenucci (2010) để đưa vào 17 kỹ thuật trong nghiên cứu thực nghiệm của mình tại Thái Lan. Nghiên cứu của Hadid và Al-Sayed (2021) tại Anh về 12 kỹ thuật thực

nghiệm của SMA trong đó có 10 kỹ thuật trong hệ thống của các nghiên cứu trước của Cadez và Guilding (2008) có bổ sung thêm 2 kỹ thuật là quản lý chi phí môi trường và giá trị kinh tế gia tăng.

Từ việc tổng quan các nghiên cứu về SMAT cho thấy các nghiên cứu về SMA trước năm 2008 (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990; Guilding, 1999) thường mang tính phân mảnh và lý thuyết. Mỗi tác giả có thể đề xuất một danh sách kỹ thuật khác nhau, tập trung vào một vài khía cạnh cụ thể. Nghiên cứu của Cadez & Guilding (2008) không phát minh ra các kỹ thuật mới. Thay vào đó, họ đã thực hiện một công việc quan trọng là tổng hợp một cách có hệ thống các SMAT được chấp nhận rộng rãi nhất từ các công trình nghiên cứu hạt nhân cụ thể trước đó. Danh mục 16 kỹ thuật này là sự kế thừa và chất lọc những gì được giới học thuật xem là "cốt lõi" của SMA. Nó đã trở thành một "chuẩn mực" cho rất nhiều nghiên cứu thực nghiệm sau này ở các quốc gia khác nhau như Úc, Malaysia, các nước châu Âu, và cả Việt Nam.

Bảng 1.1 Danh mục các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược

Nhóm Kỹ thuật SMA	Kỹ thuật SMA
Quản trị chi phí chiến lược	1. Kế toán chi phí theo thuộc tính
	2. Kế toán chi phí vòng đời sản phẩm
	3. Kế toán chi phí chất lượng
	4. Kế toán chi phí mục tiêu
	5. Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	6. Điểm chuẩn
	7. Đo lường hiệu suất tích hợp/ Thẻ điểm cân bằng
Ra quyết định chiến lược	8. Kế toán chi phí chiến lược
	9. Định giá chiến lược
	10. Định giá thương hiệu
Kế toán liên quan đến năng lực cạnh tranh	11. Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh
	12. Giám sát vị trí cạnh tranh
	13. Đánh giá hiệu quả của đối thủ cạnh tranh
Quản trị khách hàng	14. Phân tích lợi nhuận khách hàng
	15. Phân tích lợi nhuận của khách hàng trọn đời
	16. Đánh giá khách hàng là tài sản

Nguồn: Cadez và Guilding (2008)

Dựa trên kết quả tổng quan tài liệu, phỏng vấn chuyên gia học giả và thực tế có chuyên môn sâu về SMA, xuất phát từ khái niệm SMA gắn với đặc thù của ngành xây dựng xác định các SMAT cốt lõi. Ngành xây dựng là ngành cạnh tranh khốc liệt về chi phí và giá thầu nên các SMAT về chi phí là cực kỳ quan trọng. Các chuyên gia lý giải rằng kỹ thuật kế toán chi phí theo thuộc tính và kế toán chi phí chất lượng giúp các DNXD kiểm soát tốt hơn các khoản chi phí tạo ra sự khác biệt cho các dự án của DN, từ đó giúp DN tăng khả năng trúng thầu. Kỹ thuật chi phí theo vòng đời sản phẩm, chi phí theo mục tiêu hay chuỗi giá trị cũng được các chuyên gia nhận định rằng các

DNXD sử dụng các SMAT này trong việc kiểm soát tốt hơn các khoản chi phí, hỗ trợ chiến lược chi phí thấp từ đó nâng cao được hiệu quả hoạt động tại các DNXD. Các DNXD chịu áp lực về lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả nên các kỹ thuật về đánh giá hiệu quả tích hợp (BSC), điểm chuẩn là cần thiết. Đối với SMAT khác, các chuyên gia nhận định rằng kế toán khách hàng có thể được lồng ghép vào phương diện khách hàng trong mô hình BSC, trong khi việc đánh giá năng lực cạnh tranh có thể được thực hiện thông qua hoạt động đối sánh (benchmarking) với các doanh nghiệp cùng ngành. Do đó, để đảm bảo chiều sâu phân tích, phù hợp với mục tiêu nghiên cứu và đặc thù bối cảnh nghiên cứu tại các DNXDVN, luận án xác định phạm vi nội dung nghiên cứu tập trung vào 7 SMAT, bao gồm:

*** Kế toán chi phí theo thuộc tính**

Kế toán chi phí theo thuộc tính là một kỹ thuật trong SMA, trong đó chi phí được phân bổ cho sản phẩm hoặc dịch vụ dựa trên các thuộc tính hoặc đặc điểm cụ thể của chúng. Kỹ thuật này tập trung vào việc hiểu rõ tác động chi phí của từng thuộc tính sản phẩm, điều này rất quan trọng trong việc ra quyết định chiến lược. Kỹ thuật này đặc biệt hữu ích trong môi trường mà sản phẩm có nhiều đặc điểm khác nhau, và việc hiểu chi phí của từng thuộc tính sẽ giúp cung cấp thông tin về giá cả, thiết kế sản phẩm và khả năng sinh lời (Roslender và Hart, 2003).

Kỹ thuật chi phí theo thuộc tính được xem là một thành tố cốt lõi của SMA, vì nó liên kết việc đo lường chi phí nội bộ với các yếu tố thị trường bên ngoài như nhu cầu khách hàng, đặc tính sản phẩm được ưu tiên và vị thế cạnh tranh của doanh nghiệp (Bromwich, 1990).

Kế toán quản trị chi phí thuộc tính sản phẩm dựa trên lý thuyết các sản phẩm bao gồm các thuộc tính cấu thành nên nó dùng để thu hút người tiêu dùng, các chi phí tạo nên thuộc tính của sản phẩm cần được coi như một mục tiêu chi phí phải được kiểm soát (Bromwich, 1990). Việc xác định được các thuộc tính này có ảnh hưởng trực tiếp tới thị hiếu và nhu cầu của người tiêu dùng, đồng thời quyết định giá trị thị trường của doanh nghiệp. Kế toán quản trị chi phí thuộc tính sản phẩm hướng tới tập hợp và phân bổ các chi phí được chi ra gắn với các thuộc tính sản phẩm nhằm đáp ứng nhu cầu của khách hàng.

Kỹ thuật này không chỉ giúp doanh nghiệp hiểu rõ hơn về chi phí liên quan đến từng thuộc tính sản phẩm mà còn giúp đối tượng bên ngoài, đặc biệt là khách hàng, nhận thức rõ hơn về giá trị thực sự của sản phẩm. Qua đó, doanh nghiệp có thể tập trung đầu tư và cải tiến những thuộc tính có giá trị cao, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh và lợi thế cạnh tranh (Sương, 2025).

Tóm lại, kế toán quản trị chi phí thuộc tính sản phẩm là kỹ thuật phân tích và tính toán chi phí dựa trên các đặc tính cụ thể của sản phẩm, nhằm hỗ trợ doanh nghiệp

trong việc lựa chọn, cải tiến và quản lý chi phí hiệu quả theo từng thuộc tính sản phẩm để đáp ứng nhu cầu khách hàng và nâng cao giá trị sản phẩm trên thị trường.

Nội dung kế toán chi phí theo thuộc tính bao gồm:

- Xác định những thuộc tính chính của sản phẩm hoặc dịch vụ mà khách hàng quan tâm và góp phần tạo nên giá trị. Các thuộc tính này có thể bao gồm chất lượng, thiết kế, chức năng, hình ảnh thương hiệu (Cinquini và Tenucci, 2006); (Pires và cộng sự, 2020).
- Phân bổ chi phí cho từng thuộc tính dựa trên nguồn lực tiêu hao. Điều này bao gồm việc xác định chi phí trực tiếp và gián tiếp liên quan đến mỗi thuộc tính. Ví dụ, chi phí vật liệu chất lượng cao sẽ được phân bổ vào thuộc tính “chất lượng” (Manyaeva và cộng sự, 2016).
- Thu thập và phân tích dữ liệu về chi phí liên quan đến từng thuộc tính. Việc này có thể sử dụng các kỹ thuật như kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) để đảm bảo phân bổ chi phí chính xác (Manyaeva và cộng sự, 2016); (Adamova, 2022).
- Trình bày thông tin chi phí theo định dạng hỗ trợ các quyết định chiến lược trên các báo cáo và ra quyết định. Điều này có thể bao gồm so sánh chi phí giữa các thuộc tính hoặc kịch bản khác nhau, giúp nhà quản lý quyết định nên ưu tiên thuộc tính nào (Cinquini và Tenucci, 2006); (Pires và cộng sự, 2020).

Kế toán chi phí theo thuộc tính mang lại nhiều lợi ích, có thể tác động lớn đến quản trị chiến lược của doanh nghiệp thông qua việc:

- Giúp doanh nghiệp hiểu rõ cách chi phí được phân bổ theo từng thuộc tính sản phẩm, minh bạch chi phí, từ đó cải thiện việc kiểm soát và quản lý chi phí (Cinquini và Tenucci, 2006); (Pires và cộng sự, 2020).
- Doanh nghiệp có thể tập trung vào những thuộc tính tạo nhiều giá trị nhất cho khách hàng, từ đó nâng cao sự hài lòng và trung thành của khách hàng đối với các sản phẩm dịch vụ của doanh nghiệp (Roslender và Hart, 2003); (Pires và cộng sự, 2020).
- Giúp doanh nghiệp xác định và đầu tư vào các thuộc tính tạo sự khác biệt so với đối thủ, từ đó gia tăng vị thế, nâng cao khả năng cạnh tranh trên thị trường (Cinquini và Tenucci, 2006).
- Có thể được sử dụng để đo lường và quản lý tài sản trí tuệ, như năng lực đổi mới và hình ảnh thương hiệu, vốn là các yếu tố then chốt cho thành công dài hạn (Pires và cộng sự, 2020).

Ưu điểm là cung cấp thông tin chi tiết về tác động chi phí của các thuộc tính sản phẩm khác nhau, giúp đưa ra quyết định chính xác hơn về giá cả, thiết kế sản phẩm và phân bổ nguồn lực; tăng độ chính xác, giảm thiểu sai lệch của chi phí; giúp quản lý chi

phí phù hợp với mục tiêu chiến lược, chẳng hạn như nâng cao sự khác biệt sản phẩm và khả năng cạnh tranh.

Nhược điểm là kỹ thuật này triển khai có thể phức tạp, đặc biệt trong các tổ chức có nhiều thuộc tính sản phẩm hoặc quy trình sản xuất phức tạp; việc xác định và phân bổ chi phí cho các thuộc tính đòi hỏi thời gian và nguồn lực đáng kể, là trở ngại với các doanh nghiệp nhỏ.

*** Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm**

Kế toán quản trị chi phí theo vòng đời sản phẩm (LCC) là quy trình ước tính và tập hợp toàn bộ chi phí trong cả vòng đời của một loại sản phẩm. Kỹ thuật này xem xét tất cả các chi phí liên quan từ giai đoạn mua sắm hoặc sản xuất ban đầu đến vận hành, bảo trì, và cuối cùng là loại bỏ hoặc tái chế (Kerdlap và Cornago, 2020). Kỹ thuật này đặc biệt quan trọng trong trường hợp các khoản chi phí liên quan đến phát triển và lập kế hoạch sản xuất phát sinh tương đối lớn hoặc chi phí phải bỏ ra lớn trong giai đoạn loại bỏ sản phẩm như chi phí thanh lý, hoàn nguyên mặt bằng. LCC là một SMAT giúp các tổ chức đưa ra quyết định sáng suốt bằng cách đánh giá các tác động tài chính dài hạn của khoản đầu tư (Zakaria và cộng sự, 2020). LCC đặc biệt hữu ích trong các ngành có tài sản có vòng đời dài như xây dựng, sản xuất và quốc phòng. Kỹ thuật này cung cấp cái nhìn toàn diện về chi phí, giúp tổ chức tối ưu hóa phân bổ nguồn lực và giảm chi phí tổng thể.

Vòng đời một sản phẩm được chia thành 5 giai đoạn như sau:

Bảng 1.2. Các giai đoạn của vòng đời sản phẩm

Giai đoạn	Nội dung
Nghiên cứu và triển khai	- Sản phẩm được nghiên cứu và thiết kế để phát triển. - Chi phí sẽ phát sinh nhưng chưa có doanh thu vì sản phẩm chưa được đưa ra thị trường để bán.
Giới thiệu	- Sản phẩm được đưa ra thị trường. - Khách hàng ban đầu sẽ chưa nhận thức được về sản phẩm nên doanh nghiệp cần tốn chi phí cho các chương trình marketing và quảng cáo.
Phát triển	- Sản phẩm bắt đầu có thị phần lớn hơn, doanh thu tăng lên và doanh nghiệp bắt đầu có lợi nhuận.
Bão hòa	- Nhu cầu về sản phẩm bắt đầu giảm, doanh thu và lợi nhuận đạt mức cao nhất và duy trì ổn định.
Suy thoái	- Nhu cầu sản phẩm giảm mạnh, doanh thu và lợi nhuận bắt đầu giảm. - Doanh nghiệp xem xét quyết định dừng bán sản phẩm.

Nguồn: Kotler và Keller (2016)

Chi phí vòng đời sản phẩm là tổng chi phí phát sinh trong toàn bộ vòng đời của một sản phẩm, từ lúc sản phẩm được thiết kế cho đến lúc sản phẩm được rút khỏi thị trường.

Nội dung kế toán quản trị chi phí theo vòng đời sản phẩm bao gồm:

- Xác định phạm vi và mục tiêu sản phẩm, hệ thống hoặc quy trình cần phân tích. Thiết lập ranh giới của từng giai đoạn trong vòng đời (thiết kế, sản xuất, vận hành, bảo trì, loại bỏ). Xác định mục tiêu rõ ràng như giảm chi phí, đánh giá đầu tư, hay phân tích tính bền vững.

- Thu thập dữ liệu lịch sử về các chi phí liên quan như chi phí đầu tư ban đầu, vận hành, bảo trì và thải bỏ.

- Ước tính chi phí cho từng giai đoạn vòng đời (chi phí trực tiếp như nguyên vật liệu, nhân công; chi phí gián tiếp như chi phí quản lý, tác động môi trường). Cân nhắc các yếu tố bên ngoài như chi phí môi trường và tác động xã hội trong bối cảnh phát triển bền vững.

- Chiết khấu và tính giá trị hiện tại ròng (NPV). Chuyển đổi các chi phí tương lai về hiện tại bằng tỷ lệ chiết khấu. Tính NPV của tổng chi phí vòng đời để đánh giá tính khả thi về mặt kinh tế.

- Phân tích độ nhạy, phân tích ảnh hưởng của các biến số quan trọng (lãi suất, giá năng lượng,...) đến tổng chi phí vòng đời. So sánh chi phí vòng đời của các lựa chọn khác nhau để xác định phương án tối ưu về chi phí. Sử dụng kết quả để hỗ trợ các quyết định chiến lược như đầu tư, mua sắm hay tối ưu hóa quy trình.

LCC đem lại nhiều lợi ích giúp doanh nghiệp đánh giá được lợi nhuận trên toàn bộ vòng đời một sản phẩm, cung cấp thông tin cho các doanh nghiệp để lên các kế hoạch dài hạn. Đặc biệt thích hợp cho các sản phẩm có vòng đời ngắn, doanh nghiệp có thể ước tính tương đối chính xác số lượng và giá bán sản phẩm để tạo ra nhiều doanh thu hơn, hoặc cắt giảm nhiều chi phí hơn.

Ưu điểm là xác định các yếu tố chi phí trọng yếu xuyên suốt vòng đời sản phẩm, cung cấp nền tảng toàn diện cho việc ra quyết định; tăng cường quản lý chi phí, hỗ trợ kiểm soát chi phí thông qua hiểu biết sâu về tác động của các lựa chọn thiết kế, sản xuất và vận hành; tăng cường quản lý rủi ro thông qua mô hình hóa rủi ro và phân tích độ nhạy giúp quản lý rủi ro về chi phí một cách hiệu quả.

Nhược điểm là phức tạp và tốn nguồn lực, yêu cầu chuyên môn cao và dữ liệu chi tiết, gây khó khăn cho doanh nghiệp nhỏ hoặc thiếu kinh nghiệm; phụ thuộc vào giả định, nên có thể đưa ra kết quả sai lệch nếu ước tính không chính xác.

*** Kế toán quản trị chi phí chất lượng sản phẩm**

Kế toán quản trị chi phí chất lượng sản phẩm là SMAT nhằm xác định chi phí liên quan tới chất lượng của sản phẩm và dịch vụ. Đây là một công cụ để tạo ra lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp. Nội dung các chi phí liên quan tới chất lượng sản phẩm bao gồm:

- Chi phí hệ thống chất lượng là những chi phí liên quan tới việc thiết kế, thực hiện và duy trì hệ thống tiêu chuẩn chất lượng của doanh nghiệp.

- Chi phí thẩm định, đánh giá chất lượng là những chi phí liên quan đến việc đo lường, đánh giá và thẩm định nguyên liệu đầu vào và sản phẩm đầu ra để chắc chắn rằng sản phẩm đáp ứng được các tiêu chuẩn và yêu cầu về chất lượng.

- Chi phí khắc phục/bù đắp rủi ro phát sinh là những khoản chi phí cho những sản phẩm hỏng, lỗi, mất mát hoặc đơn giản là khoản lỗ của việc kinh doanh sản phẩm do những lỗi phát sinh liên quan tới chất lượng sản phẩm. Chi phí khắc phục/bù đắp rủi ro phát sinh bao gồm 02 loại:

- Chi phí khắc phục/bù đắp rủi ro bên trong là những chi phí phát sinh khi sản phẩm và nguyên liệu đầu vào không đáp ứng được các tiêu chuẩn và yêu cầu về chất lượng khiến cho sản phẩm không thể đến được tay người tiêu dùng.

- Chi phí khắc phục/bù đắp rủi ro bên ngoài là những chi phí phát sinh khi sản phẩm không đáp ứng/thỏa mãn được yêu cầu của người tiêu dùng (Superville và cộng sự, 2003); (Arora, 2024).

Các chi phí này có mối liên hệ với nhau là một phần trong chính sách đảm bảo mà doanh nghiệp cần phải cam kết với khách hàng nhằm nâng cao uy tín, thương hiệu cũng như tạo ra lợi thế cạnh tranh. Thị phần và lợi nhuận của doanh nghiệp có thể được gia tăng nếu như nhà quản trị tập trung nhiều hơn cho chất lượng sản phẩm. Việc tăng chi phí hệ thống chất lượng hoặc chi phí thẩm định, đánh giá chất lượng có thể giúp cho tiết kiệm được các khoản chi phí khắc phục/bù đắp rủi ro phát sinh.

Kế toán quản trị chi phí chất lượng sản phẩm đem lại nhiều lợi ích giúp tổ chức xác định và giải quyết các điểm yếu về chất lượng, tăng hiệu quả vận hành, giảm thiểu lãng phí và lỗi giúp tăng năng suất và hiệu quả quy trình. Doanh nghiệp quản trị rủi ro tốt hơn, giảm thiểu rủi ro pháp lý, tổn thất thương hiệu do sản phẩm chất lượng kém, hỗ trợ phát triển bền vững và trách nhiệm xã hội, góp phần giảm lãng phí, thúc đẩy sản xuất sạch và thân thiện môi trường (Szczerbak & Wikarczyk, 2023; Biadacz, 2019).

Ưu điểm giúp tăng tỷ lệ sản phẩm đạt chất lượng ngay từ đầu dẫn đến gia tăng sự hài lòng của khách hàng, tập trung vào phòng ngừa và đánh giá giúp giảm mạnh chi phí do lỗi, tạo lợi thế cạnh tranh, chất lượng cao tạo yếu tố khác biệt hóa so với đối thủ, tuân thủ quy định, đáp ứng yêu cầu tiêu chuẩn ngành và luật pháp liên quan.

Nhược điểm là chi phí đầu tư ban đầu cao, khó cạnh tranh về giá, đòi hỏi chuyên môn và hệ thống công nghệ hiện đại, phức tạp; một số nhân viên, quản lý có thể không sẵn sàng chấp nhận thay đổi.

*** Kế toán quản trị chi phí theo mục tiêu**

Chi phí mục tiêu là SMAT được sử dụng nhằm đạt được lợi nhuận đã đặt ra. Chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ

phần của qui trình chế tạo (RS và Atkinson, 1989). Đây là một kỹ thuật tiếp cận "ngược", bắt đầu từ giá bán mục tiêu rồi trừ đi mức lợi nhuận kỳ vọng để xác định chi phí. Kỹ thuật này đảm bảo sản phẩm được thiết kế và sản xuất trong phạm vi chi phí mục tiêu, từ đó đảm bảo khả năng sinh lời và giá trị cho khách hàng (Helms và cộng sự, 2005). Chi phí mục tiêu là đích đến mà doanh nghiệp phải đạt được để hoàn thành các mục tiêu chiến lược của mình (Shank và Fisher, 1999).

Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mong muốn họ phải tìm cách giảm chi phí đến mức mong muốn trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và cung ứng vật tư. Kỹ thuật chi phí mục tiêu là các nỗ lực được thực hiện trong các giai đoạn kế hoạch hóa và sản xuất sản phẩm nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã được xác lập. Mục tiêu là cho phép sản xuất ra các sản phẩm với mục tiêu lợi nhuận trong suốt chu kỳ sống của sản phẩm (Hùng, 2018). Từ đó chi phí mục tiêu trở thành một công cụ quản trị chi phí mà nhà hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, giảm chi phí sản xuất trong tương lai (RS và Atkinson, 1989).

Chi phí mục tiêu = Giá bán mục tiêu – Lợi nhuận mục tiêu

Mỗi giai đoạn phát triển sản phẩm sẽ được đánh giá nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã xác định. Việc đánh giá này dựa trên phân tích giá trị nhằm đánh giá việc thiết kế sản phẩm và nhận diện các cơ hội có thể cải tiến giá trị của sản phẩm. Trong quá trình quản lý chi phí theo kỹ thuật chi phí mục tiêu, nhà quản trị cần tính toán chi phí mục tiêu và đưa ra các giải pháp để giảm thiểu khoảng cách giữa chi phí ước tính và chi phí mục tiêu theo từng bước như sau:

Bảng 1.3. Nội dung các bước thực hiện mô hình chi phí mục tiêu

Bước 1	Xác định đặc điểm sản phẩm trong đó ước tính khối lượng bán hàng đầy đủ
Bước 2	Quyết định giá bán mục tiêu mà tại đó công ty có thể bán sản phẩm thành công
Bước 3	Ước tính lợi nhuận mong muốn dựa trên tỷ suất lợi nhuận yêu cầu
Bước 4	Tính toán chi phí mục tiêu = Giá bán mục tiêu – Lợi nhuận mục tiêu
Bước 5	Ước tính chi phí dựa trên đặc điểm thiết kế ban đầu và mức độ chi phí hiện tại
Bước 6	Tính toán khoảng cách chi phí mục tiêu = Chi phí ước tính – Chi phí mục tiêu
Bước 7	Tìm cách để giảm thiểu khoảng cách trên

Nguồn: Cooper và Kaplan (1999)

Kế toán quản trị chi phí theo mục tiêu đem lại nhiều lợi ích đảm bảo sản phẩm đáp ứng đúng nhu cầu thị trường và mục tiêu lợi nhuận, cải thiện quản lý chi phí giúp giảm chi phí từ giai đoạn thiết kế giúp tiết kiệm trong toàn bộ vòng đời sản phẩm, tăng giá trị cho khách hàng, đáp ứng mong đợi về chất lượng, chức năng và giá cả, quản lý chuỗi cung ứng hiệu quả, nhà cung cấp tham gia sớm giúp đảm bảo đáp ứng yêu cầu chi phí.

Ưu điểm giúp khuyến khích các doanh nghiệp hoạt động hiệu quả hơn, giúp đạt được lợi thế cạnh tranh, khuyến khích cá nhân, bộ phận có chức năng khác nhau cùng phối hợp để đạt được mục tiêu tập thể là chi phí mục tiêu đã xác định.

Nhược điểm là đòi hỏi các doanh nghiệp phải thiết kế toán bộ quá trình sản xuất để đáp ứng với yêu cầu về chi phí, có thể dẫn đến nguy cơ như sử dụng vật liệu rẻ tiền hoặc quá ít nhân công có tay nghề cao để giảm chi phí xuống mức thích hợp. Nhiều chi phí cần thiết có thể bị cắt giảm, bỏ qua dẫn đến làm giảm chất lượng sản phẩm.

* Kế toán quản trị chi phí chuỗi giá trị

Kế toán quản trị chi phí chuỗi giá trị là một kỹ thuật quản trị chi phí dựa trên phân tích về chuỗi giá trị của Porter's (1985) là “chuỗi các hoạt động của doanh nghiệp từ khâu lựa chọn nguyên liệu đầu vào cho tới khi sản phẩm hàng hóa được chuyển tới tay người tiêu dùng cuối cùng”. Kế toán chi phí chuỗi giá trị là một SMART tập trung vào việc xác định, phân tích và quản lý chi phí trên toàn bộ chuỗi giá trị của tổ chức. Kỹ thuật này tích hợp các khái niệm từ kế toán, quản trị và marketing nhằm tối ưu hóa cơ cấu chi phí và nâng cao lợi nhuận (Ussahawanitchakit, 2017); (Kırlı và Gümüş, 2011). Chuỗi giá trị bao gồm một loạt các hoạt động tạo ra giá trị cho tổ chức và khách hàng, từ sản xuất ban đầu đến giao hàng cuối cùng. Bằng cách hiểu và quản lý các hoạt động này, tổ chức có thể loại bỏ chi phí không cần thiết và nâng cao hiệu quả của các quy trình tạo giá trị (Simatupang và cộng sự, 2017).

Kỹ thuật kế toán quản trị chi phí chuỗi giá trị dựa trên quan điểm rằng lợi thế cạnh tranh đạt được thông qua việc tối ưu hóa toàn bộ chuỗi giá trị, thay vì chỉ tập trung vào từng hoạt động riêng lẻ. Nó liên quan đến việc phân tích cả hoạt động nội bộ và bên ngoài, bao gồm cả nhà cung cấp và khách hàng, nhằm xác định các yếu tố chi phí và nâng cao hiệu quả (Bhargava và cộng sự, 2018).

Porter đưa ra chuỗi giá trị của một doanh nghiệp được cấu thành bởi 09 hoạt động có liên quan đến nhau và được chia thành 02 nhóm như sau:

Hình 1.1 Chuỗi giá trị

Hoạt động chính (Primary)	Đầu vào (Inbound logistics)	Vận hành (Operations)	Đầu ra (Outbound logistics)	Tiếp thị bán hàng (Marketing sales)	Dịch vụ & Hậu mãi (Service)	Lợi nhuận
Hoạt động phụ (Secondary)	Cơ sở hạ tầng (Firm infrastructure)					
	Quản lý nhân sự (Human resource management)					
	Khoa học công nghệ (Technology)					
	Hệ thống thu mua (Procurement)					

Nguồn: Porter (1985)

Mô hình phân tích chuỗi giá trị của Porter đặt chiến lược kinh doanh, khách hàng và nhà cung cấp của doanh nghiệp trong một mối liên hệ chặt chẽ với nhau. Nếu mối liên hệ này được khai thác triệt để thì doanh nghiệp sẽ có cơ hội có được lợi thế cạnh tranh. Nhà quản trị doanh nghiệp cũng không nên chỉ tập trung vào các hoạt động hướng nội của doanh nghiệp mà còn nên tập trung vào các hoạt động hướng ngoại. Việc hướng ngoại sẽ tạo ra cho doanh nghiệp những cơ hội để làm việc với nhiều nhà cung cấp và khách hàng, qua đó có thể giúp doanh nghiệp gia tăng lợi thế cạnh tranh (Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh, 2020).

Kế toán quản trị chi phí chuỗi giá trị có lợi ích giúp doanh nghiệp giảm chi phí và nâng cao lợi nhuận, tăng cường vị thế chiến lược giúp tổ chức định vị lại hoạt động trong chuỗi giá trị phù hợp với mục tiêu chiến lược. Từ đó nâng cao vị thế cạnh tranh, phân bổ nguồn lực hiệu quả, đảm bảo nguồn lực được phân bổ cho các hoạt động tạo ra giá trị, tập trung vào các yếu tố mà khách hàng coi trọng giúp tăng chất lượng sản phẩm và sự hài lòng.

Ưu điểm là giúp doanh nghiệp loại bỏ các hoạt động không tạo ra giá trị, giảm thiểu chi phí đáng kể, cung cấp cái nhìn tổng thể về tổ chức. Đưa ra các quyết định chiến lược hiệu quả hơn về phân bổ nguồn lực và tối ưu hóa quy trình, tối ưu hóa chuỗi giá trị giúp doanh nghiệp nâng cao sự khác biệt hóa sản phẩm và khả năng dẫn đầu về chi phí từ đó tăng lợi thế cạnh tranh.

Nhược điểm là yêu cầu dữ liệu chi tiết về từng hoạt động, điều này có thể khó khăn trong tổ chức phân tán. Nhân viên và nhà quản lý có thể gặp khó khăn trong thay đổi quy trình hiện tại, đặc biệt nếu liên quan đến thuê ngoài hoặc loại bỏ hoạt động.

*** So sánh điểm chuẩn**

Rank Xerox (1979) đưa ra khái niệm so sánh điểm chuẩn là một quy trình liên tục có hệ thống nhằm đo lường những công ty được coi là dẫn đầu trong các lĩnh vực để từ đó xác định được các tiêu chuẩn về kinh doanh, quy trình sản xuất và là mục tiêu hướng tới cho các doanh nghiệp khác (Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh, 2020). Điểm chuẩn (Benchmarking) trong SMA là một quy trình có hệ thống nhằm xác định, đo lường và cải thiện hiệu suất của tổ chức thông qua việc so sánh với các tiêu chuẩn ngành, thông lệ tốt nhất hoặc đối thủ cạnh tranh. Quá trình này bao gồm việc phân tích các quy trình và kết quả nội bộ để xác định khoảng cách và cơ hội cải tiến. Mục tiêu chính của so sánh điểm chuẩn là thúc đẩy cải tiến liên tục và đạt được lợi thế cạnh tranh bằng cách điều chỉnh các chiến lược tổ chức theo các chuẩn mực ngành (Zairi, 1994); (Prašnikar và cộng sự, 2005).

So sánh điểm chuẩn bao gồm so sánh hiệu quả tài chính và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp với các đối thủ cạnh tranh hoặc so sánh giữa các bộ phận trong doanh nghiệp. Việc so sánh với đối thủ cạnh tranh sẽ cho doanh nghiệp biết về vị trí

của mình trên thương trường và xác định được những khu vực, vùng nào mà họ có thể cải thiện, nâng cao.

Nội dung so sánh điểm chuẩn có thể được chia thành 3 nhóm chính là so sánh điểm chuẩn bên trong, bên ngoài và điểm chuẩn tối ưu. Khi một doanh nghiệp thực hiện so sánh điểm chuẩn sẽ không chỉ thực hiện một loại so sánh mà sẽ tiến hành so sánh theo các cấp bậc và mục tiêu cuối cùng là đánh giá được chênh lệch giữa công ty với những công ty khác hàng đầu.

Quy trình so sánh điểm chuẩn có thể chia thành các bước sau:

- Bước 1: Lập kế hoạch. (1) Xác định vùng, khu vực cần so sánh điểm chuẩn như sản xuất, lưu kho bãi, marketing, ... (2) Xác định các công ty hoặc bộ phận trong nội bộ công ty cần được so sánh. (3) Xác định phương pháp thu thập dữ liệu và tiến hành thu thập dữ liệu.

- Bước 2: Xác định các đối tượng được so sánh tiềm năng là đối tượng trong nội bộ công ty, đối tượng bên ngoài và có sự tương đồng với công ty, và các đối tượng dẫn đầu trên phạm vi toàn cầu.

- Bước 3: Phân tích dữ liệu. Thu thập dữ liệu và từ đó xác định các đối tượng so sánh phù hợp nhất. Xác định lỗ hổng hoặc điểm yếu của công ty so với các đối tượng được so sánh và chỉ ra kế hoạch điều chỉnh, cải thiện để đạt được mức độ cao hơn.

- Bước 4: Thực hiện. Phát triển các kế hoạch hành động, thực hiện từng hành động cụ thể và giám sát quá trình thực hiện đó.

- Bước 5: Tổng kết. Giám sát hiệu quả đạt được, tổng kết và phân tích quá trình thực hiện từ đó xác định lại những mục tiêu nâng cao hiệu quả cho phù hợp.

Yếu tố quan trọng nhất, phức tạp nhất trong so sánh điểm chuẩn là thu thập được dữ liệu từ các đối thủ cạnh tranh hoặc các công nghệ hàng đầu, thường là những dữ liệu nội bộ và không công khai. Giai đoạn lập kế hoạch và triển khai các kế hoạch để lấp đầy những khoảng trống với các đối thủ cạnh tranh, hoặc công ty hàng đầu sẽ rất ít được các công ty tiết lộ. Chiến lược kinh doanh và gia tăng năng lực cạnh tranh luôn là những câu chuyện bí mật nhất mà các doanh nghiệp muốn giữ kín (Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh, 2020).

So sánh điểm chuẩn trong SMA đem lại nhiều lợi ích như giúp doanh nghiệp so sánh hiệu suất, quy trình và kết quả của mình với các đối thủ cạnh tranh hoặc các công ty hàng đầu trong ngành. Từ đó nhận diện điểm mạnh, điểm yếu và các cơ hội cải tiến để giữ vững hoặc nâng cao lợi thế cạnh tranh, đo lường hiệu quả hoạt động dựa vào so sánh các chỉ số hiệu suất (KPIs) như năng suất lao động, chi phí vận hành, thời gian hoàn thành công việc, doanh nghiệp có thể xác định các khu vực cần cải thiện, tối ưu hóa nguồn lực và giảm lãng phí. Thúc đẩy cải tiến liên tục học hỏi các phương pháp hay nhất từ đối thủ hoặc các doanh nghiệp hàng đầu. Hỗ trợ xây dựng chiến lược và

xác định mục tiêu thực tế, nhận diện và phát huy thế mạnh của doanh nghiệp. Tăng khả năng thích ứng với biến động thị trường. Nâng cao năng suất và hiệu quả hoạt động nhân sự, góp phần thu hút và giữ chân nhân tài, nâng cao sự hài lòng và động lực làm việc của nhân viên.

Ưu điểm là giúp DN đánh giá vị thế của mình trên thị trường so với các đối thủ cạnh tranh thông qua việc so sánh các yếu tố như chất lượng sản phẩm, dịch vụ khách hàng, chiến lược kinh doanh. Từ đó, doanh nghiệp nhận diện được điểm mạnh, điểm yếu và các vấn đề cần cải thiện để giữ vững hoặc nâng cao lợi thế cạnh tranh.

Nhược điểm là quá trình thu thập, phân tích và so sánh dữ liệu điểm chuẩn đòi hỏi nhiều thời gian, công sức và chi phí, đặc biệt khi phải tiếp cận thông tin từ các doanh nghiệp khác hoặc các chuẩn mực ngành. Khó khăn trong việc thu thập dữ liệu chính xác và phù hợp, rủi ro sao chép các chiến lược không phù hợp của đối thủ cạnh tranh. Tập trung quá mức vào so sánh bên ngoài có thể làm giảm sự sáng tạo nội bộ. Khó khăn trong việc duy trì liên tục và cập nhật thường xuyên do thiếu nguồn lực hoặc sự cam kết từ lãnh đạo.

*** Thẻ điểm cân bằng**

Thẻ điểm cân bằng (Balanced ScoreCard - BSC) được phát triển đầu tiên bởi Kaplan và Norton vào năm 1992 nhằm đo lường, đánh giá và kiểm soát các bộ phận trong DN toàn diện hơn, đặt các mục tiêu riêng của từng bộ phận trong mối quan hệ với mục tiêu chung chiến lược, và điều này phù hợp hơn với phương pháp quản trị toàn diện trong thời đại ngày nay của các DN (Kaplan và Norton, 2005).

Kaplan và Norton đã chứng minh rằng những nhà điều hành cấp cao trong các lĩnh vực đang sử dụng BSC cho cả mục tiêu đảm bảo hiệu quả hoạt động hiện tại lẫn việc nhắm tới hiệu quả hoạt động trong tương lai. Họ chỉ ra cách sử dụng các thước đo trong bốn khía cạnh gồm (i) Tài chính; (ii) Khách hàng; (iii) Quy trình kinh doanh nội bộ; (iv) Học tập và phát triển, nhằm liên kết các sáng kiến của các cá nhân, bộ phận, phòng ban, đồng thời nhận diện các quy trình hoàn toàn mới để đáp ứng các yêu cầu của khách hàng và mục tiêu của cổ đông.

BSC là một kỹ thuật dựa trên mục tiêu chiến lược để thiết lập, theo dõi, phân tích và đánh giá các chỉ tiêu. Nó cung cấp thông tin xung quanh những vấn đề về con người và quy trình kinh doanh nội bộ, thông tin về vốn và khách hàng để từ đó tìm ra cách cải thiện kế hoạch chiến lược và kết quả hoạt động. Nếu thẻ điểm cân bằng được thực hiện triệt để, các kế hoạch được triển khai đến tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp, thì các mục tiêu chiến lược mới trở thành hoạt động cốt lõi của doanh nghiệp.

Nội dung của BSC bao gồm việc chuyển hóa tầm nhìn và chiến lược của tổ chức thành các mục tiêu cụ thể và các chỉ số đo lường hiệu quả hoạt động trên bốn khía cạnh chính, nhằm giúp doanh nghiệp theo dõi, đánh giá và thực hiện chiến lược một cách toàn diện và cân bằng. Nội dung cụ thể bao gồm mục tiêu tài chính liên quan

đến kết quả tài chính mà doanh nghiệp muốn đạt được, như tăng doanh thu, giảm chi phí, nâng cao lợi nhuận; Mục tiêu khách hàng tập trung vào việc xác định những gì khách hàng mong muốn và cần, như chất lượng sản phẩm, dịch vụ khách hàng, thị phần, sự hài lòng và trung thành của khách hàng; Mục tiêu quy trình nội bộ là các quy trình sản xuất, vận hành, quản lý chất lượng, đổi mới sáng tạo,..; Mục tiêu học hỏi và phát triển tập trung vào việc nâng cao năng lực của nhân viên, phát triển công nghệ, cải tiến hệ thống quản lý và văn hóa tổ chức nhằm đảm bảo sự phát triển bền vững và khả năng đổi mới trong tương lai. Ngoài ra, thẻ điểm cân bằng còn bao gồm xây dựng hệ thống chỉ số đo lường (KPI) cho từng mục tiêu chiến lược để theo dõi tiến độ và hiệu quả thực hiện; Thiết lập các sáng kiến, hành động cụ thể để đạt được mục tiêu đề ra; Cân bằng giữa các mục tiêu ngắn hạn và dài hạn, giữa các chỉ số tài chính và phi tài chính, giữa các đánh giá nội bộ và bên ngoài, giúp doanh nghiệp có cái nhìn toàn diện và tránh tập trung quá mức vào một khía cạnh nào đó; Truyền đạt chiến lược trong toàn tổ chức thông qua bản đồ chiến lược và các công cụ giao tiếp khác, đảm bảo sự đồng thuận và phối hợp giữa các phòng ban.

BSC giúp doanh nghiệp không chỉ đo lường hiệu quả tài chính mà còn chú trọng đến các yếu tố quan trọng khác ảnh hưởng đến sự phát triển bền vững và lợi thế cạnh tranh, từ đó nâng cao khả năng thực thi chiến lược một cách toàn diện và hiệu quả. BSC có rất nhiều lợi ích bao gồm tăng cường liên kết chiến lược, đảm bảo mọi hoạt động hướng tới mục tiêu chung, xây dựng mối liên kết chặt chẽ giữa các mục tiêu chiến lược và các hoạt động cụ thể, giúp nhà quản lý theo dõi tiến độ thực hiện chiến lược một cách minh bạch và đồng bộ trong toàn tổ chức. Giúp chuyển hóa tầm nhìn và chiến lược thành các mục tiêu cụ thể, được đo lường qua bốn khía cạnh, xây dựng KPI rõ ràng giúp nâng cao trách nhiệm cá nhân và tập thể, tăng minh bạch và trách nhiệm. Giúp doanh nghiệp đầu tư đúng người, đúng việc, tránh lãng phí nguồn lực và phát huy tối đa thế mạnh của tổ chức.

Ưu điểm là giúp mô tả và đo lường chiến lược doanh nghiệp một cách rõ ràng, toàn diện; cung cấp khuôn khổ để xây dựng bản đồ chiến lược, giúp nhà quản lý hiểu rõ mối quan hệ nhân quả giữa các mục tiêu chiến lược, từ đó hoạch định kế hoạch bài bản và thực thi hiệu quả hơn; giúp truyền đạt chiến lược xuyên suốt các phòng ban, tạo sự đồng thuận và phối hợp tốt hơn giữa các nhóm trong tổ chức, tránh sai lệch mục tiêu và lãng phí nguồn lực; quản lý và xử lý thông tin hiệu quả hơn; điều chỉnh quy trình và ưu tiên các phương án hợp lý; giúp liên kết các quy trình nội bộ, ngân sách, quản lý rủi ro với mục tiêu chiến lược, đồng thời ưu tiên các dự án, sản phẩm phù hợp với chiến lược doanh nghiệp.

Nhược điểm đó là khó khăn trong việc lựa chọn và cân bằng các chỉ số tài chính và phi tài chính, giữa các mục tiêu ngắn hạn và dài hạn; yêu cầu sự cam kết và thay đổi

trong quản lý; khó áp dụng trong môi trường kinh doanh có sự thay đổi nhanh chóng và phức tạp, do tính cứng nhắc trong việc duy trì các chỉ số cố định; xây dựng hệ thống BSC đòi hỏi nguồn lực về thời gian, nhân lực và chi phí đào tạo, thiết kế hệ thống đo lường và báo cáo, có thể là rào cản với các doanh nghiệp nhỏ hoặc thiếu kinh nghiệm; BSC có thể khiến tổ chức chú trọng quá nhiều vào các chỉ số đo lường mà quên đi các yếu tố định tính hoặc các khía cạnh khó đo lường khác cũng rất quan trọng cho sự phát triển bền vững.

1.3 Vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với doanh nghiệp

1.3.1 Hỗ trợ ra quyết định chiến lược

Một trong những vai trò chủ yếu của SMA là hỗ trợ các nhà quản lý trong việc ra quyết định chiến lược. SMA không chỉ cung cấp thông tin tài chính mà còn cung cấp thông tin phi tài chính để giúp các nhà lãnh đạo hiểu rõ hơn về môi trường cạnh tranh và lựa chọn chiến lược phù hợp. SMA đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin chiến lược, giúp các doanh nghiệp đưa ra các quyết định về thị trường, sản phẩm, và các chiến lược dài hạn (Simmonds, 1981). SMA cung cấp thông tin chi tiết về chi phí, lợi nhuận và các yếu tố tài chính khác giúp các nhà quản lý đưa ra các quyết định chiến lược quan trọng như lựa chọn thị trường mục tiêu, phát triển sản phẩm, gia tăng thị phần, và đầu tư vào các dự án dài hạn.

SMA cũng hỗ trợ phân tích chi phí – lợi ích, cung cấp các công cụ phân tích chi phí, đánh giá lợi ích của các lựa chọn chiến lược, giúp doanh nghiệp chọn lựa các chiến lược có hiệu quả nhất về mặt tài chính. SMA hỗ trợ ra quyết định chiến lược dài hạn thông qua việc phân tích các yếu tố chiến lược và tài chính, SMA giúp doanh nghiệp đưa ra các quyết định đầu tư, phát triển sản phẩm, hoặc mở rộng thị trường. Theo nghiên cứu của Kaplan & Norton (1992) về thẻ điểm cân bằng, giúp các công ty đo lường hiệu quả chiến lược không chỉ bằng các chỉ số tài chính mà còn bằng các yếu tố khác như khách hàng, quy trình nội bộ, và học hỏi phát triển. SMA đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp các chỉ số toàn diện, hỗ trợ các quyết định chiến lược dài hạn (Kaplan và Norton, 2005). Điều này cũng giúp doanh nghiệp duy trì sự phù hợp với chiến lược và mục tiêu dài hạn.

1.3.2 Đo lường và đánh giá hiệu quả chiến lược

SMA không chỉ giúp trong việc phân tích chi phí mà còn hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả của các chiến lược đã triển khai, giúp doanh nghiệp giám sát, điều chỉnh chiến lược và đánh giá các mục tiêu dài hạn. SMA cung cấp các số liệu tài chính để phân tích và đánh giá các chiến lược kinh doanh, từ đó giúp các nhà lãnh đạo đưa ra quyết định về chiến lược tăng trưởng, tối ưu hóa chi phí hoặc chuyển hướng sản phẩm, dịch vụ. SMA đóng vai trò quan trọng trong việc đánh giá sự hiệu quả của chiến lược

và giúp điều chỉnh các chiến lược không mang lại kết quả như mong đợi (Bromwich, 1990).

SMA giúp đo lường và đánh giá hiệu quả chiến lược, theo dõi và đo lường sự thành công của các chiến lược đã triển khai, sử dụng các chỉ số như lợi nhuận, thị phần, và chi phí để đánh giá kết quả đạt được, hỗ trợ việc nhận diện và phân tích, đánh giá các rủi ro cũng như cơ hội trong các chiến lược dài hạn. Điều này giúp doanh nghiệp điều chỉnh các chiến lược để giảm thiểu rủi ro và tận dụng cơ hội. SMA giúp các công ty theo dõi các chỉ số hiệu suất (KPIs) để giám sát sự thực hiện chiến lược và đánh giá mức độ thành công của các chiến lược đã áp dụng (Langfield-Smith, 2008).

1.3.3 Tối ưu hóa chi phí và nguồn lực

SMA không chỉ hỗ trợ trong việc ra quyết định chiến lược mà còn có vai trò quan trọng trong việc tối ưu hóa chi phí và nguồn lực giúp các tổ chức xác định và kiểm soát chi phí, nhằm tối đa hóa lợi nhuận. Qua đó, các doanh nghiệp có thể phân bổ nguồn lực một cách hiệu quả và hạn chế các chi phí không cần thiết. SMA giúp phân bổ chi phí một cách chính xác cho các hoạt động và sản phẩm thông qua kỹ thuật phân tích chi phí hoạt động (ABC), từ đó tối ưu hóa việc sử dụng tài nguyên và giảm chi phí. SMA giúp các doanh nghiệp phân tích chi phí chính xác hơn, từ đó tối ưu hóa việc sử dụng nguồn lực và giảm thiểu chi phí trong các chiến lược dài hạn (Guilding và cộng sự, 2000). SMA cũng cung cấp thông tin để tối ưu hóa chuỗi cung ứng, giúp giảm thiểu chi phí và tăng cường hiệu quả hoạt động (Kaplan và Cooper, 1998). SMA đánh giá cách thức sử dụng các nguồn lực trong doanh nghiệp, giúp tối ưu hóa quy trình sản xuất, phân phối, và quản lý tài chính.

1.3.4 Phân tích tạo ra lợi thế cạnh tranh và thị trường

Bằng cách cung cấp thông tin chi tiết về chi phí, giá trị, và lợi nhuận từ các hoạt động kinh doanh, SMA giúp doanh nghiệp tối ưu hóa các yếu tố cấu thành chi phí và tạo ra lợi thế cạnh tranh bền vững. SMA giúp doanh nghiệp thu thập và phân tích thông tin về đối thủ cạnh tranh, từ đó xây dựng chiến lược cạnh tranh hiệu quả. SMA hỗ trợ các doanh nghiệp phân tích thị trường, đánh giá đối thủ cạnh tranh và xác định các chiến lược phù hợp để duy trì lợi thế cạnh tranh (Kaplan, 1996). SMA giúp phân tích, dự báo các xu hướng thị trường và nhu cầu của khách hàng, từ đó giúp doanh nghiệp xây dựng chiến lược phù hợp với sự thay đổi của thị trường. SMA giúp các doanh nghiệp nhận diện và phân tích các yếu tố tác động từ môi trường bên ngoài để phát triển chiến lược cạnh tranh hiệu quả (Simmonds, 1981). SMA đánh giá các yếu tố mang lại lợi thế cạnh tranh bền vững cho doanh nghiệp như chi phí, chất lượng sản phẩm, dịch vụ khách hàng, v.v.

1.3.5 Hỗ trợ quản lý rủi ro chiến lược trong môi trường thay đổi

SMA không chỉ giúp phân tích chi phí mà còn giúp quản lý và giảm thiểu các rủi ro liên quan đến chiến lược, từ đó đảm bảo sự ổn định và phát triển bền vững cho doanh nghiệp (Bromwich, 1990). SMA giúp nhận diện các rủi ro tiềm ẩn trong các chiến lược, từ đó đánh giá mức độ ảnh hưởng và tìm cách giảm thiểu hoặc đối phó với các rủi ro này. Bằng cách phân tích các tình huống khác nhau và hậu quả của chúng, SMA giúp doanh nghiệp phát triển các chiến lược ứng phó hiệu quả để đối mặt với các rủi ro chiến lược. SMA cung cấp thông tin để giúp doanh nghiệp xây dựng các chiến lược dài hạn bền vững, bao gồm chiến lược phát triển sản phẩm, mở rộng thị trường và nâng cao năng lực cạnh tranh. SMA cũng góp phần đánh giá các chiến lược bền vững, không chỉ xét đến lợi nhuận mà còn chú trọng đến các yếu tố xã hội, môi trường và đạo đức kinh doanh, giúp doanh nghiệp nhanh chóng nhận ra sự thay đổi trong môi trường kinh tế, xã hội và công nghệ, từ đó điều chỉnh chiến lược để duy trì sự linh hoạt và phát triển bền vững.

1.3.6. Nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp

Trong các nghiên cứu của các tác giả trước đã xem xét ảnh hưởng của việc vận dụng SMAT đến hiệu quả hoạt động như (Cadez và Guilding, 2008) đã khảo sát tại 193 DN Slovenia cũng phát hiện vận dụng SMA có tác động làm tăng thành quả hoạt động. Họ giải thích rằng các SMAT cung cấp thông tin kịp thời, chính xác và đáng tin cậy cho nhà quản trị về yếu tố mang lại thành công trong và ngoài tổ chức, do đó vận dụng các SMAT này sẽ cải thiện hoạt động sản xuất kinh doanh và chức năng ra quyết định làm tăng thành quả hoạt động.

Tiếp sau đó, các nghiên cứu của (Al-Mawali, 2015); (Kalkhouran và cộng sự, 2017); (Turner và cộng sự, 2017); (Ojra và cộng sự, 2021) cũng khẳng định việc vận dụng các SMAT có sự tác động thuận chiều đến hiệu quả hoạt động theo cả thước đo tài chính lẫn phi tài chính. Trong đó, với nghiên cứu của (Cadez và Guilding, 2008) sử dụng 7 yếu tố đo lường là hoàn vốn mức đầu tư, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, công suất sử dụng, sự hài lòng của khách hàng và chất lượng sản phẩm, sự phát triển của sản phẩm mới và thị phần mới. Theo nghiên cứu của (Kalkhouran và cộng sự, 2017) đã mở rộng biểu hiện đo HQHĐ kinh doanh với 12 chỉ tiêu tài chính và phi tài chính và cho thấy kết quả ảnh hưởng khá lớn. Nghiên cứu tại các khách sạn Hy Lạp lại chỉ ra việc vận dụng SMA chỉ có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả tài chính mà không ảnh hưởng đến hiệu quả khách hàng gợi mở rằng tác động của SMA có thể phụ thuộc vào đặc thù ngành (Turner và cộng sự, 2017). Với kết quả tổng quan tài liệu nghiên cứu, nhóm tác giả Ojra và cộng sự (2021) đã đưa ra kết luận rằng SMA giúp doanh nghiệp đạt được HQHĐ cả về mặt tài chính và phi tài chính. Dù có sự khác biệt nhỏ giữa các nghiên cứu trước nhưng phần lớn bằng chứng thực nghiệm đều cho thấy SMA góp phần cải thiện HQHĐ thông qua việc cung cấp thông tin chiến lược, nâng

cao năng lực phân tích cạnh tranh, tối ưu hóa chi phí và hỗ trợ quá trình ra quyết định. Do đó, có thể khẳng định SMA giữ vai trò quan trọng trong việc nâng cao HQHĐ của doanh nghiệp trong bối cảnh cạnh tranh và bất định ngày càng gia tăng.

Tại Việt Nam, lợi ích của việc vận dụng SMA được đánh giá bằng kết quả tương quan thuận chiều giữa việc vận dụng SMAT với đến HQHĐ của doanh nghiệp. Kết quả này được khẳng định trong hầu hết các nghiên cứu thực nghiệm của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ; Lê Thị Mỹ Nương (2020) và Bùi Thị Trúc Quy (2021) trong các doanh nghiệp sản xuất; Đỗ Thị Thu Thảo (2022) trong các doanh nghiệp niêm yết; Trần Thị Phương Lan (2023) tại các doanh nghiệp Việt Nam. Các nghiên cứu về ảnh hưởng của vận dụng SMA đến HQHĐ tại Việt Nam cho thấy giá trị, vị trí của công cụ này dần được quan tâm không chỉ trong nghiên cứu mà còn trong công tác thực tế tại các doanh nghiệp đã được khảo sát.

Sự nhất quán của kết quả từ các nghiên cứu trước cho thấy SMA đang ngày càng khẳng định vai trò trong việc hỗ trợ doanh nghiệp nâng cao hiệu quả kinh doanh. Thông qua việc cung cấp thông tin chiến lược, định hướng thị trường và phân tích cạnh tranh, SMA giúp nhà quản trị đưa ra quyết định kịp thời, kiểm soát chi phí hiệu quả hơn và cải thiện năng lực cạnh tranh. Điều này đặc biệt quan trọng trong bối cảnh doanh nghiệp Việt Nam phải đối mặt với sự biến động của thị trường, áp lực cạnh tranh gia tăng và yêu cầu minh bạch trong quản trị. Không chỉ mang lại lợi ích về mặt tài chính, SMA còn góp phần nâng cao các chỉ tiêu phi tài chính như chất lượng sản phẩm, sự hài lòng của khách hàng và hiệu quả vận hành. Sự lan tỏa của các kết quả nghiên cứu trong nước cho thấy công cụ này không chỉ được quan tâm trong giới học thuật mà còn dần khẳng định giá trị trong thực tiễn quản lý doanh nghiệp, trở thành một trong những giải pháp quản trị hỗ trợ doanh nghiệp Việt Nam hướng tới hiệu quả hoạt động bền vững và phù hợp với yêu cầu cạnh tranh hiện đại.

1.4 Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược

1.4.1. Các lý thuyết nền xây dựng mô hình nghiên cứu

1.4.1.1. Lý thuyết ngẫu nhiên

*** Nội dung lý thuyết**

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory) còn được gọi là lý thuyết dự phòng, lý thuyết bất định hay lý thuyết tình huống. Lý thuyết ngẫu nhiên được ứng dụng vào lĩnh vực kế toán đầu tiên là của Hofstede (1967). Nhưng đến năm 1970 lý thuyết ngẫu nhiên mới bắt đầu phát triển trong sự nỗ lực giải thích những biến của việc vận dụng KTQT đã rõ ràng vào thời điểm đó.

Trước khi lý thuyết ngẫu nhiên phát triển, nhiều học giả cho rằng có thể xác định một cơ cấu tổ chức tối ưu cho các doanh nghiệp sản xuất (Weber, 1946). Tuy nhiên, các nghiên cứu hiện đại khẳng định không tồn tại một mô hình tổ chức tối ưu áp

dụng cho mọi doanh nghiệp, bởi hiệu quả phụ thuộc vào sự phù hợp giữa cấu trúc và môi trường hoạt động (Dik, 2011). Otley (1980) cho rằng không có một hệ thống kế toán tối ưu cho mọi bối cảnh; thiết kế hệ thống kế toán phải phụ thuộc vào điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp. Van de Ven và Drazin (1984) cho thấy một doanh nghiệp muốn có hiệu quả thì phải thích ứng với các đặc điểm ngữ cảnh tổ chức của nó. Cũng theo Van de Ven và Ferry (1980), sự phù hợp trong lý thuyết ngẫu nhiên được tiếp cận theo ba hướng là lựa chọn, tương tác và hệ thống. Nghiên cứu này vận dụng cách tiếp cận tương tác, theo đó hiệu quả hoạt động được quyết định bởi mối quan hệ tương hỗ giữa bối cảnh tổ chức và việc thực hiện SMA, trong đó SMA đóng vai trò trung gian nâng cao hiệu quả doanh nghiệp.

Theo Chenhall (2006), hiệu quả của tổ chức phụ thuộc vào mức độ phù hợp giữa cơ cấu tổ chức và các biến ngữ cảnh như môi trường, chiến lược, công nghệ và văn hóa. Khung ngẫu nhiên nhấn mạnh vai trò của sự phù hợp này trong việc nâng cao hiệu quả hoạt động. Islam và Hu (2012) cũng khẳng định hiệu quả tổ chức được quyết định bởi sự kết hợp hài hòa giữa công nghệ, mức độ biến động môi trường, quy mô, đặc điểm cơ cấu và hệ thống thông tin. Tương tự, Otley (2016) cho rằng khung ngẫu nhiên tập trung xác định các dạng cơ cấu phù hợp nhất với từng hoàn cảnh cụ thể nhằm tối ưu hóa hiệu quả hoạt động của tổ chức. Có thể thấy lý thuyết ngẫu nhiên là nền tảng xuyên suốt giải thích sự phù hợp giữa các nhân tố bối cảnh và hệ thống SMA.

*** Ứng dụng lý thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược**

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory) nhấn mạnh rằng hiệu quả của hệ thống quản trị nói chung và KTQT nói riêng phụ thuộc vào mức độ phù hợp giữa hệ thống đó với các điều kiện cụ thể của tổ chức, như môi trường, quy mô, công nghệ và đặc điểm nguồn nhân lực (Lawrence và Lorsch, 1967); (Otley, 1980). Theo đó, không tồn tại một hệ thống KTQT tối ưu chung cho mọi doanh nghiệp, mà việc thiết kế và vận dụng hệ thống phải thích ứng với bối cảnh riêng của từng tổ chức (Otley, 1980); (Scott, 1987). Chính vì vậy, lý thuyết ngẫu nhiên đã trở thành cách tiếp cận chủ đạo trong nghiên cứu KTQT (Dent, 1990); (Otley, 2016).

Trong lĩnh vực SMA, nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã vận dụng lý thuyết này để giải thích các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng SMA, như quy mô doanh nghiệp, mức độ cạnh tranh, chiến lược kinh doanh, công nghệ và chất lượng nguồn nhân lực kế toán (Cadez và Guilding, 2008); (Cinquini và Tenucci, 2010); (Pavlatos, 2015). Đặc biệt, nghiên cứu của Cadez and Guilding (2008) khẳng định vai trò quan trọng của các yếu tố ngẫu nhiên trong việc thúc đẩy việc sử dụng SMAT trong quá trình ra quyết định chiến lược. Việc lựa chọn các nhân tố ảnh hưởng đến SMA được lý giải dựa trên sự tác động của các yếu tố bối cảnh bên ngoài và bên trong DNXD.

Kế thừa các lập luận này, luận án sử dụng lý thuyết ngẫu nhiên làm cơ sở để lý giải ảnh hưởng của ba nhân tố chính, bao gồm: (i) định hướng thị trường, phản ánh mức độ doanh nghiệp thích ứng với môi trường cạnh tranh và nhu cầu thông tin bên ngoài. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, khi môi trường kinh doanh có mức độ bất định cao, doanh nghiệp sẽ có xu hướng vận dụng các công cụ KTQT hiện đại nhằm nâng cao khả năng thích ứng và hỗ trợ ra QĐCL; (ii) năng lực chuyên môn của KTQT, thể hiện khả năng xử lý và cung cấp thông tin chiến lược. Lý thuyết ngẫu nhiên giải thích rằng hiệu quả vận dụng hệ thống kế toán phụ thuộc đáng kể vào năng lực chuyên môn và khả năng xử lý thông tin của nguồn nhân lực trong tổ chức; và (iii) mức độ sử dụng công nghệ, đóng vai trò hỗ trợ tích hợp và khai thác dữ liệu. Công nghệ là một biến ngẫu nhiên quan trọng ảnh hưởng đến thiết kế và hiệu quả của hệ thống KTQT. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, các nhân tố này tạo ra những điều kiện khác nhau trong thiết kế và vận hành hệ thống KTQT, từ đó ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ vận dụng SMA trong doanh nghiệp (Cadez & Guilding, 2008).

1.4.1.2 Lý thuyết khuếch tán đổi mới

*** Nội dung lý thuyết**

Lý thuyết khuếch tán đổi mới (Diffusion of Innovations Theory) do Everett M. Rogers (1962, 2003) phát triển, giải thích quá trình một ý tưởng, công nghệ hoặc phương pháp mới được truyền bá và được chấp nhận trong một hệ thống xã hội theo thời gian. Trong phạm vi nghiên cứu về tổ chức, đổi mới không nhất thiết phải là một phát minh hoàn toàn mới đối với nhân loại, mà quan trọng hơn, đó là việc chấp nhận và triển khai một ý tưởng, quy trình hoặc hệ thống quản trị mới đối với chính đơn vị áp dụng (Damanpour, 1991); (Rogers và cộng sự, 2014). Theo Rogers (2003), một thông lệ KTQT được coi là đổi mới nếu nó được các nhà quản trị trong doanh nghiệp nhận thức là mới so với các phương thức truyền thống mà họ đang vận hành. Sự đổi mới còn có thể là sự kết hợp của những ý tưởng cũ nhưng phải mới đối với tổ chức áp dụng (Phạm Đức Hiếu, 2021). Còn sự khuếch tán (Diffusion) là quá trình mà qua đó các đổi mới về ý tưởng, niềm tin, kiến thức, chương trình, công nghệ hoặc thực tiễn mới được truyền đạt theo thời gian giữa các thành viên của hệ thống xã hội (Rogers, 2003). Trong lĩnh vực SMA, "đổi mới" không chỉ giới hạn ở các phần mềm công nghệ mà còn bao gồm các hệ thống kiểm soát quản trị và các kỹ thuật quản trị hiện đại nhằm cung cấp lợi thế cạnh tranh bền vững.

Theo Rogers (2003) cho rằng quá trình chấp nhận đổi mới của một tổ chức hoặc cá nhân trải qua năm giai đoạn liên tiếp gồm Nhận thức – Thuyết phục – Quyết định – Triển khai – Khẳng định. Nghiên cứu của Gosselin (1997) đã vận dụng và điều chỉnh mô hình của Rogers để nghiên cứu sự khuếch tán của kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Gosselin (1997) không áp dụng nguyên bản năm bước của Rogers, mà đã

hệ thống hóa lại thành ba giai đoạn mang tính tổ chức, giúp phân biệt rõ ràng giữa "ý định" và "hành động thực tế" trong doanh nghiệp bao gồm giai đoạn chấp nhận, chuẩn bị và triển khai.

Mức độ và tốc độ chấp nhận đổi mới phụ thuộc vào năm thuộc tính của đổi mới gồm lợi thế tương đối, tính tương thích, độ phức tạp, khả năng dùng thử, khả năng quan sát (Rogers, 2003). Những thuộc tính này giải thích tại sao các doanh nghiệp có xu hướng áp dụng các SMAT khác nhau tùy theo bối cảnh chiến lược, năng lực tổ chức và môi trường cạnh tranh. Trong nghiên cứu của Rogers (2003) phân chia các nhóm người chấp nhận đổi mới thành năm nhóm theo thời điểm chấp nhận gồm nhóm tiên phong (Innovators), nhóm chấp nhận sớm (Early adopters), đa số sớm (Early majority), đa số muộn (Late majority), nhóm bảo thủ (Laggards). Phân loại này giúp giải thích sự khác biệt trong mức độ và tốc độ áp dụng SMA giữa các DN XDVN.

*** Ứng dụng nội dung lý thuyết khuếch tán đổi mới nghiên cứu ảnh hưởng các nhân tố đến việc vận dụng SMA**

Theo Rogers (2003), có năm đặc tính cốt lõi của một sự đổi mới quyết định tỷ lệ chấp nhận của tổ chức. Trong nghiên cứu về SMA, các đặc tính này giúp giải thích tại sao một số SMAT lại được phổ biến nhanh hơn so với các kỹ thuật khác, cụ thể như sau: (1) Lợi thế tương đối giải thích mức độ mà một SMAT được nhận thức là tốt hơn so với các phương pháp KTQT truyền thống. SMA cung cấp thông tin hướng ra bên ngoài (đối thủ cạnh tranh, khách hàng) thay vì chỉ tập trung vào dữ liệu tài chính nội bộ. (2) Tính tương thích giải thích mức độ phù hợp của kỹ thuật mới với các giá trị hiện có, kinh nghiệm quá khứ và nhu cầu của doanh nghiệp. Một hệ thống SMA dễ được chấp nhận hơn nếu nó nhất quán với chiến lược kinh doanh và văn hóa quản trị hiện tại. (3) Độ phức tạp cho thấy mức độ khó hiểu và khó sử dụng của đổi mới. Các SMAT phức tạp (như BSC, LCC hoặc chỉ phí mục tiêu) có thể gặp rào cản thực thi nếu đội ngũ kế toán và quản trị viên thiếu năng lực chuyên môn hoặc hệ thống thông tin không hỗ trợ. (4) Khả năng dùng thử giải thích về khả năng thử nghiệm đổi mới trên quy mô nhỏ. Doanh nghiệp có thể áp dụng thí điểm một SMAT tại một bộ phận trước khi triển khai toàn diện. (5) Khả năng quan sát giải thích mức độ mà kết quả của việc áp dụng SMA có thể nhìn thấy được bởi những người khác. Khi các lợi ích chiến lược (như cải thiện thị phần hoặc hiệu quả chi phí) trở nên rõ ràng, các bộ phận khác hoặc doanh nghiệp khác có xu hướng học hỏi và áp dụng theo.

Cũng theo Rogers (2003) và Gosselin (1997), quá trình chấp nhận đổi mới trong tổ chức (như việc triển khai một hệ thống SMA) phức tạp và thường trải qua các giai đoạn bao gồm việc thu thập thông tin, nhận thức vấn đề và đánh giá sự phù hợp của SMAT với nhu cầu chiến lược của đơn vị. Sau đó bước vào triển khai SMA bao gồm việc tái cấu trúc tổ chức, làm rõ các quy trình mới và thực hiện "định chế hóa" khi

SMAT không còn được coi là mới mà trở thành một phần tất yếu trong công việc hàng ngày của kế toán và quản trị doanh nghiệp.

Trong bối cảnh tại các DN XD, việc áp dụng các SMAT có thể được xem là một quá trình đổi mới quản trị phù hợp với khung lý thuyết của (Rogers, 2003). Theo đó, SMA không chỉ là tập hợp các kỹ thuật kế toán, mà còn là một hệ thống đổi mới trong tư duy và phương thức quản trị, tác động trực tiếp đến năng lực cạnh tranh và HQHĐ của doanh nghiệp. Việc vận dụng lý thuyết khuếch tán giúp giải thích tại sao yếu tố sử dụng công nghệ ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA, bằng cơ chế nào SMA được chấp nhận trong DN XD và lý do SMA tạo ra tác động tích cực đến HQHĐ.

1.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược

Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA tại các DN đã được nhiều học giả quan tâm. Các nghiên cứu tập trung làm rõ những nhân tố thúc đẩy hoặc cản trở việc áp dụng các SMAT trong DN, từ đó cung cấp cơ sở lý luận cho việc xây dựng các mô hình nghiên cứu trong những bối cảnh ngành nghề và quốc gia khác nhau.

Các nghiên cứu quốc tế cho thấy việc vận dụng SMA chịu ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố thuộc cả môi trường bên trong và bên ngoài DN. Nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008) đã chỉ ra rằng CLKD, sự tham gia vào quá trình ra quyết định chiến lược của kế toán viên và quy mô DN có tác động thuận chiều trong mối tương quan của nhân tố này với việc vận dụng SMA. Kết quả nghiên cứu nhấn mạnh vai trò, chức năng của kế toán trong quá trình QTCL, từ đó thể hiện được rõ tính kết nối giữa kế toán và QTCL, nhờ đó gia tăng được ý nghĩa của thuật ngữ SMA trong thực tế so với những nghi ngờ trước đây. Tiếp đó, trong nghiên cứu của Cinquini và Tenucci (2010) về việc vận dụng SMA tại 215 công ty lớn tại Ý tiếp tục khẳng định ảnh hưởng thuận chiều của nhân tố CLKD và quy mô doanh nghiệp đối với việc vận dụng SMA.

Nhóm nhân tố đặc điểm tổ chức và nguồn lực doanh nghiệp cũng được đề cập trong các nghiên cứu. Lachmann và cộng sự (2013) cho rằng các đặc điểm cấu trúc như quy mô tổ chức, hình thức sở hữu và loại hình pháp lý có thể ảnh hưởng đến mức độ áp dụng SMA. Trong khi đó, Pavlatos (2015) chỉ ra rằng các yếu tố như chiến lược kinh doanh, mức độ phân cấp quản lý, chất lượng hệ thống thông tin và chu kỳ sống doanh nghiệp có tác động tích cực đến việc vận dụng SMA. Ngoài ra, các nghiên cứu về quản trị doanh nghiệp cũng cho thấy đặc điểm nhà quản lý và cơ chế quản trị có thể thúc đẩy việc áp dụng SMA, bởi các yếu tố này ảnh hưởng đến mức độ hỗ trợ của lãnh đạo đối với các hệ thống thông tin phục vụ quản trị chiến lược (Arunruangsirilert và Chonglertham, 2017); (Kalkhouran và cộng sự, 2017).

Bên cạnh các yếu tố nội bộ, môi trường kinh doanh cũng được xem là nhân tố quan trọng thúc đẩy việc vận dụng SMA. Các nghiên cứu cho thấy mức độ cạnh tranh

của thị trường, sự không chắc chắn của môi trường kinh doanh và định hướng thị trường của doanh nghiệp có tác động tích cực đến việc sử dụng các SMAT nhằm hỗ trợ phân tích chi phí chiến lược và đánh giá lợi thế cạnh tranh (Pavlatos và Kostakis, 2018); (Cescon và cộng sự, 2019). Đồng thời, sự phát triển của công nghệ thông tin và hệ thống thông tin quản trị cũng tạo điều kiện thuận lợi cho việc thu thập và xử lý dữ liệu phục vụ các phân tích chiến lược trong doanh nghiệp (Hadid và Al-Sayed, 2021).

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về SMA trong những năm gần đây cũng bước đầu làm rõ các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu cho thấy các yếu tố như lực lượng cạnh tranh của thị trường, mức độ phân cấp quản lý, quy mô doanh nghiệp, nhận thức của nhà quản lý, năng lực của đội ngũ kế toán và trình độ công nghệ thông tin có ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng các SMAT (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Nguyễn Thu Hiền, 2019; Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan, 2020; Chu Thị Huyền, 2022). Các nghiên cứu gần đây tại các doanh nghiệp niêm yết cũng tiếp tục khẳng định vai trò của chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh thị trường, sự tham gia của kế toán vào quá trình ra quyết định chiến lược và trình độ công nghệ thông tin đối với việc vận dụng SMA (Đỗ Thị Thu Thảo, 2022; Trần Văn Tùng, 2023; Nguyễn La Soa, 2023).

Xét dưới góc độ lý thuyết, các kết quả nghiên cứu trên có thể được giải thích thông qua một số khung lý thuyết nền tảng của SMA. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, việc lựa chọn và vận dụng các SMAT phụ thuộc vào đặc điểm môi trường kinh doanh, chiến lược cạnh tranh và cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp. Lý thuyết khuếch tán đổi mới cho rằng việc áp dụng các SMAT chịu ảnh hưởng bởi khả năng tiếp nhận đổi mới của tổ chức, trong đó trình độ công nghệ đóng vai trò quan trọng.

Xuất phát từ đặc điểm của SMA, vận dụng các lý thuyết nền tảng, trên cơ sở tổng thuật các nghiên cứu quốc tế và trong nước đã chỉ ra rằng việc vận dụng SMA chịu tác động đồng thời từ nhiều nhóm nhân tố, trong đó có thể tổng hợp thành ba nhóm chính: (i) nhóm nhân tố chiến lược và quản trị doanh nghiệp; (ii) nhóm đặc điểm tổ chức và nguồn lực nội tại; và (iii) nhóm nhân tố môi trường và công nghệ. Tuy nhiên, mức độ tác động của các nhân tố này có thể khác nhau tùy thuộc vào bối cảnh ngành nghề và điều kiện phát triển của từng quốc gia.

Trên cơ sở kế thừa các kết quả nghiên cứu trước đây và vận dụng các khung lý thuyết nền tảng, luận án đề xuất xem xét các nhân tố như định hướng thị trường, năng lực chuyên môn của KTQT và sử dụng công nghệ như những yếu tố có khả năng ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong doanh nghiệp. Các mối quan hệ này sẽ được cụ thể hóa thông qua mô hình nghiên cứu và các giả thuyết nghiên cứu được trình bày trong chương tiếp theo của luận án.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương này, luận án đã làm rõ được các vấn đề lý luận chung về SMA theo lịch sử ra đời và phát triển của SMA, khái niệm về chiến lược, quản trị chiến lược từ đó đưa ra khái niệm, nội dung SMAT, vai trò của SMA cũng như ảnh hưởng của SMA đến HQHĐ của doanh nghiệp. Các căn cứ lý thuyết để xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng SMA tại các doanh nghiệp.

Các SMAT được chia thành các nhóm gồm lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả; ra quyết định chiến lược; kế toán liên quan đến năng lực cạnh tranh; quản trị khách hàng; kế toán chi phí môi trường. Thông qua tổng quan các nghiên cứu trước đã chỉ ra việc áp dụng các SMAT sẽ góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. SMA có vai trò quan trọng trong hỗ trợ ra quyết định, phân tích hiệu quả chiến lược, giúp tối ưu hóa chi phí và nguồn lực, phân tích cạnh tranh và thị trường, hỗ trợ quản lý rủi ro chiến lược.

Nhìn chung, kết quả nghiên cứu của chương 1 đóng vai trò quan trọng, là cơ sở lý luận cho việc tìm hiểu thực trạng SMA tại các DN XDVN ở chương 2 và là căn cứ lý thuyết để đưa ra các khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng SMA tại các doanh nghiệp xây dựng trong chương 3.

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.1. Đặc điểm ngành xây dựng ảnh hưởng đến thực trạng vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Ngành xây dựng có những đặc điểm nổi bật riêng có và khác biệt so với các ngành sản xuất hay dịch vụ truyền thống, dẫn đến đòi hỏi phải có những yêu cầu thông tin quản trị đặc thù (Taylor, 2021). Dựa vào kết quả phỏng vấn chuyên gia thực tiễn và quá trình tìm hiểu thực tế vận dụng SMA tại các DN XD VN, cho thấy các DN XD có những đặc thù riêng tạo nên áp lực cũng như động lực cho việc vận dụng SMA tại các DN XD VN, cụ thể:

*** *Đặc thù về hoạt động kinh doanh***

- Sản phẩm mang tính dự án đơn chiếc phức tạp, chu kỳ dài, rủi ro cao và không lặp lại. Mỗi dự án xây dựng (hay một công trình) là một đơn vị kinh doanh riêng biệt, có thiết kế, địa điểm và môi trường vận hành riêng. Điều này làm cho việc áp dụng các SMAT thường mang tính lặp lại hoặc chuẩn hóa (như trong sản xuất hàng loạt) trở nên khó khăn hơn. Sản phẩm xây dựng thường được thực hiện theo từng dự án riêng biệt, có quy mô lớn, thời gian thi công kéo dài và chịu tác động của nhiều yếu tố như giá vật tư, thời tiết, tiến độ giải ngân và thay đổi thiết kế. Điều này làm cho doanh nghiệp phải thường xuyên thực hiện dự toán, kiểm soát chi phí, phân tích sai lệch và đánh giá hiệu quả theo từng công trình, hạng mục hoặc giai đoạn thi công, từ đó đòi hỏi cần có các SMAT phù hợp. Các chi phí tại các DN XD khó kiểm soát theo mô hình truyền thống, mỗi dự án lại có những rủi ro riêng nên yêu cầu cần phân tích rủi ro chiến lược cho từng dự án. Các dự án thường kéo dài, có sự không chắc chắn cao về chi phí vật liệu, nhân công và thời tiết. Điều này thúc đẩy nhu cầu về các kỹ thuật quản lý rủi ro và dự báo chi phí (như kế toán chi phí vòng đời, định giá mục tiêu), nhưng cũng gây khó khăn trong việc thu thập dữ liệu chi phí dài hạn. Tính phức tạp và biến động cao của dự án cũng gây khó khăn cho việc thu thập dữ liệu, xây dựng hệ thống thông tin và triển khai các SMAT một cách đồng bộ. Do đó, các DN XD có thể áp dụng các SMAT hướng dự án để đảm bảo tính chính xác của chi phí và năng lực cạnh tranh trong thực hiện đấu thầu.

- Thị trường xây dựng tại Việt Nam có mức độ cạnh tranh lớn, nhiều doanh nghiệp có vốn nhà nước, tư nhân, FDI cùng tham gia, đặc biệt trong hoạt động đấu thầu các công trình xây dựng. Doanh nghiệp không chỉ cạnh tranh về giá mà còn về tiến độ, chất lượng, năng lực tài chính và uy tín thương hiệu. Thực tiễn thị trường xây dựng Việt Nam giai đoạn 2023–2025 phản ánh một môi trường cạnh tranh gay gắt với sự tham gia của hơn 85.000 doanh nghiệp (Bộ Xây dựng, 2023). Theo dữ liệu từ Vietstock (2024) về các DN XD niêm yết, biên lợi nhuận ròng của ngành này đã sụt

giảm mạnh, chỉ dao động ở mức 1% – 3%. Môi trường cạnh tranh gay gắt, nơi giá thầu là yếu tố quyết định hàng đầu để giành được dự án. Báo cáo ngành của FiinGroup (2024) cho thấy tỷ lệ trúng thầu trung bình của các DNXD niêm yết đã giảm xuống dưới 20% trong giai đoạn 2023–2024, minh chứng cho áp lực đào thải cực lớn trên thị trường. Áp lực về giá bán (giá thầu) này là động lực chính thúc đẩy nhu cầu đối với các kỹ thuật định giá mục tiêu và phân tích chi phí đối thủ cạnh tranh. Đặc biệt, đấu thầu giá thấp vẫn phổ biến, tạo áp lực giảm chi phí mà không làm giảm chất lượng. Doanh nghiệp cần phân tích chi phí theo thuộc tính để đáp ứng yêu cầu kỹ thuật mà vẫn tối ưu giá thầu. Từ giá thầu mục tiêu để đưa ra các kế hoạch chiến lược cụ thể cho từng dự án, đồng thời cũng cần xem xét các chi phí tối ưu từ các nhà cung cấp hoặc nhà thầu phụ. Áp lực cạnh tranh đòi hỏi doanh nghiệp phải vận dụng SMA để phân tích đối thủ cạnh tranh, phân tích chuỗi giá trị, xác định lợi thế cạnh tranh và hỗ trợ ra quyết định chiến lược trong đấu thầu. Tuy nhiên, trên thực tế nhiều doanh nghiệp vẫn chủ yếu tập trung vào kế toán tài chính và kiểm soát chi phí ngắn hạn, chưa chú trọng đúng mức đến các công cụ SMA mang tính chiến lược.

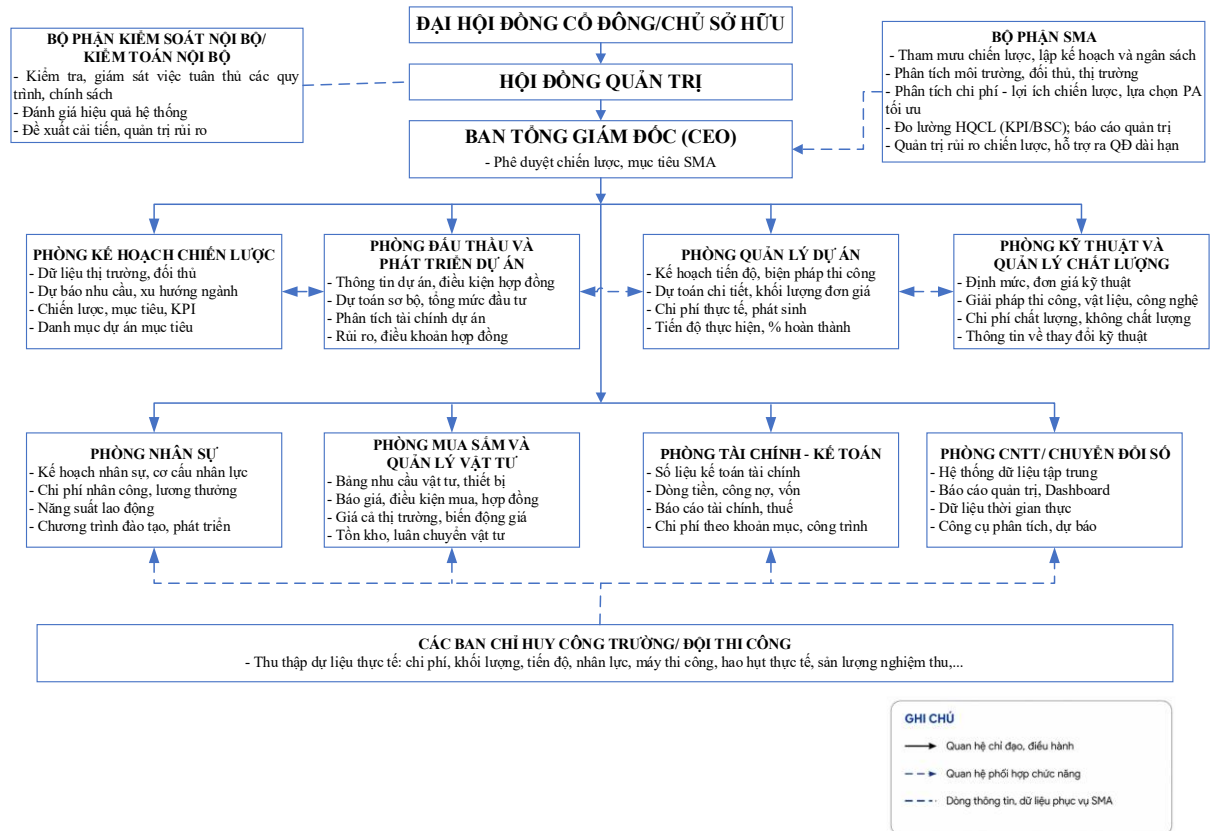
- Hoạt động xây dựng phụ thuộc lớn vào nhà cung cấp vật tư, thiết bị và hệ thống nhà thầu phụ. Sự biến động về giá nguyên vật liệu, năng lực nhà cung cấp và tiến độ cung ứng có ảnh hưởng trực tiếp đến chi phí và hiệu quả công trình. Theo báo cáo tài chính đã được kiểm toán năm 2023 và 2024 của Coteccons (CTD) và Tập đoàn xây dựng Hòa Bình (HBC), chi phí nguyên vật liệu và chi phí thầu phụ thường chiếm tỷ trọng từ 75% đến 85% tổng giá vốn hàng bán. Báo cáo phân tích ngành xây dựng của chứng khoán VNDIRECT (tháng 03/2024) chỉ ra rằng: "Cơ cấu chi phí của các doanh nghiệp xây lắp dân dụng Việt Nam chịu sự chi phối mạnh mẽ bởi biến động giá vật liệu (thép, xi măng chiếm khoảng 40%) và chi phí nhân công, thầu phụ (chiếm khoảng 30-40%)". Chi phí thay đổi theo giá vật liệu thị trường, và quan hệ với nhà thầu phụ ảnh hưởng tiến độ, chất lượng yêu cầu cần có hệ thống điểm chuẩn và hệ thống đo lường hiệu suất. Tuy nhiên, tại nhiều DNXDVN, hệ thống thông tin quản trị chưa tích hợp đầy đủ dữ liệu giữa các bộ phận và đối tác, làm hạn chế hiệu quả áp dụng SMA.

- DNXD chịu ảnh hưởng mạnh từ biến động kinh tế vĩ mô, chính sách đầu tư công, thị trường bất động sản, lãi suất, tỷ giá và giá nguyên vật liệu xây dựng. Ngoài ra còn tồn tại các rủi ro pháp lý, tiến độ thanh toán và rủi ro hợp đồng. Theo báo cáo của Bộ xây dựng (2024), giá các mặt hàng vật liệu xây dựng thiết yếu như thép, xi măng và cát đá trong giai đoạn 2023 - đầu 2024 có những thời điểm biến động từ 15% đến 25% so với cùng kỳ. Ngành xây dựng Việt Nam chịu ảnh hưởng lớn từ các biến động giá vật liệu (thép, xi măng, xăng dầu...), sự thay đổi của chính sách đầu tư công, các rủi ro pháp lý và điều kiện hợp đồng, biến động lãi suất và nguồn vốn. Do đó, trong bối cảnh này DNXD nên trang bị các SMAT nhằm hỗ trợ giúp cho doanh nghiệp tìm giải pháp tối ưu trước biến động.

- Các công trình xây dựng đòi hỏi tiêu chuẩn nghiêm ngặt về kỹ thuật, chất lượng và an toàn lao động. Việc không đảm bảo chất lượng có thể gây tổn thất tài chính lớn và ảnh hưởng đến uy tín doanh nghiệp. Theo báo cáo của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội (2024), ngành xây dựng luôn nằm trong nhóm có tỷ lệ tai nạn lao động cao nhất (chiếm khoảng 30% - 35%). Trong xây dựng, chi phí chất lượng liên quan đến phạt tiến độ, chi phí sửa chữa, bảo hành, tai nạn lao động thường lớn. Báo cáo thường niên năm 2023 của các doanh nghiệp xây dựng lớn (như HBC, CTD) ghi nhận khoản dự phòng bảo hành công trình thường trích lập ở mức 3% – 5% doanh thu xây lắp. Đây là một con số "bào mòn" lợi nhuận đáng kể khi biên lợi nhuận ròng của ngành vốn chỉ quanh mức 1% - 2%. Để giảm các khoản chi phí đền bù này thì cần có SMAT liên quan đến đảm bảo chất lượng cho các sản phẩm, công trình xây dựng. Các doanh nghiệp phải đo lường chi phí phòng ngừa, đánh giá, sai hỏng ngay từ giai đoạn thiết kế và thi công. Các chỉ số này liên quan trực tiếp đến hiệu quả hoạt động và uy tín của doanh nghiệp. Điều đó thúc đẩy DN XD vận dụng các kỹ thuật đo lường và kiểm soát chất lượng chiến lược.

**** Đặc điểm về tổ chức quản lý và tổ chức công trường***

- Các công trình xây dựng thường phân bố ở nhiều địa phương khác nhau, trong khi bộ máy quản lý tập trung tại trụ sở chính. Điều này làm cho việc thu thập, xử lý và kiểm soát thông tin gặp nhiều khó khăn. DN XD thi công ở nhiều địa điểm khác nhau, với cơ chế phân cấp mạnh. Theo Báo cáo thường niên năm 2023 của Tập đoàn Vinaconex (VCG) và Cotecons (CTD), các đơn vị này vận hành đồng thời từ 35 đến 60 dự án tại hơn 20 tỉnh thành khác nhau. Kế toán công trường thường thực hiện ghi nhận ban đầu do đó nên có hệ thống SMA có tính tích hợp, liên thông. Nhà quản lý cấp trung cần tham gia sâu vào quyết định chiến lược ngắn hạn tại dự án, do đó vai trò kế toán trong ra quyết định chiến lược gia tăng, phù hợp với quan điểm của Cadez & Guilding (2008). Với mô hình hoạt động phân tán các DN XD nên có các thông tin SMA linh hoạt, theo thời gian thực và tích hợp đa chiều.



Sơ đồ 2.1. Tổng hợp cơ cấu tổ chức gắn với chức năng cung cấp thông tin SMA tại các DNVDVN

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Sơ đồ trên cho thấy bức tranh tổng quát mẫu về cơ cấu bộ máy quản lý theo phòng ban chức năng tại các DNVDVN gắn với các nhiệm vụ cung cấp dòng thông tin đầu vào cho SMA. Tại các DNVDVN hiện nay thường tổ chức bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến chức năng phân tán. Các DNVDVN (đặc biệt là các tổng công ty lớn như Coteccons, Hòa Bình, Vinaconex...) thường tổ chức theo mô hình Công ty mẹ - con hoặc Tổng công ty với các Ban điều hành/Ban quản lý dự án trực thuộc tại hiện trường. Quyền lực quản trị tài chính thường tập trung tại văn phòng trung tâm, nhưng quyền xử lý tình huống phát sinh lại ở hiện trường. Điều này dẫn đến bộ máy công kênh và phân tán về địa lý, thông tin từ thị trường (động thái đối thủ, thay đổi giá nguyên vật liệu tại địa phương) chậm được cập nhật về trung tâm. Ngược lại, các quyết định chiến lược từ cấp thượng tầng không được phản ánh kịp thời với hành động của các kỹ sư, kế toán tại công trường. Đặc điểm này ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng vận dụng SMA do thông tin thường thiếu tính kịp thời và đồng bộ. Đồng thời, doanh nghiệp phải đầu tư hệ thống công nghệ thông tin, ERP và các công cụ quản trị dữ liệu để hỗ trợ thực hiện SMA hiệu quả hơn.

*** Đặc điểm về tài chính và quản trị chi phí**

- Đặc điểm về cơ cấu chi phí và quản trị chi phí trong các DN XD có đặc trưng là tỷ trọng chi phí trực tiếp cao, bao gồm chi phí vật liệu, nhân công, máy thi công và chi phí thầu phụ, trong đó chi phí vật liệu thường chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng chi phí dự án. Chi phí phát sinh phân tán theo từng công trình, từng giai đoạn thi công, gắn chặt với tiến độ và điều kiện thi công tại công trường, làm gia tăng độ phức tạp trong kiểm soát chi phí. Biến động chi phí lớn, chịu ảnh hưởng mạnh từ biến động giá nguyên vật liệu, nhân công, lãi suất và thay đổi thiết kế, điều kiện thi công hoặc yêu cầu từ chủ đầu tư. Tỷ trọng chi phí gián tiếp và chi phí chung cao trong các dự án quy mô lớn, đòi hỏi phương pháp phân bổ chi phí hợp lý để phản ánh đúng hiệu quả từng công trình. Chi phí phát sinh trước, trong khi doanh thu thường được ghi nhận theo tiến độ nghiệm thu, tạo áp lực lớn lên dòng tiền của dự án. Đặc điểm về quản trị chi phí trong các DN XD mang tính chiến lược và dài hạn, chi phí được quyết định phần lớn ngay từ giai đoạn lập dự án, đấu thầu và thiết kế, khi doanh nghiệp lựa chọn phương án thi công, công nghệ và vật tư. Kiểm soát chi phí diễn ra xuyên suốt vòng đời dự án, từ chuẩn bị đầu tư, thi công đến bàn giao và bảo hành công trình. Sự phụ thuộc lớn vào phối hợp giữa nhiều bộ phận gồm kỹ thuật, kế hoạch, tài chính – kế toán, vật tư, đấu thầu và quản lý dự án. SMA trở thành công cụ cốt lõi để cung cấp thông tin phục vụ quyết định chiến lược từ giai đoạn đấu thầu và thiết kế. Chi phí nên được kiểm soát theo chiến lược và vòng đời dự án thay vì ngắn hạn.

- Đặc điểm về dòng tiền của các DN XD theo kết quả nghiên cứu thực trạng cho thấy tại nhiều DN XD VN có cơ cấu và chu kỳ dòng tiền phức tạp, thiếu ổn định và chịu áp lực thanh khoản cao. Khác với các ngành sản xuất thông thường, dòng tiền của DN XD gắn chặt với vòng đời dự án, chịu tác động mạnh bởi tiến độ thi công, nghiệm thu, thanh toán và các điều khoản hợp đồng. *Thứ nhất*, dòng tiền vào thường chậm và không đều, do thanh toán phụ thuộc vào nghiệm thu từng giai đoạn, phê duyệt hồ sơ thanh quyết toán và tình hình ngân sách của chủ đầu tư. Trong khi đó, dòng tiền ra phát sinh sớm và liên tục, bao gồm chi phí nguyên vật liệu, nhân công, máy móc, chi phí thầu phụ và chi phí tài chính. Sự lệch pha này khiến nhiều doanh nghiệp rơi vào tình trạng thiếu hụt dòng tiền ngắn hạn, ngay cả khi dự án vẫn có lợi nhuận trên sổ sách. *Thứ hai*, các DN XD thường phải ứng vốn lớn ngay từ đầu dự án, đặc biệt đối với các công trình hạ tầng, giao thông và bất động sản quy mô lớn. Điều này làm gia tăng rủi ro tài chính, phụ thuộc lớn vào vốn vay và làm tăng chi phí sử dụng vốn. *Thứ ba*, dòng tiền của DN XD chịu ảnh hưởng mạnh từ rủi ro hợp đồng và rủi ro thị trường, như thay đổi giá nguyên vật liệu, điều chỉnh thiết kế, phát sinh khối lượng, chậm tiến độ hoặc tranh chấp thanh toán. Những yếu tố này khiến dự báo dòng tiền trở nên khó chính xác nếu chỉ dựa trên thông tin kế toán tài chính truyền thống. Do đó, DN XD nên

hướng tới sử dụng SMA để dự báo dòng tiền dài hạn theo vòng đời dự án, công trình bằng các kỹ thuật chi phí vòng đời, chi phí mục tiêu và chuỗi giá trị. SMA có thể hỗ trợ QTCP gắn với quản trị dòng tiền và cung cấp các thông tin phi tài chính liên quan.

- Các DN XD cũng chịu áp lực minh bạch và trách nhiệm giải trình đối với doanh nghiệp trên thị trường chứng khoán. Các DN XD khi đưa lên các sàn chứng khoán thường chịu yêu cầu cao về công bố thông tin, quản trị công ty, kiểm soát nội bộ, quản trị rủi ro. Theo thống kê từ Vietstock (2024), các DN XD niêm yết có điểm số minh bạch cao thường có hệ số định giá P/B cao hơn 15-20% so với nhóm có tính minh bạch thấp, thúc đẩy nhu cầu về một hệ thống SMA chính xác để cung cấp dữ liệu kịp thời. Điều này là động lực để các DN XD VN có thể áp dụng BSC trong đánh giá hiệu suất toàn diện.

*** Đặc điểm về tổ chức bộ máy kế toán và nguồn nhân lực kế toán quản trị**

- Đặc điểm về trình độ và tổ chức bộ máy kế toán theo kết quả tìm hiểu thực trạng và phỏng vấn chuyên gia thực tế tại các DN XD VN cho thấy kế toán tại nhiều DN XD VN hiện nay chủ yếu tập trung vào chức năng kế toán tài chính, tuân thủ chế độ báo cáo và yêu cầu kiểm soát nội bộ, trong khi năng lực phân tích chiến lược, dự báo dài hạn, phân tích chi phí theo vòng đời dự án và đánh giá hiệu quả chiến lược còn hạn chế. Theo khảo sát của Deloitte & ACCA (2024) về năng lực tài chính tại các doanh nghiệp Việt Nam, hơn 70% thời gian của bộ phận kế toán được dành cho việc xử lý giao dịch, đối chiếu chứng từ và lập báo cáo tuân thủ, chỉ có khoảng 15% thời gian được dành cho việc phân tích và hỗ trợ ra quyết định. Kế toán viên còn thiếu hụt kỹ năng phân tích dữ liệu, tư duy chiến lược và hiểu biết về mô hình kinh doanh dự án làm giảm khả năng triển khai hiệu quả các SMAT như phân tích chuỗi giá trị, kế toán chi phí theo mục tiêu, kế toán chi phí vòng đời hay hệ thống đo lường hiệu quả chiến lược. Ngoài ra, mức độ phân quyền, cơ chế phối hợp giữa bộ phận kế toán với các phòng ban chức năng như kỹ thuật, đấu thầu, kế hoạch và quản lý dự án cũng chưa thực sự rõ ràng, ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng cung cấp thông tin kịp thời và toàn diện cho quá trình hoạch định và kiểm soát chiến lược. Bộ máy kế toán chưa thực sự tổ chức theo định hướng QTCL, thiếu liên kết thông tin và quy trình ra quyết định liên phòng ban, vai trò của SMA trong hỗ trợ nhà quản trị lựa chọn dự án, kiểm soát rủi ro và nâng cao hiệu quả dài hạn của DN XD vẫn còn hạn chế. Theo các chuyên gia thực tiễn cho biết mức độ ứng dụng công nghệ thông tin và hệ thống ERP giữa các doanh nghiệp còn chưa đồng đều, làm hạn chế khả năng tích hợp dữ liệu phục vụ SMA.

- Bộ máy KTQT trong DN XD thường vận hành theo mô hình kết hợp hoặc phân tán. Bên cạnh bộ phận KTQT trung tâm tại văn phòng tổng công ty, luôn tồn tại các nhân tố KTQT hiện trường (tại ban điều hành dự án). Sự phân tán này đòi hỏi thông tin KTQT không chỉ là dữ liệu quá khứ mà phải mang tính thời gian thực (Real-time). Điều này cho thấy sử dụng công nghệ là nhân tố tiên quyết để kết nối dữ liệu từ công

trường về trung tâm, và năng lực của kế toán viên tại hiện trường phải đủ tầm để xử lý các tình huống phát sinh độc lập. Chu kỳ sản xuất dài, rủi ro cao và tính bất định của môi trường kinh doanh yêu cầu công tác lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và quản trị rủi ro của DN XD phải mang tầm nhìn dài hạn. Để tồn tại và đạt hiệu quả các DN XD bắt buộc phải có định hướng thị trường cực kỳ nhạy bén (nắm bắt xu hướng giá, động thái đối thủ cạnh tranh, nhu cầu chủ đầu tư) để điều chỉnh chiến lược đấu thầu và thực hiện dự án. Cấu trúc chi phí phức tạp và dòng doanh thu phụ thuộc vào nghiệm thu phát sinh yêu cầu KTQT trong DN XD phải phối hợp chặt chẽ với bộ phận kỹ thuật, bóc tách khối lượng (QS) để kiểm soát dòng tiền và biên lợi nhuận mục tiêu. Điều này đặt ra yêu cầu khắt khe về năng lực chuyên môn của KTQT.

Với những đặc điểm trên của DN XD VN cho thấy SMA có nhiều khả năng trở thành công cụ quản trị thiết yếu, hỗ trợ DN XD VN kiểm soát chi phí chiến lược, tăng khả năng trúng thầu, nâng cao hiệu quả dự án, quản trị rủi ro và chất lượng, tăng năng lực cạnh tranh dài hạn.

2.2 Phương pháp nghiên cứu sử dụng để tìm hiểu thực trạng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

2.2.1 Phương pháp định tính

Để đánh giá thực trạng vận dụng SMA tại các DN XD VN, luận án sử dụng phương pháp kết hợp định tính và định lượng nhằm phản ánh một cách đầy đủ thực trạng vận dụng SMA trong thực tế. Căn cứ vào tổng quan nghiên cứu, luận án xác định phạm vi nghiên cứu nội dung của SMA sẽ tập trung vào các SMAT. Với phương pháp định tính, tổng quan nghiên cứu lý thuyết đúc rút được 16 SMAT và tiến hành phỏng vấn chuyên sâu đối với các nhà khoa học (nhóm A) gồm 5 đối tượng được lựa chọn là những người có công trình nghiên cứu về KTQT, SMA hoặc tài chính tại các DN XD về sự phù hợp của SMAT trong các DN XD VN. Kết quả phỏng vấn đối tượng nhóm A đã chỉ ra nhóm SMAT phù hợp áp dụng tại các DN XD VN.

Bước tiếp theo tiến hành kiểm định lại các SMAT, tìm ra các kỹ thuật sử dụng trong thực tiễn các DN XD VN thông qua phỏng vấn chuyên sâu các chuyên gia thực tế (nhóm B) bao gồm 11 đối tượng được lựa chọn là những người giữ vai trò quản lý cấp cao (CEO, CFO, kế toán trưởng, trưởng phòng ban) trong các DN XD lớn hoặc niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam có áp lực cạnh tranh và minh bạch cao hơn. Các đối tượng cần có ít nhất 5 năm kinh nghiệm trong lĩnh vực KTQT hoặc quản lý tài chính tại DN XD, có khả năng am hiểu về chiến lược kinh doanh và quy trình hoạt động của ngành xây dựng. Kết quả phỏng vấn sâu các chuyên gia theo trình tự trên với nguyên tắc bảo hòa thông tin giúp tìm ra nhóm các SMAT có ý nghĩa trong các DN XD VN.

Sau khi khu trú được nhóm các SMAT trong các DNXDVN, tiếp tục tiến hành phỏng vấn sâu chuyên gia thực tiễn về thực trạng vận dụng từng SMAT, ưu, nhược điểm cũng như những rào cản khi thực hiện trong các DNXDVN. Đồng thời cũng phỏng vấn sâu chuyên gia về vai trò của SMA với HQHĐ tại các DNXDVN hiện nay.

Nghiên cứu tài liệu tổng quan và các lý thuyết nền để xác định các giả thuyết nghiên cứu, xây dựng mô hình nghiên cứu, bộ thang đo về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA và ảnh hưởng của vận dụng SMA đến HQHĐ tại các DNXDVN. Sau đó, phỏng vấn lấy ý kiến của chuyên gia để có sự điều chỉnh, tìm ra mô hình nghiên cứu, hoàn chỉnh thang đo phù hợp với bối cảnh thực tế tại các DNXDVN. Sau khi hoàn thành phân tích định lượng, nghiên cứu tiếp tục thực hiện phỏng vấn sâu một số chuyên gia nhằm kiểm chứng và giải thích các kết quả nghiên cứu định lượng.

2.2.2. Phương pháp định lượng

2.2.2.1 Giả thuyết nghiên cứu, mô hình nghiên cứu

*** Giả thuyết nghiên cứu**

Từ nghiên cứu tổng quan và các lý thuyết nền, dự kiến các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng SMA tại các DNXDVN. Mô hình được thiết lập dựa vào các nghiên cứu trước và phát triển để phù hợp với đặc điểm của đối tượng nghiên cứu là các DNXDVN. Tiếp đó, tiến hành tham vấn ý kiến chuyên gia về các nhân tố ảnh hưởng đến SMA và điều chỉnh mô hình một lần nữa để phù hợp nhất với điều kiện thực tế ở các DNXDVN. Giả thuyết nghiên cứu được xây dựng như sau:

Thứ nhất, định hướng thị trường: Trong nghiên cứu này, định hướng thị trường được tiếp cận dưới góc nhìn của Miles và cộng sự (1978), nhấn mạnh sự chú trọng đổi mới sản phẩm, mở rộng khách hàng và tìm kiếm cơ hội thị trường mới. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, cấu trúc tổ chức chỉ phát huy hiệu quả khi phù hợp với chiến lược, và chiến lược quyết định cách thiết kế tổ chức (Chandler Jr, 1969). Miles và cộng sự (1978) cho rằng doanh nghiệp có thể lựa chọn các định hướng chiến lược khác nhau như chiến lược tìm kiếm cơ hội phát triển (prospector), chiến lược phòng thủ (defender), chiến lược phân tích (analyzer), chiến lược phản ứng thụ động (reactor), trong đó chiến lược tìm kiếm cơ hội phát triển (prospector) thể hiện mức độ thích nghi cao nhất, hướng đến đổi mới liên tục và khám phá thị trường mới. Cách tiếp cận này đòi hỏi doanh nghiệp sử dụng thông tin bên ngoài rộng hơn, đặc biệt liên quan khách hàng và đối thủ. Simons (1987) chứng minh rằng doanh nghiệp theo định hướng tìm kiếm cơ hội thị trường có nhu cầu thông tin lớn hơn, trong khi Abernethy và Guthrie (1994) và Guilding (1999) khẳng định hệ thống KTQT mang tính chiến lược sẽ phù hợp và được sử dụng nhiều hơn trong bối cảnh này. Do đó, luận án đề xuất:

Giả thuyết H1: Định hướng thị trường có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.

Thứ hai, năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị: Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị được xem là yếu tố nội sinh quan trọng, góp phần tạo giá trị cho doanh nghiệp thông qua việc nâng cao chất lượng thông tin ra quyết định. SMA đòi hỏi trình độ phân tích dữ liệu cao, trong khi nhiều DN thường thiếu kỹ năng xử lý thông tin quản trị, do đó các KTV có chuyên môn tốt có thể đảm nhiệm vai trò này (Oliver, 1991). Với nền tảng đào tạo và đạo đức nghề nghiệp, KTV trở thành đối tác chiến lược, không chỉ xử lý số liệu mà còn phân tích, tư vấn và hỗ trợ hoạch định chiến lược. Bromwich (1990) cho rằng KTV có thể tham gia phân tích chi phí chiến lược, mô hình hoá cấu trúc chi phí đối thủ. Cadez và Guilding (2008) tiếp tục khẳng định KTQT đã chuyển dịch từ chức năng truyền thống sang vai trò định hướng chiến lược. Theo Chenhall và Langfield-Smith (1998), kỹ năng xã hội và kỹ thuật phát triển tốt giúp KTQT có nền tảng triển khai SMA. Dựa trên lập luận thể chế của Ribeiro và Scapens (2006), nghiên cứu đề xuất giả thuyết:

Giả thuyết H2: Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.

Thứ ba, sử dụng công nghệ: Trong nghiên cứu này, sử dụng công nghệ được hiểu là việc ứng dụng công nghệ nhằm hỗ trợ ra quyết định, tích hợp quy trình và nâng cao chất lượng hoạt động tại DNXD. Công nghệ là yếu tố nội bộ quan trọng đối với mọi tổ chức trong việc cải tiến hiệu quả hoạt động. Ngày nay, công nghệ được coi là yếu tố cốt lõi để phát triển của hệ thống quản trị đơn vị nói chung và hệ thống kế toán nói riêng. Trong nghiên cứu của Choe (2004) phát hiện quan hệ tích cực giữa trình độ công nghệ và lượng thông tin được tạo ra thông qua hệ thống thông tin KTQT ở các DN Hàn Quốc. Nghiên cứu của Kariuki và Kamau (2016) thực hiện đánh giá việc vận hành SMA trong các DNSX ở Kenya cho rằng việc sử dụng công nghệ sản xuất tiên tiến ảnh hưởng đáng kể đến khả năng thực hiện SMA giữa các DN này. Nghiên cứu của Alamri (2019) cho thấy trình độ công nghệ ảnh hưởng tích cực đến việc vận hành, áp dụng KTQT nói chung của doanh nghiệp. Nghiên cứu của Quy (2020) cũng chỉ ra công nghệ có mối quan hệ mật thiết đến việc áp dụng SMA tại các doanh nghiệp. Bromwich (1990) nhấn mạnh CNTT giúp thu thập và xử lý dữ liệu nội bộ và bên ngoài, nâng cao chất lượng quyết định; Huber (1990) cho rằng công nghệ làm tăng khả năng sử dụng thông tin và hỗ trợ giao tiếp, từ đó cải thiện hiệu quả điều hành. Nhiều học giả cũng khẳng định CNTT là điều kiện tiên quyết để triển khai thành công các kỹ thuật KTQT hiện đại Hitt và Newing (1995); O'Donnell và David (2000); Rom và Rohde (2006). Vì vậy, giả thuyết được tác giả đề xuất như sau:

Giả thuyết H3: Sử dụng công nghệ ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.

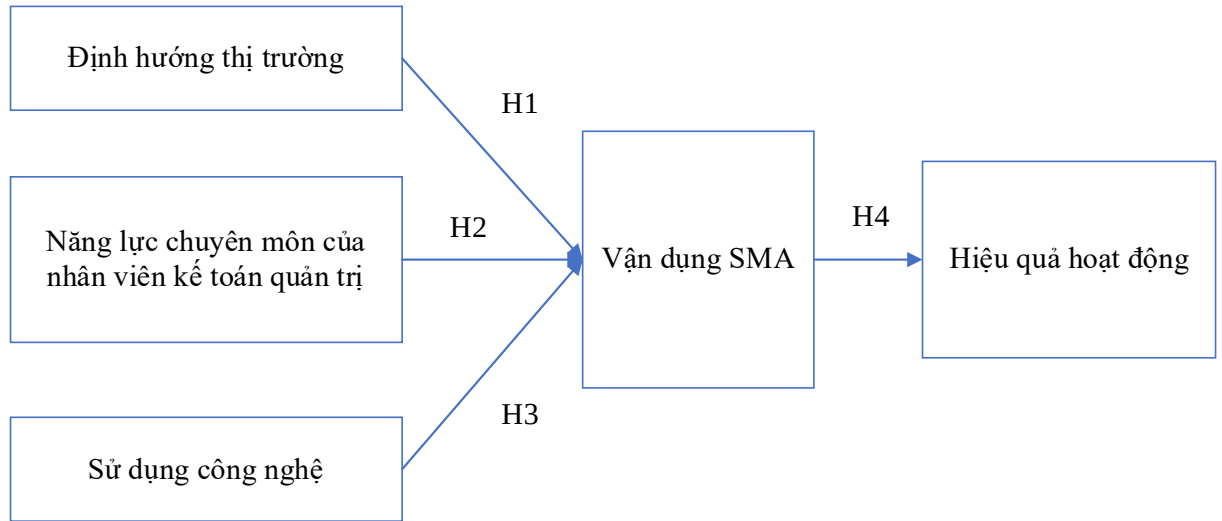
Thứ tư, vận dụng SMA ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động: Lý thuyết ngẫu nhiên cho rằng không có một cách tối ưu duy nhất để tổ chức hay lãnh đạo DN; hiệu quả tổ chức phụ thuộc vào mức độ phù hợp giữa cơ cấu và các biến theo ngữ cảnh (Chapman (1997); Chenhall (2003); Chenhall (2006); Otley (1980)). Theo lý thuyết này, các DN hoạt động hiệu quả hơn nếu hệ thống KTQT được thực hiện phù hợp với môi trường tổ chức và xã hội. Abernethy và Guthrie (1994) chỉ ra rằng các DN ngày càng đổi mới hoặc điều chỉnh hệ thống KTQT nhằm cải thiện ra quyết định và hiệu quả KD, đồng thời KTQT hỗ trợ kiểm soát hành vi nhân sự và nâng cao chất lượng quản trị. Hệ thống KTQT phát triển để ứng phó với các tình huống ngẫu nhiên bên trong và bên ngoài DN (Abdel-Kader và Luther, 2008). Trong môi trường cạnh tranh, việc thay đổi và nâng cấp KTQT giúp tổ chức xây dựng thông tin chính xác, kịp thời, tổng hợp và tích hợp, từ đó cải thiện ra quyết định và hiệu quả tổ chức (Hoque (2002); Otley (1980); Nguyen (2018)).

Trên cơ sở đó, nghiên cứu kỳ vọng vận dụng SMA như một lựa chọn chiến lược thích hợp với các yếu tố ngẫu nhiên của doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả hoạt động. Giả thuyết nghiên cứu:

Giả thuyết H4: Vận dụng SMA ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả hoạt động của các DNXD tại Việt Nam.

*** Mô hình nghiên cứu**

Dựa trên cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu trước đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến vận dụng SMA, trên cơ sở kế thừa và điều chỉnh phù hợp với bối cảnh DNXdVN. Trong đó, biến độc lập là các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA trong DNXd và biến phụ thuộc là hiệu quả hoạt động qua biến trung gian là vận dụng SMA. Các biến độc lập được lựa chọn gồm định hướng thị trường (đại diện cho năng lực hướng ngoại), năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT (đại diện cho nguồn lực con người nội tại) và sử dụng công nghệ (đại diện cho hạ tầng kết nối thực thi) là những nhân tố tiếp cận theo tư duy động lực thực thi phù hợp với đặc thù ngành xây dựng Việt Nam trong bối cảnh mới. Mối quan hệ này được thể hiện thông qua các giả thuyết H1, H2, H3, H4. Các mối quan hệ được trình bày trong mô hình nghiên cứu sau:



Hình 2.1. Mô hình nghiên cứu

(Nguồn: Tác giả tổng hợp))

2.2.2.2 Xây dựng bộ thang đo nhân tố ảnh hưởng tới kế toán quản trị chiến lược

Mô hình nghiên cứu được phát triển dựa trên cơ sở lý thuyết, tổng quan nghiên cứu và nghiên cứu về SMA của Cadez và Guilding (2008), kế thừa và điều chỉnh cho bối cảnh ngành xây dựng Việt Nam, mô hình đề xuất xem xét tác động của 3 nhân tố là định hướng thị trường, năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị, sử dụng công nghệ đến vận dụng SMA. Trong đó, để đánh giá mức độ vận dụng SMA trong các DN XD VN, luận án xem xét thang đo SMA dựa trên nghiên cứu của Cadez & Guilding (2008) đề xuất SMA là tập hợp các kỹ thuật kế toán có định hướng chiến lược. Việc nghiên cứu nội dung của SMA nhưng tập trung vào SMAT xuất phát từ đặc điểm trừu tượng và khó đo lường trực tiếp của khái niệm này. Trong nghiên cứu thực nghiệm, SMA thường được cụ thể hóa thông qua các kỹ thuật như kế toán chi phí mục tiêu, LCC hay BSC, vì đây là những biểu hiện cụ thể, có thể quan sát và lượng hóa. Cách tiếp cận này không làm thu hẹp nội dung SMA mà giúp phản ánh sát thực tiễn vận dụng trong doanh nghiệp, đồng thời đảm bảo khả năng xây dựng thang đo và kiểm định mô hình nghiên cứu một cách khoa học và đáng tin cậy. Để đánh giá ảnh hưởng của vận dụng SMA đến hiệu quả hoạt động của các DN XD sử dụng bộ thang đo hỗn hợp bao gồm cả khía cạnh tài chính và phi tài chính của Cadez & Guilding (2008) kế thừa từ thang đo của Hoque and James (2000).

Bảng 2.1. Thang đo các biến

NỘI DUNG	Nguồn
1. Vận dụng SMA	Cadez & Guilding (2008)
Kế toán chi phí theo thuộc tính	
Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm	
Kế toán chi phí chất lượng	
Kế toán chi phí theo mục tiêu	
Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị	

NỘI DUNG	Nguồn
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo điểm chuẩn	
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo thẻ điểm cân bằng BSC	
2. Hiệu quả hoạt động	Cadez & Guilding (2008) kế thừa từ thang đo của Hoque and James (2000)
Hiệu quả đầu tư	
Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu	
Công suất sử dụng	
Sự hài lòng của khách hàng	
Chất lượng sản phẩm	
Khả năng phát triển sản phẩm mới	
Thị phần của doanh nghiệp	
3. Định hướng thị trường	Cadez & Guilding (2008)
Công ty của tôi có sự hiểu biết sâu sắc về khách hàng của chúng tôi	
Các chức năng trong công ty của tôi làm việc chặt chẽ với nhau để tạo ra giá trị vượt trội cho khách hàng của chúng tôi	
Ban lãnh đạo trong tổ chức của tôi suy nghĩ về mặt phục vụ nhu cầu và mong muốn của các thị trường được xác định rõ ràng được lựa chọn cho sự tăng trưởng dài hạn và tiềm năng lợi nhuận cho công ty	
Công ty tôi có định hướng thị trường mạnh mẽ	Nguyen và cộng sự (2019) phát triển từ nghiên cứu của Ismail and King (2007) và McChlery and Rolfe (2004)
4. Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị	
Sự hỗ trợ mạnh mẽ từ các nhà quản lý đối với nhân viên trong doanh nghiệp.	
Sự hỗ trợ lẫn nhau giữa các nhân viên trong các bộ phận của doanh nghiệp.	
Sự đồng thuận về các mục tiêu phát triển chung của doanh nghiệp.	
Doanh nghiệp yêu cầu kế toán phải có các chứng chỉ nghề nghiệp kế toán (kế toán trưởng, giám đốc tài chính).	
Nhân viên kế toán quản trị có đạo đức nghề nghiệp và cung cấp thông tin chính xác.	
Nhân viên KTQT làm việc với tinh thần trách nhiệm cao.	Ojra (2014) phát triển từ nghiên cứu của Verdu và cộng sự, 2012; McChlery và cộng sự, 2005; Dik, 2011
5. Sử dụng công nghệ	
Công nghệ là một yếu tố cốt lõi trong hệ thống vận hành của doanh nghiệp.	
Các kỹ thuật sản xuất/cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp dựa trên công nghệ.	
Hệ thống thông tin kế toán của doanh nghiệp được vận hành trên nền tảng máy tính.	
Doanh nghiệp đầu tư vào các phần mềm nhằm hỗ trợ hệ thống kế toán và các hệ thống vận hành khác.	

(Nguồn: Tổng hợp từ tổng quan nghiên cứu)

Sau khi tổng hợp bộ thang đo các biến từ các nghiên cứu gốc thông qua tổng quan nghiên cứu, tiến hành phỏng vấn các nhà khoa học, các chuyên gia thực tiễn về SMA tại các DN XD VN để hoàn thiện bộ thang đo. Các đối tượng đều nhất trí cho rằng bộ thang đo trên là phù hợp để đo lường các biến trong bối cảnh DN XD và thị trường kinh tế Việt Nam, nhưng cần tinh chỉnh về từ ngữ, bổ sung diễn giải trong phiếu khảo sát để người được phỏng vấn sẽ hiểu sâu hơn về vấn đề đang được đề cập trong câu hỏi. Sau khi nhận được ý kiến đóng góp từ phỏng vấn các chuyên gia, tiến hành tinh chỉnh, bổ sung chú giải hoàn thiện bộ thang đo.

Nội dung các thang đo sau khi đã tham vấn ý kiến của các nhà khoa học và các chuyên gia thực tế để phù hợp với thực tiễn tại các DN XD VN được thể hiện trong bảng sau:

Bảng 2.2. Nội dung thang đo chính thức các nhân tố

Ký hiệu	NỘI DUNG	Nguồn
DH	1. Định hướng thị trường	Cadez & Guilding (2008)
DH1	Doanh nghiệp hiểu biết rõ về nhu cầu, kỳ vọng và tiêu chuẩn kỹ thuật của các chủ đầu tư trong từng loại dự án xây dựng.	
DH2	Các bộ phận trong doanh nghiệp (kỹ thuật, dự toán, thi công, kế toán) phối hợp chặt chẽ nhằm tạo ra giá trị cao hơn cho chủ đầu tư và đảm bảo thắng thầu dự án.	
DH3	Ban lãnh đạo luôn định hướng chiến lược dựa trên việc phục vụ nhu cầu của các phân khúc thị trường xây dựng nhằm đảm bảo tăng trưởng dài hạn và lợi nhuận bền vững.	
DH4	Doanh nghiệp thường xuyên cập nhật xu hướng kỹ thuật, yêu cầu pháp lý và nhu cầu mới của chủ đầu tư để nâng cao khả năng cạnh tranh.	
NL	2. Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị	Nguyen và cộng sự (2019) phát triển từ nghiên cứu của Ismail and King (2007) và
NL1	Nhân viên kế toán được chia sẻ nguồn lực, và tạo điều kiện học tập cập nhật kiến thức chuyên môn, công cụ phân tích và kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược mới.	
NL2	Nhân viên kế toán quản trị phối hợp chặt chẽ với các bộ phận dự toán, kỹ thuật, thi công và quản lý dự án để đảm bảo thông tin được xử lý đầy đủ và chính xác.	
NL3	Kế toán quản trị am hiểu về các mục tiêu chiến lược liên quan đến kiểm soát chi phí, hiệu quả dự án và nâng cao năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp.	

Ký hiệu	NỘI DUNG	Nguồn
NL4	Nhân viên kế toán quản trị sở hữu các chứng chỉ nghề nghiệp phù hợp (kế toán trưởng, CFO, chứng chỉ phân tích tài chính/kế toán quản trị, CMA, chứng chỉ đặc thù ngành xây dựng...) để đáp ứng yêu cầu phân tích chiến lược.	McChlery and Rolfe (2004)
NL5	Nhân viên kế toán quản trị tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và cung cấp thông tin chính xác, trung thực để hỗ trợ đánh giá hiệu quả dự án và ra quyết định chiến lược.	
NL6	Nhân viên kế toán quản trị làm việc với tinh thần trách nhiệm cao trong việc phân tích chi phí, giám sát tiến độ, chất lượng và cung cấp thông tin kịp thời cho ban lãnh đạo.	
CN	3. Sử dụng công nghệ	Ojra (2014) phát triển từ nghiên cứu của Verdu và cộng sự, 2012; McChlery và cộng sự, 2005; Dik, 2011
CN1	Công nghệ thông tin là một yếu tố cốt lõi trong hệ thống vận hành và quản lý dự án của doanh nghiệp (đấu thầu, dự toán, giám sát thi công, nghiệm thu).	
CN2	Doanh nghiệp áp dụng các phần mềm công nghệ trong hoạt động dự toán, lập hồ sơ thầu và quản lý tiến độ thi công	
CN3	Hệ thống thông tin kế toán và quản trị chi phí của doanh nghiệp được vận hành trên nền tảng máy tính hoặc hệ thống ERP tích hợp.	
CN4	Doanh nghiệp có đầu tư, nâng cấp các phần mềm phục vụ kế toán quản trị, quản lý chi phí, quản lý hồ sơ chất lượng và quản lý dự án.	
SMAU	4. Vận dụng kế toán quản trị chiến lược	Cadez & Guilding (2008)
SMAU1	Kế toán chi phí theo thuộc tính	
SMAU2	Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm	
SMAU3	Kế toán chi phí chất lượng	
SMAU4	Kế toán chi phí theo mục tiêu	
SMAU5	Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị	
SMAU6	Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo điểm chuẩn	
SMAU7	Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo thể điểm cân bằng BSC	
HQ	5. Hiệu quả hoạt động	
HQ1	Hiệu quả đầu tư của doanh nghiệp trong các dự án xây	

Ký hiệu	NỘI DUNG	Nguồn
	dụng cao hơn so với các đối thủ cạnh tranh.	Cadez & Guilding (2008) kế thừa từ thang đo của Hoque and James (2000)
HQ2	Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của các dự án doanh nghiệp thực hiện cao hơn phần lớn các đối thủ cùng ngành.	
HQ3	Mức độ sử dụng công suất thi công và thiết bị máy móc của doanh nghiệp hiệu quả hơn so với các doanh nghiệp xây dựng khác.	
HQ4	Mức độ hài lòng của chủ đầu tư/khách hàng về tiến độ và chất lượng bàn giao cao hơn so với các đối thủ cạnh tranh.	
HQ5	Chất lượng công trình hoàn thành (độ bền, ít khiếm khuyết, đạt chuẩn kỹ thuật) vượt trội so với nhiều nhà thầu khác trong ngành.	
HQ6	Năng lực phát triển và triển khai các giải pháp thi công mới (công nghệ mới, biện pháp kỹ thuật tối ưu) tốt hơn so với các đối thủ cạnh tranh.	
HQ7	Thị phần của doanh nghiệp trên thị trường xây dựng (theo giá trị hợp đồng/khối lượng công việc) đang tăng trưởng và cao hơn so với trung bình ngành.	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.2.2.3 Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

Mục đích của nghiên cứu là nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng SMA và tác động đến HQHĐ tại các DN XD VN. Các đối tượng được lựa chọn khảo sát là các nhà quản lý và kế toán tại các DN XD trên thị trường chứng khoán, nhằm đảm bảo tính khả thi (do sự sẵn có của hạ tầng kỹ thuật và nhân sự trình độ cao) và tính cấp thiết (do áp lực minh bạch hóa thông tin theo chuẩn mực niêm yết). Nhóm đối tượng này đóng vai trò là 'đầu tàu' trong việc vận dụng các SMAT hiện đại, từ đó cung cấp những minh chứng rõ ràng về mối quan hệ giữa SMA và HQHĐ trong môi trường kinh doanh đầy biến động của ngành xây dựng Việt Nam. Tác giả tiến hành phát đi 650 bảng câu hỏi dưới dạng bản in hoặc bản điện tử thông qua đường link google doc. đến các đối tượng khảo sát thông qua các phương tiện như: gửi thư qua đường bưu điện, email, zalo, facebook,... hoặc gọi điện, phỏng vấn trực tiếp các đối tượng khảo sát, thu về được 379 bảng hỏi, bảng câu hỏi có câu cho phép gạn lọc các đáp viên để thực hiện tốt mục đích của nghiên cứu. Sau khi loại bỏ những câu trả lời không phù hợp và dữ liệu phẳng thu được 350 dữ liệu đáp ứng đủ điều kiện, đây cũng là cỡ mẫu chính thức của nghiên cứu. Thông tin thống kê mô tả của mẫu nghiên cứu được thể hiện trong bảng dưới đây:

Bảng 2.3. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

Các yếu tố	Thành phần	Số lượng	Tỷ lệ (%)
Vị trí công tác	Quản lý cấp cao	72	20,57
	Quản lý cấp trung	61	17,43
	Kế toán trưởng	122	34,86
	Kế toán tổng hợp	48	13,71
	Kế toán viên	47	13,43
Số năm công tác	Dưới 3 năm	27	7,71
	Từ 3 năm đến dưới 5 năm	40	11,43
	Từ 5 năm đến dưới 10 năm	127	36,29
	Trên 10 năm	156	44,57
Quy mô vốn điều lệ	Dưới 200 tỷ đồng	121	67,98
	Từ 200 đến dưới 500 tỷ đồng	25	14,04
	Từ 500 đến dưới 1.000 tỷ đồng	17	9,55
	Từ 1.000 đến dưới 2.000 tỷ đồng	6	3,37
	Từ 2.000 tỷ đồng trở lên	9	5,06

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Kết quả thống kê mô tả cho thấy mẫu khảo sát có sự phân bố tương đối đa dạng về vị trí công tác, kinh nghiệm nghề nghiệp và quy mô vốn điều lệ doanh nghiệp. Điều này cho phép dữ liệu phản ánh tương đối khách quan nhận thức và mức độ vận dụng SMA trong thực tiễn ngành xây dựng.

** Vị trí công tác*

Kết quả cho thấy nhóm kế toán trưởng chiếm tỷ trọng lớn nhất trong mẫu khảo sát với 122 người (34,86%), tiếp theo là nhóm quản lý cấp cao với 72 người (20,57%), và quản lý cấp trung chiếm 61 người (17,43%). Nhóm kế toán viên và kế toán tổng hợp chiếm tỷ trọng thấp hơn, lần lượt là 48 người (13,71%) và 47 người (13,43%). Kết quả này cho thấy đối tượng khảo sát chủ yếu là những người có thẩm quyền và trách nhiệm trong hoạch định, giám sát tài chính cũng như tham gia vào quyết định quản trị tại doanh nghiệp. Điều này tăng mức độ tin cậy trong việc đánh giá thực trạng vận dụng SMA.

** Số năm công tác*

Về thâm niên nghề nghiệp, dữ liệu thu được cho thấy nhóm có kinh nghiệm trên 10 năm chiếm tỷ lệ cao nhất với 44,57% (156 người). Nhóm có từ 5 đến dưới 10 năm đạt 36,29% (127 người), trong khi nhóm có dưới 5 năm kinh nghiệm chiếm tỷ trọng thấp hơn (11,43% đối với từ 3–5 năm và 7,71% đối với dưới 3 năm). Sự phân bố này cho thấy mẫu khảo sát phần lớn thuộc về nhân sự có nhiều kinh nghiệm thực tiễn, am hiểu môi trường vận hành và cơ chế quản lý chi phí trong ngành xây dựng. Đây là điều

kiện thuận lợi giúp nghiên cứu thu nhận đánh giá chính xác, chiều sâu và phản ánh đúng thực trạng ứng dụng SMA tại doanh nghiệp.

** Quy mô vốn điều lệ doanh nghiệp*

Xét về quy mô vốn, kết quả thống kê cho thấy phần lớn doanh nghiệp trong mẫu có vốn điều lệ dưới 200 tỷ đồng (67,98%), tiếp đến là nhóm doanh nghiệp có quy mô vốn từ 200 đến dưới 500 tỷ đồng chiếm 14,04%. Các nhóm còn lại có tỷ trọng tương đối nhỏ hơn: 9,55% đối với 500–1.000 tỷ đồng, 3,37% với 1.000–2.000 tỷ đồng, và 5,06% thuộc nhóm từ 2.000 tỷ trở lên. Điều này phản ánh thực tế rằng phần lớn DN XD VN vẫn có quy mô vốn trung bình và nhỏ.

Bảng trên thể hiện thông tin thống kê mô tả của mẫu nghiên cứu, qua bảng trên, có thể thấy mẫu phân tích là phù hợp với mục tiêu nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA và tác động đến HQHĐ tại các DN XD VN. Vì vậy, tác giả tiến hành kiểm định độ tin cậy của các thang đo thành phần được sử dụng trong khuôn khổ của luận án.

2.3 Thực trạng vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Kết quả phỏng vấn sâu các chuyên gia theo trình tự trên với nguyên tắc bảo hòa thông tin giúp tìm ra 7 SMAT có ý nghĩa trong các DN XD VN gồm: Kế toán chi phí theo thuộc tính, kế toán chi phí theo vòng đời, kế toán chi phí chất lượng, kế toán chi phí theo mục tiêu, kế toán chi phí chuỗi giá trị, so sánh điểm chuẩn và thể điểm cân bằng. Các kỹ thuật này được các chuyên gia đánh giá là có vai trò trực tiếp trong hỗ trợ quyết định đầu thầu, kiểm soát chi phí, quản trị rủi ro chất lượng, nâng cao năng lực cạnh tranh và tối ưu hóa hiệu quả chiến lược dài hạn của DN XD VN. Đối với các SMAT còn lại, các chuyên gia cho rằng kỹ thuật kế toán khách hàng có thể được tích hợp vào khía cạnh khách hàng của BSC và việc đánh giá năng lực cạnh tranh có thể được thực hiện thông qua so sánh điểm chuẩn với các doanh nghiệp trong ngành để tạo ra lợi thế cạnh tranh cho các DN XD. Dựa trên kết quả nghiên cứu định tính phỏng vấn sâu các chuyên gia, thực trạng vận dụng các SMAT tại các DN XD VN được trình bày như sau:

*** Kế toán chi phí theo thuộc tính**

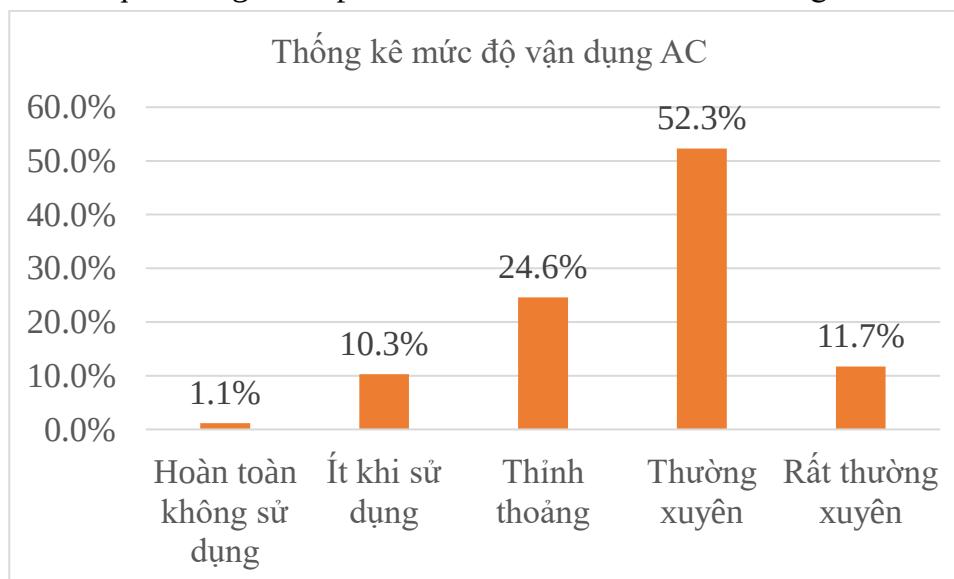
Kế toán chi phí theo thuộc tính được xem là một trong những kỹ thuật đặc trưng của SMA vì cho phép doanh nghiệp định lượng chi phí gắn với từng thuộc tính tạo giá trị của công trình xây dựng, từ đó hỗ trợ định vị chiến lược, tối ưu hóa chi phí và ra quyết định cạnh tranh. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu cho thấy kỹ thuật này mới chỉ được áp dụng ở mức độ hạn chế tại các DN XD VN. Kết quả phỏng vấn cho thấy các DN XD VN đã bước đầu nhận diện được một số thuộc tính của dự án có ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng cạnh tranh và kỳ vọng của nhà đầu tư. Theo chia sẻ của một số CFO và trưởng phòng dự toán, các thuộc tính quan trọng nhất hiện nay gồm tốc độ thi công (đẩy nhanh tiến độ, rút ngắn thời gian bàn giao); chất lượng và độ bền công trình

(giảm chi phí bảo hành, bảo trì); an toàn lao động và môi trường (đặc biệt với dự án FDI hoặc tiêu chuẩn ESG); tính bền vững, tính xanh (vật liệu xanh, quy trình thi công tiết kiệm năng lượng) (**Phụ lục 10**).

Việc tính toán chi phí theo thuộc tính tại các DN XDVN hiện nay chủ yếu dừng ở mức theo dõi chi phí trực tiếp, chẳng hạn vật liệu xanh, chứng chỉ an toàn, hoặc chi phí thuê máy móc công nghệ cao để rút ngắn tiến độ. Trong khi đó, chi phí gián tiếp là thành phần quan trọng để tính giá trị thực của từng thuộc tính thì gần như chưa được tách riêng.

Các đối tượng được phỏng vấn cho rằng doanh nghiệp có thể đo lường chính xác chi phí cho từng thuộc tính, thông tin này sẽ có giá trị chiến lược trong định giá thầu linh hoạt theo ưu tiên của từng khách hàng, quyết định đầu tư công nghệ hoặc thiết bị để tối ưu chi phí của thuộc tính “tốc độ” hoặc “chất lượng”, tính toán chi phí phòng ngừa sai hỏng trong quản trị chất lượng, phân tích lợi ích, chi phí của từng lựa chọn thiết kế công trình. Điều này cho thấy nhu cầu sử dụng kỹ thuật này trong các quyết định chiến lược là có thật và tăng cao trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng khốc liệt. Tuy nhiên, do thiếu dữ liệu và hệ thống hỗ trợ, thông tin chi phí theo thuộc tính hiện chỉ được sử dụng ở mức độ tham khảo, chưa trở thành một bộ phận chính thức trong cấu trúc SMA của doanh nghiệp.

Theo kết quả thống kê từ phiếu khảo sát về mức độ vận dụng SMAT như sau:



Hình 2.2 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí theo thuộc tính (AC)

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

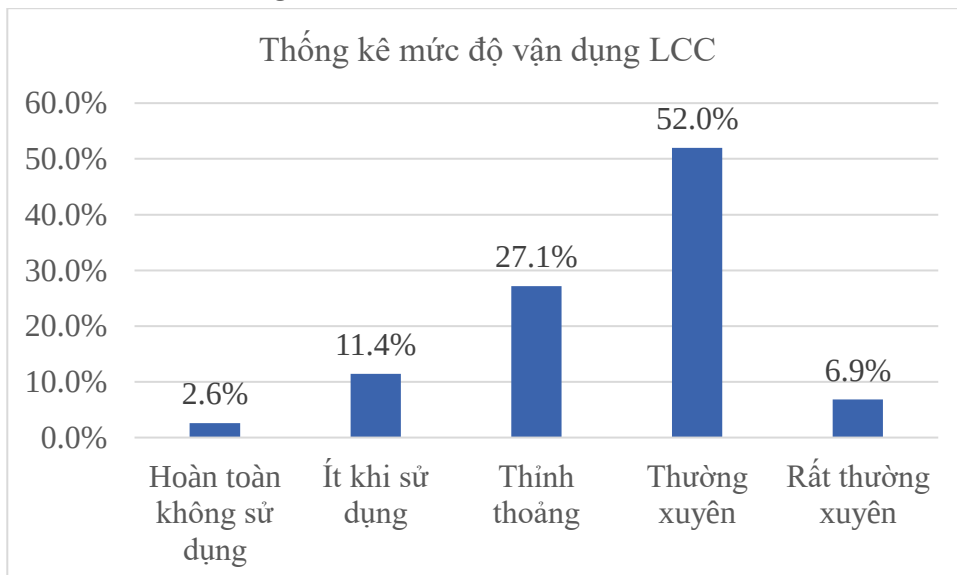
Hình trên cho thấy mức độ vận dụng kỹ thuật kế toán chi phí theo thuộc tính tại các DN XDVN có sự phân hóa rõ rệt, nhưng nhìn chung vẫn ở mức khá phổ biến. Cụ thể, tỷ lệ doanh nghiệp thường xuyên áp dụng chiếm tỷ trọng cao nhất với 52,3%, tiếp theo là mức thỉnh thoảng áp dụng với 24,6%. Trong khi đó, tỷ lệ doanh nghiệp rất thường xuyên áp dụng còn tương đối khiêm tốn (11,7%), và nhóm ít khi hoặc hoàn toàn không áp dụng chỉ chiếm tỷ lệ nhỏ (lần lượt là 10,3% và 1,1%). Kết quả này cho

thấy dấu hiệu rằng AC được các DNXDVN quan tâm và triển khai trong thực tiễn, phản ánh xu hướng tiếp cận quản trị chi phí gắn với yêu cầu về chất lượng, tiến độ và đặc tính công trình. Tuy nhiên, việc vận dụng chủ yếu vẫn dừng ở mức thường xuyên nhưng chưa mang tính sâu rộng và hệ thống, thể hiện qua tỷ lệ áp dụng ở mức “rất thường xuyên” còn thấp. Điều này cho thấy các DNXDVN tuy đã nhận thức được vai trò của kỹ thuật này, nhưng mức độ tích hợp vào hệ thống QTCL vẫn còn hạn chế.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra ba nhóm rào cản chính khiến AC chưa thể triển khai đầy đủ trong giai đoạn hiện nay gồm hệ thống công nghệ thông tin chưa đủ năng lực theo dõi chi phí ở cấp độ thuộc tính; Năng lực chuyên môn của kế toán viên còn hạn chế, đặc biệt là các kỹ thuật phân bổ chi phí phức tạp; Dữ liệu trong ngành xây dựng còn phụ thuộc nhiều vào hồ sơ khối lượng, trong khi thông tin phi tài chính (như an toàn, môi trường, chất lượng) chưa được tích hợp hệ thống (**Phụ lục 10**). Mặc dù vậy, các chuyên gia đều thống nhất rằng sức ép từ cạnh tranh, mục tiêu phát triển bền vững dài hạn, các tiêu chuẩn xanh, và đòi hỏi minh bạch thông tin của nhà đầu tư sẽ là động lực quan trọng thúc đẩy các DNXDVN áp dụng kỹ thuật này trong 5–10 năm tới. Các doanh nghiệp có mức độ chuyển đổi số cao hoặc tham gia các dự án quốc tế nhiều khả năng sẽ là những đơn vị tiên phong.

* Kế toán chi phí theo vòng đời

Kế toán chi phí theo vòng đời được xem là SMAT quan trọng đối với các ngành có các dự án dài hạn, cường độ sử dụng vốn cao và chu kỳ vận hành kéo dài như xây dựng, hạ tầng hay bất động sản công nghiệp. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu cho thấy việc vận dụng LCC tại các DNXDVN hiện nay vẫn còn nhiều hạn chế và chủ yếu mang tính chọn lọc theo từng loại dự án.



Hình 2.3 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả thống kê từ dữ liệu khảo sát cho thấy tỷ lệ DNXDVN thường xuyên sử dụng kỹ thuật này chiếm 52%, tuy nhiên số doanh nghiệp rất thường xuyên sử dụng

chỉ chiếm 6,9% và có 2,6% DNXD hoàn toàn không sử dụng kỹ thuật này. Điều này cho thấy các DNXD đã nhận ra lợi ích của LCC, tuy nhiên việc vận dụng còn hạn chế.

Theo chia sẻ của các đối tượng được khảo sát, LCC không được áp dụng rộng rãi cho tất cả các công trình mà thường xuất hiện trong hai nhóm dự án xây dựng. Thứ nhất, nhóm dự án hạ tầng, BOT, PPP hoặc dự án sử dụng vốn nhà nước. Đây là nhóm bắt buộc phải phân tích chi phí vòng đời để đánh giá tính khả thi tài chính trong suốt 20–30 năm khai thác. Thứ hai, nhóm dự án công nghiệp hoặc dự án có chủ đầu tư nước ngoài, khách hàng nước ngoài thường yêu cầu đánh giá tổng chi phí của chủ sở hữu nên buộc doanh nghiệp phải đưa LCC vào hồ sơ đề xuất. Còn đối với các dự án xây lắp dân dụng, nhà ở thương mại, LCC gần như không được sử dụng do doanh nghiệp chỉ chịu trách nhiệm chi phí xây dựng ban đầu; các chi phí vận hành và bảo trì không thuộc phạm vi quản lý. Như vậy, LCC hiện không phải là kỹ thuật sử dụng phổ biến trong các DNXDVN, mà chỉ áp dụng trong các dự án có phạm vi vòng đời dài hoặc yêu cầu cao về phân tích tài chính, kỹ thuật (**Phụ lục 10**).

Các chuyên gia thực tế tham gia phỏng vấn cho biết tại các DNXD họ đang sử dụng khung vòng đời với các giai đoạn là Thiết kế – Mua sắm - Thi công - Xây dựng - Vận hành – Bảo trì – Thanh lý. Trong đó, KTQT chủ yếu tham gia ở giai đoạn Vận hành – Bảo trì – Thanh lý, tức là dự báo các chi phí sau khi công trình đi vào hoạt động. Các chuyên gia cho rằng có khó khăn về thiếu thông tin thực tế của giai đoạn vận hành, bởi sau khi bàn giao công trình, DNXD không còn theo dõi chi phí vận hành của chủ đầu tư. Điều này khiến các ước tính LCC thiếu cơ sở dữ liệu đáng tin cậy (**Phụ lục 10**).

Trong các dự án có áp dụng LCC, doanh nghiệp thường tính toán các khoản mục sau tại giai đoạn vận hành như chi phí bảo trì định kỳ và sửa chữa lớn, chi phí năng lượng, đặc biệt với nhà máy hoặc cơ sở công nghiệp. Chi phí bảo hiểm rủi ro dài hạn, chi phí thay thế thiết bị lớn (thang máy, máy bơm, hệ thống cơ điện) theo chu kỳ 10–15 năm và một số chi phí thất thoát năng lượng do thiết kế không tối ưu, chi phí nhân công vận hành. Các khoản mục này phản ánh cách tiếp cận tương đối tiệm cận với mô hình LCC chuẩn, nhưng vẫn thiếu tính hệ thống và phụ thuộc mạnh vào kinh nghiệm dự toán.

Các đối tượng phỏng vấn cho rằng LCC đem lại thông tin chiến lược quan trọng trong ba nhóm quyết định gồm quyết định lựa chọn công nghệ và vật liệu, giúp so sánh chi phí ban đầu và chi phí tiết kiệm dài hạn (năng lượng, bảo trì), hỗ trợ thuyết phục chủ đầu tư lựa chọn phương án thiết kế chất lượng cao hơn; Quyết định giá thầu theo giá trị dài hạn (value-based pricing), cho phép doanh nghiệp cạnh tranh bằng giá trị vòng đời thay vì chỉ cạnh tranh giá xây dựng ban đầu và đặc biệt hữu ích khi bán giải pháp tổng thể cho các dự án công nghiệp hoặc hạ tầng; Quyết định quản trị rủi ro bảo

hành, nếu chi phí LCC dự báo quá cao, doanh nghiệp có thể điều chỉnh chi phí phòng ngừa ngay từ giai đoạn thiết kế để giảm rủi ro. Mặc dù giá trị ứng dụng được đánh giá cao, các doanh nghiệp thừa nhận rằng LCC hiện chưa trở thành một phần thường xuyên và chính thức trong quy trình KTQT, mà mới dừng lại ở mức phục vụ yêu cầu của một số dự án đặc thù (**Phụ lục 10**).

Các rào cản trong quá trình áp dụng LCC tại các DN XDVN hiện nay thể hiện trên nhiều khía cạnh khác nhau: (1) Thiếu dữ liệu thực tế của giai đoạn vận hành. Do các DN XD thường không trực tiếp quản lý công trình sau bàn giao, nên phần lớn các ước tính về chi phí vòng đời chỉ dựa trên kinh nghiệm, thiếu căn cứ thực nghiệm đáng tin cậy; (2) Hạn chế về công cụ và hệ thống phần mềm hỗ trợ cũng làm giảm hiệu quả của việc tính toán LCC. Đa phần các phần mềm quản lý dự án hiện hành chưa tích hợp chức năng phân tích chi phí vòng đời, dẫn đến việc doanh nghiệp phải sử dụng Excel thủ công, vừa tốn thời gian, vừa tiềm ẩn sai số cao; (3) Sự phối hợp chưa hiệu quả giữa các bộ phận kế toán, kỹ thuật và vận hành cũng là rào cản đáng kể. Nhiều thông tin phục vụ cho phân tích LCC thuộc trách nhiệm của bộ phận kỹ thuật hoặc chủ đầu tư, trong khi kế toán lại không có quyền truy cập hoặc thiếu cơ chế thu thập dữ liệu một cách liên tục; (4) Khó khăn trong việc lựa chọn tỷ lệ chiết khấu phù hợp cho các dự án có thời gian 20–30 năm khiến quá trình phân tích trở nên phức tạp và dễ gây tranh luận giữa các bên liên quan. Các rào cản này cho thấy doanh nghiệp đang đối mặt với những hạn chế cả về dữ liệu, công cụ, cơ chế phối hợp và phương pháp luận khi triển khai LCC.

Tổng hợp kết quả phỏng vấn cho thấy kỹ thuật LCC đã được nhận diện và ứng dụng trong một số trường hợp đặc thù của ngành xây dựng, đặc biệt với các dự án hạ tầng hoặc dự án có yêu cầu phân tích dài hạn. Tuy nhiên, mức độ áp dụng nói chung còn hạn chế do thiếu dữ liệu vận hành, thiếu hệ thống phần mềm và chưa có quy trình SMA chính thức. Trong bối cảnh các yêu cầu về ESG, chất lượng công trình và tối ưu chi phí vòng đời ngày càng gia tăng, LCC được dự báo sẽ trở thành kỹ thuật quan trọng và có tiềm năng phát triển mạnh hơn trong các DN XDVN.

*** Kế toán chi phí chất lượng**

Kỹ thuật kế toán chi phí chất lượng đóng vai trò đặc biệt quan trọng trong ngành xây dựng, nơi rủi ro sai hỏng, chi phí bảo hành và các nghĩa vụ pháp lý gắn với chất lượng công trình có thể ảnh hưởng trực tiếp đến uy tín và hiệu quả tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu cho thấy việc áp dụng QC tại các DN XDVN hiện nay còn mang tính rời rạc, thiếu tính hệ thống và chưa đạt tới mức độ chuẩn hóa như mô hình của các hệ thống quản trị chi phí chất lượng trên thế giới.

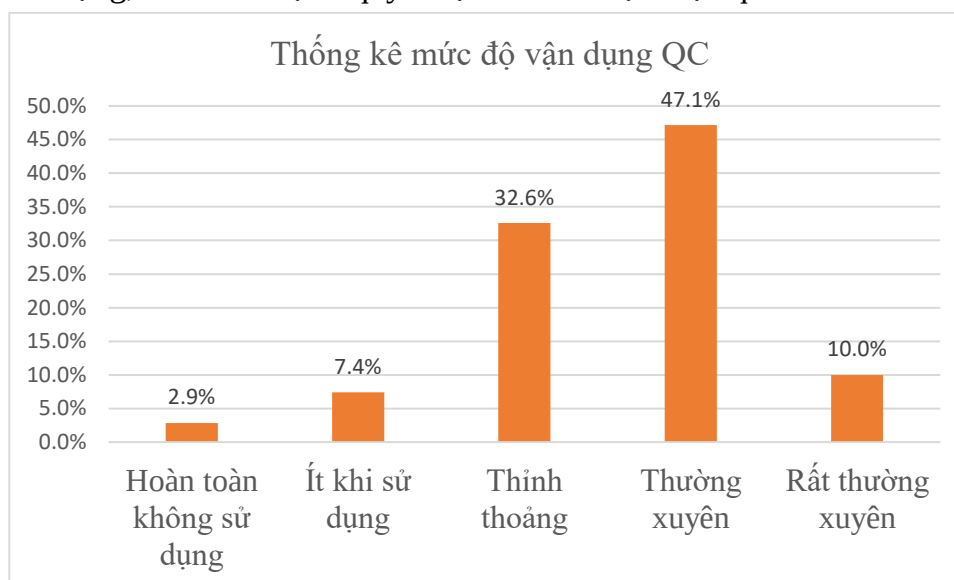
Kết quả phỏng vấn cho thấy đa số DN XD chưa áp dụng đầy đủ mô hình bốn nhóm chi phí chất lượng (Phòng ngừa – Thẩm định – Sai hỏng bên trong – Sai hỏng bên ngoài) như khuyến nghị trong lý thuyết. Thay vào đó, hệ thống kế toán hiện hành

chủ yếu phân loại chi phí chất lượng thành hai nhóm lớn gồm: (1) Chi phí liên quan đến kiểm soát và đánh giá chất lượng, bao gồm lương kỹ sư QC, chi phí thử nghiệm vật liệu và các khoản phát sinh từ hoạt động giám sát chất lượng công trình; (2) Chi phí sai hỏng, bao gồm chi phí khắc phục lỗi thi công, chi phí bảo hành và khoản bồi thường cho chủ đầu tư trong trường hợp xảy ra sự cố hoặc chậm tiến độ. Cách phân loại giản lược này dẫn đến hạn chế đáng kể trong việc đánh giá toàn diện hiệu quả đầu tư vào chất lượng, đặc biệt là khả năng so sánh giữa chi phí phòng ngừa và chi phí sai hỏng để đưa ra quyết định tối ưu. Các chuyên gia tham gia phỏng vấn cũng cho biết rằng mặc dù các khoản chi phí phòng ngừa (như chi phí đào tạo an toàn, đầu tư hệ thống kiểm soát chất lượng) và chi phí sai hỏng bên ngoài (như chi phí bồi thường sau bàn giao) đều được ghi nhận trong thực tế, nhưng chúng thường nằm rải rác ở nhiều tài khoản chi phí khác nhau và không được tập hợp trong một hệ thống quản lý chất lượng thống nhất. Điều này tiếp tục làm suy giảm khả năng theo dõi, phân tích và cải thiện chi phí chất lượng trong doanh nghiệp (**Phụ lục 10**).

Trong thực tiễn vận hành tại DN XD, dữ liệu liên quan đến kiểm soát chất lượng được thu thập từ nhiều nguồn khác nhau, chủ yếu bao gồm biên bản sự cố, phiếu yêu cầu sửa chữa và các báo cáo giám sát công trường. Tuy nhiên, việc đo lường chi phí hư hỏng bên trong như thời gian công nhân phải làm lại hay chi phí cơ hội phát sinh do chậm tiến độ vẫn phụ thuộc nhiều vào các ước tính chủ quan của cán bộ giám sát, do thiếu các tiêu chuẩn và công cụ đo lường thống nhất. Điều này dẫn đến sai lệch đáng kể trong báo cáo chi phí chất lượng, đặc biệt là đối với chi phí sai hỏng bên trong vốn thường bị ghi nhận thiếu so với thực tế. Ở cấp độ quản trị, phần lớn doanh nghiệp chỉ theo dõi tỷ lệ tổng chi phí chất lượng trên doanh thu, thay vì phân tích chi tiết theo bốn nhóm chi phí chuẩn. Cách tiếp cận này tuy giúp nhận diện xu hướng chung nhưng chưa cung cấp thông tin đủ sâu để hỗ trợ các quyết định liên quan đến xác định nguyên nhân gốc rễ và thiết kế giải pháp kiểm soát chi phí chất lượng hiệu quả.

Mặc dù hệ thống kiểm soát chất lượng tại các DN XD VN còn chưa hoàn thiện, kết quả phỏng vấn cho thấy thông tin về chi phí chất lượng vẫn được sử dụng rộng rãi trong nhiều quyết định mang tính chiến lược. Trước hết, QC hỗ trợ các quyết định đầu tư vào hoạt động phòng ngừa, khi doanh nghiệp chuyển dần từ tư duy “chi phí phản ứng” sang “chi phí chủ động”, đặc biệt trong bối cảnh các yêu cầu về an toàn và ESG ngày càng được siết chặt. Các khoản đầu tư như trang thiết bị kiểm tra chất lượng hiện đại, tăng cường đào tạo hoặc thiết lập quy trình kiểm soát chặt chẽ hơn thường được lãnh đạo phê duyệt khi chứng minh được rằng lợi ích mang lại vượt trội so với chi phí sai hỏng bên ngoài. Bên cạnh đó, thông tin QC còn đóng vai trò quan trọng trong định giá thầu và quản trị rủi ro hợp đồng. Doanh nghiệp sử dụng các dữ liệu này để điều chỉnh biên lợi nhuận mục tiêu, đánh giá mức độ phức tạp kỹ thuật và xây dựng khoản dự phòng rủi ro cho các sai hỏng tiềm tàng, đặc biệt đối với những dự án xây dựng có rủi ro cao về địa chất, công nghệ hoặc tiến độ. Một phát hiện đáng chú ý khác từ

phỏng vấn cho thấy có mối quan hệ giữa chi phí mục tiêu và chất lượng tại các DNXDVN. Khi chi phí mục tiêu bị cắt giảm quá mức, chi phí sai hỏng bên trong và chi phí bảo hành có xu hướng gia tăng, buộc bộ phận KTQT phải sử dụng dữ liệu QC để đưa ra ý kiến đối với các đề xuất cắt giảm chi phí không hợp lý. Điều này cho thấy QC giữ vai trò then chốt trong việc giúp doanh nghiệp xác lập điểm cân bằng giữa chi phí và chất lượng, từ đó hỗ trợ ra quyết định chiến lược hiệu quả hơn.



Hình 2.4 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí chất lượng (QC)

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả thống kê từ phiếu khảo sát cho thấy một kết quả khả quan khi tỷ lệ DNXD sử dụng thường xuyên và rất thường xuyên kỹ thuật này lần lượt là 47,1% và 10%. Tuy nhiên, vẫn còn 2,9% DNXDVN hoàn toàn không sử dụng QC. Điều này cho thấy các DNXDVN có sự quan tâm đến kiểm soát các chi phí chất lượng tại DN, tuy nhiên việc áp dụng có thể còn những rào cản nhất định.

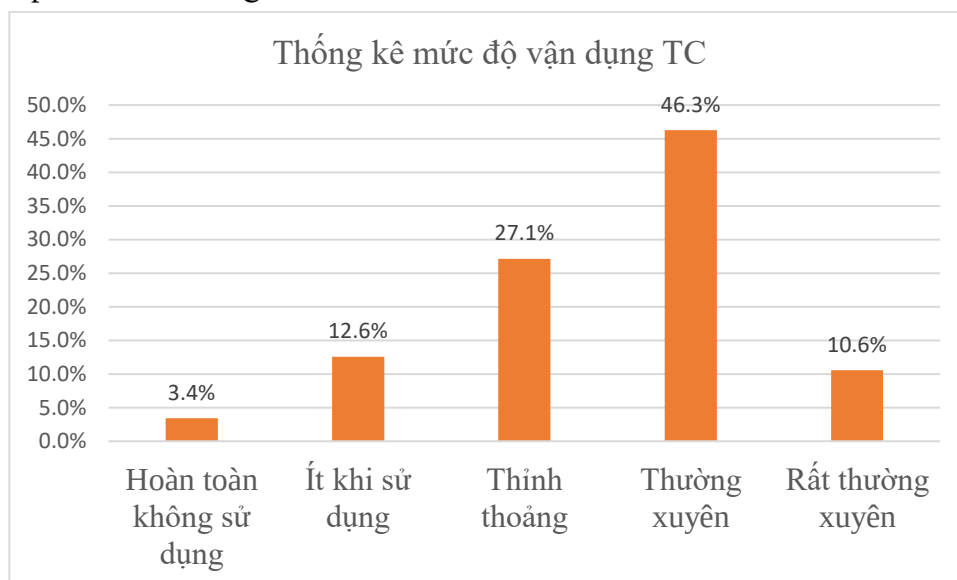
Kết quả phỏng vấn cũng chỉ ra rào cản chủ yếu trong việc triển khai hiệu quả hệ thống QC tại các DNXDVN được thể hiện trên bốn phương diện: (1) Thiếu hệ thống phần mềm và dữ liệu tích hợp vẫn là trở ngại lớn nhất. Dữ liệu phát sinh tại công trường chưa được số hóa đầy đủ, chi phí hư hỏng không được gắn với nguyên nhân gốc, và doanh nghiệp cũng chưa có hệ thống theo dõi chi phí chất lượng theo từng dự án xây dựng hoặc theo thời gian thực; (2) Hạn chế trong báo cáo sai hỏng làm suy giảm đáng kể độ chính xác của thông tin QC. Nhiều sai hỏng bên trong không được ghi nhận đầy đủ do tâm lý e ngại ảnh hưởng đến đánh giá cá nhân hoặc uy tín của đội thi công; (3) Thiếu khung phân loại chi phí chất lượng chuẩn hóa vì hệ thống tài khoản kế toán hiện hành chưa được thiết kế để phản ánh đầy đủ bốn nhóm chi phí phòng ngừa – thẩm định – sai hỏng bên trong – sai hỏng bên ngoài theo thông lệ quốc tế; (4) Thiếu năng lực phân tích và đào tạo chuyên sâu dẫn đến việc kế toán viên và các kỹ sư về chất lượng còn hạn chế trong kỹ năng phân tích xu hướng, dự báo rủi ro và ước

lượng chi phí vòng đời của sai hỏng. Doanh nghiệp đang đối mặt với cả thách thức kỹ thuật, tổ chức và con người trong việc hoàn thiện hệ thống chi phí chất lượng.

Như vậy, kỹ thuật QC tại các DN XDVN đã được áp dụng ở mức độ nhất định, chủ yếu trong việc theo dõi chi phí hư hỏng và bảo hành. Tuy nhiên, hệ thống QC còn thiếu tính đầy đủ và chưa đạt tới trình độ chuẩn hóa theo bốn nhóm chi phí truyền thống của mô hình SMA. Mặc dù vậy, QC đã bước đầu đóng vai trò quan trọng trong định giá thầu, quản trị rủi ro và điều phối chi phí mục tiêu chất lượng. Trong bối cảnh các yêu cầu về chất lượng, an toàn và ESG ngày càng tăng, QC được dự báo sẽ trở thành một kỹ thuật trung tâm trong hệ thống SMA của các DN XDVN, nhất là khi hệ thống dữ liệu và quy trình quản trị công trường được số hóa mạnh mẽ hơn trong thời gian tới.

* Kế toán chi phí mục tiêu

Kế toán chi phí mục tiêu (TC) là một trong những kỹ thuật quan trọng của SMA, giúp doanh nghiệp kiểm soát chi phí ngay từ giai đoạn thiết kế và đấu thầu, đặc biệt trong ngành xây dựng với cạnh tranh giá thầu khốc liệt và biên lợi nhuận mỏng. Kết quả phỏng vấn chuyên gia tại các DN XDVN cho thấy TC đã được áp dụng ở mức độ nhất định, song vẫn tồn tại nhiều hạn chế về mức độ chuẩn hóa, dữ liệu chi phí và sự phối hợp liên chức năng.



Hình 2.5 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí mục tiêu (TC)

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả thống kê từ phiếu khảo sát cho thấy tỷ lệ DN XDVN sử dụng TC khá cao 46,3% thường xuyên và 10,6% rất thường xuyên trong định hướng chiến lược. Tuy nhiên, 3,4% DN XD hoàn toàn không sử dụng và 12,6% ít khi sử dụng cũng cho thấy đây là một trong những SMAT mà DN còn gặp những khó khăn khi vận dụng.

Một trong những bước trọng tâm của phương pháp chi phí mục tiêu là xác định giá bán mục tiêu và lợi nhuận mục tiêu để từ đó tính toán chi phí mục tiêu phù hợp.

Tại các DNXD, giám đốc tài chính (CFO) cùng phòng dự toán đóng vai trò chủ đạo trong toàn bộ quá trình này. Kết quả phỏng vấn cho thấy giá bán mục tiêu được thiết lập chủ yếu dựa trên phân tích cạnh tranh thị trường, giá thầu của các đối thủ trong những kỳ đấu thầu trước và chiến lược tối ưu hóa tỷ lệ thắng thầu của doanh nghiệp. Giá bán mục tiêu không chỉ chịu ảnh hưởng từ yêu cầu của chủ đầu tư và mặt bằng giá thị trường, mà còn phản ánh định hướng doanh thu và mục tiêu mở rộng thị phần của doanh nghiệp trong từng giai đoạn. Lợi nhuận mục tiêu được xác định dựa trên chỉ tiêu lợi nhuận gộp của toàn doanh nghiệp. Từ đó, xác định chi phí mục tiêu theo công thức: Chi phí mục tiêu = Giá bán mục tiêu – Lợi nhuận mục tiêu. Sau khi xác định chi phí mục tiêu tổng thể, DNXDVN tiến hành phân bổ chi phí này cho từng cấu kiện và phân hệ của công trình như phần móng, phần thân hay hệ thống cơ điện. Việc phân bổ chủ yếu dựa trên kinh nghiệm từ các dự án trước, hệ thống định mức và dữ liệu nội bộ về giá thầu quá khứ. Phòng dự toán giữ vai trò trung tâm trong việc phân tách chi phí mục tiêu cho các tổ đội thi công và nhà thầu phụ, qua đó bảo đảm rằng mọi bộ phận đều nắm rõ và tuân thủ giới hạn chi phí đã được hoạch định (**Phụ lục 10**).

Trong quá trình phân tích và quản lý chênh lệch chi phí (cost gap), các DNXDVN chủ yếu so sánh chi phí ước tính từ thiết kế dự toán với chi phí mục tiêu đã đặt ra, đồng thời theo dõi sự chênh lệch này bằng các bảng tính Excel do chưa có phần mềm chuyên dụng. KTQT giữ vai trò cảnh báo sớm, cập nhật chênh lệch chi phí thường xuyên để hỗ trợ kỹ thuật và dự toán điều chỉnh phương án thi công, vật liệu nhằm thu hẹp khoảng cách chi phí. Chênh lệch chi phí được phân thành chênh lệch không thể chấp nhận (phải giảm ngay) và chênh lệch chấp nhận được (đưa vào dự phòng rủi ro). Để thu hẹp chênh lệch chi phí, doanh nghiệp sử dụng phân tích giá trị kỹ thuật (VE) như công cụ trung tâm. Bộ phận dự toán kỹ thuật đề xuất các phương án thay thế, trong khi KTQT phân tích tác động chi phí, tính toán chi phí vòng đời, đánh giá độ nhạy và thẩm định tài chính trước khi trình lãnh đạo. VE không chỉ tập trung vào thay vật liệu mà còn tối ưu quy trình và giảm chi phí gián tiếp. Vai trò KTQT trong VE được nâng lên từ việc cung cấp dữ liệu sang đồng kiến tạo giải pháp, nhờ khả năng phân tích chi phí, dự báo và đánh giá tác động chi phí vòng đời.

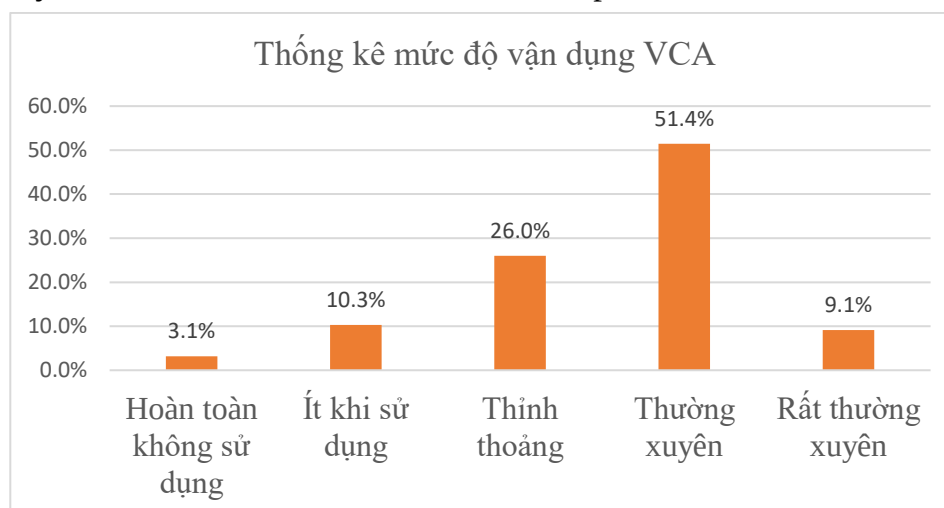
TC thể hiện sự gắn kết chặt chẽ với nhiều SMAT khác, đặc biệt là QC và VCA. Trong mối liên hệ với QC, việc thiết lập chi phí mục tiêu quá thấp có thể buộc doanh nghiệp phải cắt giảm vật liệu hoặc quy trình, kéo theo nguy cơ gia tăng chi phí sai hỏng bên trong, chi phí bảo hành và giảm chất lượng công trình. Vì vậy, TC đóng vai trò như điểm khởi đầu để đánh giá rủi ro chất lượng, đồng thời là cơ sở quan trọng cho việc lựa chọn nhà cung cấp tối ưu trên phương diện cân bằng giữa chi phí và chất lượng. Bên cạnh đó, TC cũng liên kết mật thiết với quản trị chuỗi giá trị khi buộc doanh nghiệp phải xem xét lại toàn bộ các hoạt động từ thiết kế, thi công, mua sắm

đến quản lý nhà thầu nhằm tối ưu chi phí ở từng phân đoạn. Thông tin từ TC được sử dụng để chuẩn hóa quy trình mua hàng, xây dựng cơ sở dữ liệu chi phí phục vụ các dự án tương lai và thực hiện so sánh chuẩn giữa các dự án trong nội bộ doanh nghiệp, từ đó nâng cao hiệu quả quản trị chi phí và năng lực cạnh tranh tổng thể.

Các rào cản chủ yếu trong quá trình triển khai kỹ thuật TC tại các DN XD được thể hiện trên bốn phương diện: (1) Biến động mạnh của giá vật liệu và nhân công làm chi phí mục tiêu dễ bị phá vỡ ngay từ giai đoạn thi công, đặc biệt đối với các vật tư như thép, xi măng và nguồn lao động, qua đó làm giảm đáng kể hiệu quả của TC; (2) Thiếu sự phối hợp liên chức năng giữa kế toán, dự toán, kỹ thuật và mua hàng gây cản trở việc thực thi TC, khi kỹ thuật thường ưu tiên chất lượng tối ưu trong khi kế toán lại chú trọng kiểm soát chi phí, dẫn đến xung đột mục tiêu và thiếu đồng bộ trong quá trình định giá trị; (3) Thiếu công cụ và phần mềm hỗ trợ khiến nhiều quy trình TC vẫn phải thực hiện thủ công bằng bảng tính Excel, gây khó khăn trong việc theo dõi khoảng cách chi phí mục tiêu, thiếu dữ liệu thời gian thực và hạn chế khả năng kiểm soát các thay đổi thiết kế; Sự thay đổi thiết kế liên tục từ phía chủ đầu tư, đặc biệt trong các dự án EPC hoặc dự án công nghiệp phức tạp, làm phá vỡ các phương án chi phí mục tiêu đã được thiết lập ban đầu, khiến doanh nghiệp phải liên tục điều chỉnh và tái định giá, làm giảm tính ổn định và hiệu quả của TC.

* Kế toán chi phí chuỗi giá trị

Trong bối cảnh ngành xây dựng Việt Nam ngày càng cạnh tranh, đặc biệt với áp lực giảm giá thầu và yêu cầu minh bạch chi phí, kỹ thuật phân tích VCA được xem như công cụ có khả năng tạo ra lợi thế cạnh tranh dài hạn. Tuy nhiên, mức độ áp dụng kỹ thuật này tại các DN XD VN vẫn còn hạn chế và phân tán.



Hình 2.6 Thống kê mức độ vận dụng kế toán chi phí chuỗi giá trị (VCA)

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả thống kê từ khảo sát cho thấy DN XD VN thường xuyên và rất thường xuyên vận dụng VCA khá cao (51,4% và 9,1%) điều này cho thấy các DN XD VN đã

có sự ứng dụng thông tin VCA cung cấp vào QĐCL. Tỷ lệ DNXDVN hoàn toàn không sử dụng và ít khi sử dụng chiếm 13,4% cũng cho thấy rằng việc vận dụng VCA có thể còn gặp các rào cản.

Trong các dự án xây dựng, việc xác định phạm vi và phân đoạn chuỗi giá trị là bước quan trọng để quản lý chi phí và hiệu quả dự án. Kết quả phỏng vấn cho thấy các DNXDVN đã nhận thức rõ cấu trúc chuỗi giá trị, bao gồm các phân đoạn thiết kế, cung ứng vật tư, thi công, giám sát, nghiệm thu và vận hành. Tuy nhiên, phần lớn doanh nghiệp vẫn tập trung vào phân đoạn thượng nguồn (upstream), đặc biệt là chi phí của nhà cung cấp vật liệu và thầu phụ. Bởi đây là nhóm chi phí chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng giá trị dự án. Trong khi đó, phân tích hạ nguồn (downstream), bao gồm chi phí vận hành, bảo trì và chi phí vòng đời của khách hàng, chỉ được thực hiện ở một số dự án đặc thù như BOT, PPP hoặc dự án công nghiệp có yêu cầu tính toán chi phí vòng đời (LCC), cho thấy phạm vi áp dụng VCA tại các DNXDVN vẫn còn hạn chế, chủ yếu tập trung vào các mắt xích đầu vào. Về vai trò của VCA trong quản lý nhà cung cấp và thầu phụ, các chuyên gia nhấn mạnh rằng doanh nghiệp sử dụng VCA để đánh giá hiệu quả của nhà thầu không chỉ dựa trên giá thầu, mà còn xét đến tác động của họ đối với tiến độ và chất lượng công trình là những yếu tố trực tiếp ảnh hưởng đến chi phí sai hỏng và rủi ro hợp đồng. Tuy nhiên, quá trình này vẫn mang tính kinh nghiệm và chưa được chuẩn hóa thành một quy trình phân tích thống nhất, làm hạn chế khả năng so sánh và tối ưu hóa hiệu quả chuỗi giá trị một cách toàn diện (**Phụ lục 10**).

Trong quá trình thu thập dữ liệu và phân tích hoạt động trong chuỗi giá trị, các DNXDVN gặp phải nhiều thách thức, đặc biệt liên quan đến việc khai thác thông tin từ nhà cung cấp. Một trong những rào cản lớn là các nhà cung cấp gần như không chia sẻ dữ liệu về cấu trúc chi phí nội bộ. Do đó, kế toán trưởng và KTQT buộc phải sử dụng các phương pháp gián tiếp như suy ngược chi phí từ giá bán dựa trên nguyên liệu thô, lạm phát và tỷ suất lợi nhuận ngành, phân tích thị trường để ước lượng giá thành sản xuất, hoặc phân tích chi phí tạo giá trị của nhà cung cấp (bao gồm vận chuyển, kho bãi, tồn trữ). Dữ liệu thu thập chủ yếu dựa trên hồ sơ đấu thầu, báo giá và thông tin thị trường, trong khi hệ thống công nghệ thông tin chưa hỗ trợ tự động hóa quá trình này. Về phân tích hoạt động trong chuỗi giá trị, doanh nghiệp không chỉ tập trung vào các hoạt động tạo giá trị riêng lẻ của từng bên mà còn xem xét các hoạt động tại giao điểm giữa DNXD và nhà cung cấp. Kết quả cho thấy thủ tục hành chính (xin phép, kiểm tra, nghiệm thu), thời gian chờ tại điểm giao nhận và chi phí vận chuyển chưa tối ưu là những nguồn lãng phí đáng kể. Một số doanh nghiệp đã bắt đầu áp dụng các giải pháp số hóa như hóa đơn điện tử (e-invoice), giấy phép điện tử (e-permit) và quản lý giao nhận tự động, nhằm giảm chi phí lãng phí và nâng cao hiệu quả hợp tác giữa các bên trong chuỗi giá trị.

Trong các DNXdVN, ứng dụng thông tin từ phân tích chuỗi giá trị vào ra quyết định chiến lược đang trở thành một công cụ quản trị quan trọng. Theo kết quả phỏng vấn các CFO cho rằng VCA cung cấp thông tin trong quản lý mua hàng, giúp doanh nghiệp không chỉ lựa chọn nhà cung cấp dựa trên giá thấp nhất mà còn đánh giá hiệu quả toàn chuỗi, bao gồm giá cả, chất lượng, tiến độ và chi phí sai hỏng. Nhờ đó, DNXdVN có thể thiết kế lại hợp đồng theo hướng chia sẻ lợi ích, thương lượng giá tốt hơn dựa trên dữ liệu phân tích chi phí, đồng thời xây dựng các mối quan hệ đối tác chiến lược bền vững thay vì tập trung vào cạnh tranh ngắn hạn. Bên cạnh đó, VCA còn đóng vai trò nền tảng cho nhiều SMAT khác. Cụ thể, VCA hỗ trợ TC bằng cách cung cấp cái nhìn sâu về cấu trúc chi phí của nhà cung cấp, giúp đặt mức chi phí mục tiêu khả thi hơn; mở rộng sang LCC khi phân tích chi phí hạ nguồn như bảo trì và vận hành; đồng thời hỗ trợ Benchmarking và QC trong việc đánh giá, chuẩn hóa chi phí sai hỏng liên quan đến thầu phụ. Như vậy, VCA đóng vai trò trung tâm trong mạng lưới các SMAT, đặc biệt trong việc tối ưu hóa chi phí đầu vào và nâng cao hiệu quả toàn chuỗi cung ứng.

Các đối tượng phỏng vấn cho biết việc triển khai phân tích chuỗi giá trị (VCA) toàn diện trong các DNXdVN vẫn gặp nhiều hạn chế. Trước hết, văn hóa thiếu sự tin tưởng giữa doanh nghiệp và nhà cung cấp khiến việc chia sẻ thông tin trở nên khó khăn, trong khi chuẩn mực báo cáo dữ liệu giữa các bên còn thiếu. Bên cạnh đó, hạn chế về hệ thống công nghệ thông tin và nền tảng dữ liệu tích hợp cũng cản trở khả năng phân tích sâu. Mức độ hoàn thiện hệ thống quản trị của nhiều nhà cung cấp còn thấp, khó đáp ứng các yêu cầu phân tích chi phí toàn diện của DNXdVN. Những rào cản này khiến VCA thường chỉ được áp dụng ở mức độ phân tích đơn giản, chưa đạt đến chuẩn mực của chuỗi giá trị mở rộng (**Phụ lục 10**).

Về xu hướng trong 5 năm tới, các đối tượng khảo sát cho rằng áp dụng VCA sẽ ngày càng tăng khi thị trường đòi hỏi minh bạch chi phí và khi các tiêu chuẩn ESG, đặc biệt liên quan đến chuỗi giá trị bền vững trở thành bắt buộc. Các doanh nghiệp sẽ cần đánh giá chi phí môi trường của nhà cung cấp, tác động carbon, chi phí xã hội liên quan đến lao động và an toàn, cũng như chi phí năng lượng trong chuỗi cung ứng. Tuy nhiên, để VCA được triển khai rộng rãi và hiệu quả, việc thiết lập chuẩn báo cáo thống nhất cần có sự thúc đẩy từ các tập đoàn lớn hoặc cơ quan quản lý.

*** So sánh điểm chuẩn**

Kỹ thuật so sánh điểm chuẩn (Benchmarking) là một trong những kỹ thuật quan trọng của SMA, nhằm hỗ trợ doanh nghiệp đánh giá hiệu suất tương đối, nhận diện khoảng cách hoạt động và định hướng các biện pháp cải tiến. Đối với các DNXdVN, kỹ thuật này đặc biệt hữu ích trong bối cảnh cạnh tranh về giá thầu, áp lực tiến độ và yêu cầu minh bạch tài chính ngày càng gia tăng. Kết quả phỏng vấn chuyên gia cho

thấy các DN XD VN đã bước đầu triển khai Benchmarking ở nhiều cấp độ, chủ yếu hướng tới chuẩn hóa chi phí dự án, tối ưu hóa hiệu suất vận hành và hỗ trợ ra quyết định chiến lược.

Kết quả phỏng vấn cho thấy phạm vi và đối tượng áp dụng Benchmarking trong các DN XD VN chủ yếu tập trung vào nội bộ và ngành, trong đó Benchmarking nội bộ được sử dụng phổ biến nhất nhờ lợi thế về khả năng tiếp cận dữ liệu và độ tin cậy cao. Doanh nghiệp thường so sánh tỷ lệ lợi nhuận gộp theo dự án, chi phí đơn vị (chi phí/m²), định mức hao hụt vật tư, tỷ lệ sai hỏng và chi phí bảo hành nhằm chuẩn hóa quy trình quản lý chi phí giữa các Ban quản lý dự án và thiết lập các điểm chuẩn hiệu quả cho các dự án mới. Ở cấp công ty, Benchmarking ngành cũng được triển khai nhằm so sánh các chỉ số tài chính như tỷ suất lợi nhuận ròng, tỷ lệ chi phí quản lý/doanh thu và chu kỳ chuyển đổi tiền mặt với các doanh nghiệp khác; tuy nhiên mức độ ứng dụng còn hạn chế do thiếu dữ liệu chi tiết của đối thủ, khiến việc so sánh chỉ dừng lại ở mức độ tổng quan. Trong khi đó, Benchmarking chức năng, tức so sánh với các ngành có quy trình tiên tiến như sản xuất hoặc logistics, hầu như chưa được triển khai. Nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ sự thiếu hụt nguồn dữ liệu liên ngành, sự khác biệt đáng kể về đặc điểm quy trình, cũng như hạn chế về năng lực phân tích của bộ phận KTQT (**Phụ lục 10**).

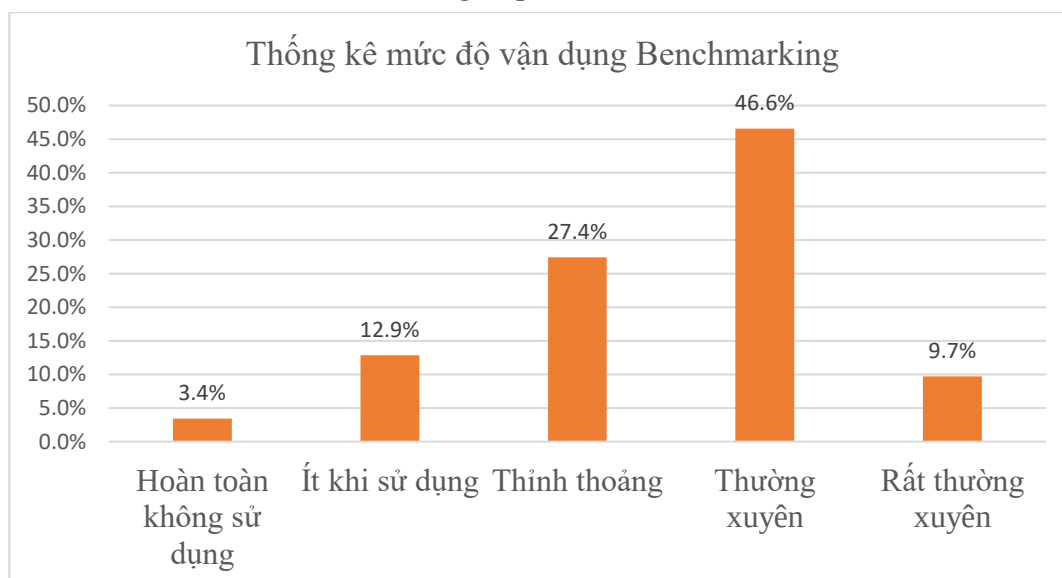
Kết quả nghiên cứu cho thấy hệ thống chỉ số và dữ liệu phục vụ so sánh điểm chuẩn trong các DN XD VN được hình thành trên cơ sở ba nhóm KPI trọng yếu, bao gồm: chi phí đơn vị/m² là chỉ tiêu tài chính cốt lõi để đánh giá hiệu quả thi công giữa các dự án; tỷ lệ lợi nhuận gộp dự án đã phản ánh khả năng kiểm soát chi phí và hiệu quả tổng thể; và tỷ lệ hoàn thành đúng hạn là chỉ số phi tài chính quan trọng nhất thể hiện năng lực quản lý tiến độ. Bên cạnh đó, nhiều doanh nghiệp mở rộng hệ thống KPI sang các chỉ tiêu như tỷ lệ hao hụt vật liệu, tỷ lệ chi phí sai hỏng nội bộ, năng suất nhân công, số ngày an toàn không tai nạn và tỷ lệ nghiệm thu đạt yêu cầu lần đầu. Trong quá trình này, KTQT giữ vai trò trung tâm trong việc thu thập, chuẩn hóa và chuyển đổi các chỉ số thành thông tin phục vụ ra quyết định.

Về nguồn dữ liệu, các doanh nghiệp chủ yếu dựa vào báo cáo tài chính đã được kiểm toán của các DN XD VN, báo cáo phân tích ngành, báo cáo thị trường xây dựng và bất động sản và dữ liệu đấu thầu công khai. Tuy nhiên, dữ liệu ngành và đối thủ thường thiếu chi tiết ở cấp độ dự án, do đó việc Benchmarking chuyên sâu còn nhiều hạn chế. Ở nội bộ doanh nghiệp, khó khăn lớn nhất nằm ở sự không đồng nhất trong phương pháp ghi nhận và phân bổ chi phí giữa các dự án, bao gồm khác biệt trong cách hạch toán chi phí chung, phân loại chi phí trực tiếp/gián tiếp và thiếu định mức chuẩn theo loại công trình. Để khắc phục, kế toán trưởng phải chuẩn hóa lại quy trình phân bổ chi phí nhằm tạo nền tảng dữ liệu thống nhất cho so sánh.

Các công cụ hỗ trợ Benchmarking hiện vẫn mang tính thủ công, với sự kết hợp giữa ERP để quản lý chi phí và tiến độ cơ bản, Power BI để trực quan hóa dữ liệu và Excel để thực hiện phân tích Benchmarking ngành và đối thủ. KTQT chịu trách nhiệm thiết kế công thức, chuẩn hóa số liệu và nhập liệu thủ công, làm gia tăng rủi ro sai sót và kéo dài thời gian xử lý.

Kết quả phỏng vấn cho thấy Benchmarking bắt đầu được các DN XDVN ứng dụng vào hoạt động chiến lược và cải tiến vận hành. Trong quản trị chi phí và hiệu suất dự án, Benchmarking được sử dụng như công cụ nhận diện chênh lệch và kích hoạt hành động cải thiện. Cụ thể, khi chi phí nhân công vượt 15% so với điểm chuẩn nội bộ, doanh nghiệp tiến hành phân tích nguyên nhân gốc, điều chỉnh hợp đồng với thầu phụ hoặc tổ chức đào tạo lại đội ngũ giám sát. Tương tự, nếu tỷ suất lợi nhuận gộp thấp hơn mức trung bình ngành khoảng 5%, doanh nghiệp sẽ xem xét lại chiến lược giá thầu, hoàn thiện quy trình lập dự toán hoặc tối ưu chi phí quản lý chung. Điều này cho thấy Benchmarking đóng vai trò như nền tảng dữ liệu quan trọng để hỗ trợ ra quyết định chiến lược và thúc đẩy cải tiến quy trình (**Phụ lục 10**).

Bên cạnh đó, Benchmarking còn được tích hợp vào hệ thống BSC nhằm thiết lập các mục tiêu hiệu suất mang tính định hướng. Các chỉ tiêu phi tài chính như tỷ lệ sai hỏng, giờ đào tạo nhân viên hoặc chỉ số tiến độ thi công được thiết lập dựa trên điểm chuẩn nội bộ tốt nhất hoặc mức trung bình ngành. Nhờ vậy, BSC không chỉ đóng vai trò công cụ đo lường mà còn trở thành cơ chế dẫn dắt hành động chiến lược, giúp liên kết mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp với các tiêu chuẩn vận hành cụ thể.



Hình 2.7 Thống kê mức độ vận dụng so sánh điểm chuẩn (Benchmarking)

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả thống kê từ khảo sát cũng cho thấy kỹ thuật Benchmarking được các DN XD với tỷ lệ mức độ thường xuyên là 46,6% và rất thường xuyên là 9,7%. Điều

này cho thấy DN XD VN đã sử dụng Benchmarking, tuy nhiên vẫn còn tỷ lệ các DN XD VN hoàn toàn không sử dụng 3,4% hoặc ít sử dụng 12,9% do gặp rào cản trong thực tế.

Các kết quả phỏng vấn cho thấy việc áp dụng Benchmarking trong các DN XD VN vẫn đối mặt với nhiều rào cản đáng kể. Một trong những hạn chế lớn là việc thực hiện đo lường tại công trường còn yếu, dẫn đến tình trạng dữ liệu sai hỏng không được ghi nhận đầy đủ và thiếu tính nhất quán. Bên cạnh đó, chiến lược doanh nghiệp thường xuyên thay đổi khiến hệ thống Benchmarking khó duy trì sự ổn định và liên tục. Năng lực của bộ phận KTQT, đặc biệt trong xử lý và phân tích dữ liệu phi tài chính, vẫn còn hạn chế; cùng với đó là hệ thống thông tin rời rạc, thiếu tích hợp giữa các nền tảng ERP, quản lý dự án (PM) và kiểm soát chất lượng (QC), làm giảm tính hiệu quả của các hoạt động so sánh điểm chuẩn (**Phụ lục 10**).

Dù tồn tại nhiều thách thức, triển vọng áp dụng Benchmarking trong thời gian tới vẫn được đánh giá là tích cực. Doanh nghiệp kỳ vọng mở rộng hoạt động Benchmarking dựa trên dữ liệu thời gian thực khi hệ thống ERP và phần mềm được số hóa toàn diện; đồng thời, các yêu cầu ngày càng gia tăng từ nhà đầu tư liên quan đến ESG sẽ thúc đẩy việc hình thành các điểm chuẩn mới về hiệu quả môi trường, xã hội và quản trị. Ngoài ra, Benchmarking cũng được dự báo đóng vai trò quan trọng trong tối ưu hóa chuỗi giá trị và hỗ trợ đánh giá hiệu quả chiến lược. Trong bối cảnh này, bộ phận KTQT sẽ tiếp tục giữ vai trò trung tâm trong việc thu thập, chuẩn hóa và chuyển hóa dữ liệu thành thông tin có giá trị cho quá trình ra quyết định chiến lược.

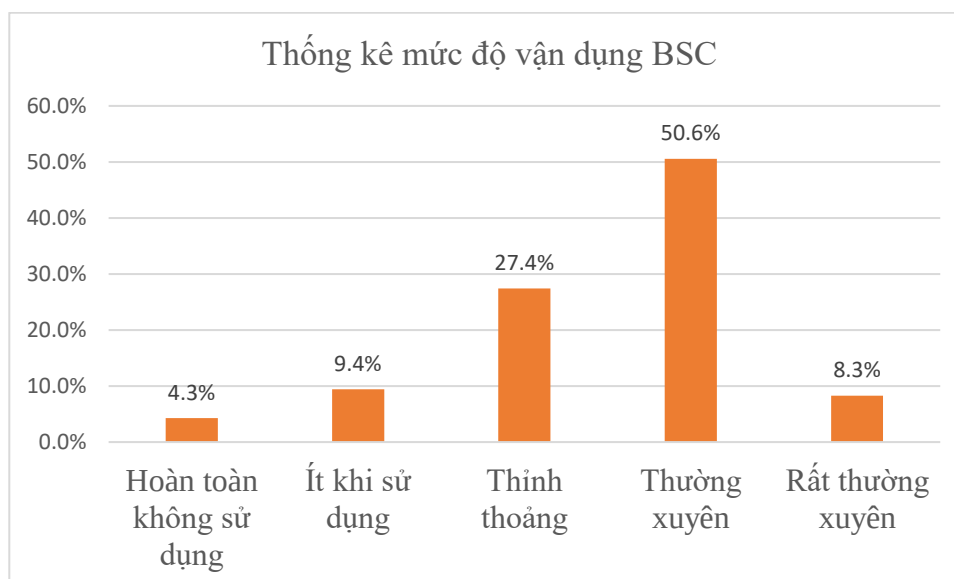
*** Đo lường hiệu suất tích hợp sử dụng thể điểm cân bằng**

Kết quả phỏng vấn chuyên sâu với các nhà quản trị cấp cao, trưởng phòng chiến lược, giám đốc dự án và KTQT tại các DN XD VN cho thấy BSC đã được tiếp cận và triển khai ở nhiều mức độ khác nhau, nhưng vẫn tồn tại không ít hạn chế về dữ liệu, hệ thống thông tin và văn hóa đo lường. Việc áp dụng BSC được đánh giá là có vai trò quan trọng trong quản trị chiến lược và kiểm soát hiệu suất dự án, đặc biệt trong bối cảnh ngành xây dựng có mức độ rủi ro cao và phụ thuộc nhiều vào năng lực thi công, tiến độ và chất lượng bàn giao (**Phụ lục 10**).

Trong bối cảnh đặc thù của ngành xây dựng, các doanh nghiệp không triển khai BSC theo khuôn mẫu chuẩn mà tiến hành điều chỉnh để phù hợp với đặc điểm chu kỳ dự án và yêu cầu quản lý thi công. Đáng chú ý, góc độ “Quy trình nội bộ” được tái cấu trúc thành “Quy trình quản lý dự án cốt lõi”, bao gồm các quá trình trực tiếp quyết định hiệu quả thi công như quản lý chi phí mục tiêu, chất lượng, an toàn và môi trường. Đây là góc độ có ảnh hưởng mạnh nhất đến mục tiêu tài chính dài hạn, do chất lượng vận hành quy trình thi công quyết định tiến độ bàn giao và mức độ hài lòng của chủ đầu tư. Ở cấp độ dự án, góc độ “Học hỏi và phát triển” cũng được cụ thể hóa thành

nhóm chỉ tiêu “Năng suất và năng lực đội ngũ”, phản ánh qua chứng chỉ nghề, số giờ đào tạo và năng suất thực tế so với định mức, phù hợp với đặc thù phụ thuộc lớn vào đội ngũ thi công và giám sát. Song song với việc điều chỉnh khung chỉ tiêu, các doanh nghiệp cũng coi việc xây dựng bản đồ chiến lược là trọng tâm của BSC nhằm mô tả quan hệ nhân quả giữa năng lực đầu vào, hiệu quả quy trình và kết quả tài chính. Các chuyên gia nhấn mạnh chuỗi liên kết quan trọng nhất mà doanh nghiệp theo dõi là tăng cường năng lực dự toán và kỹ thuật nhằm cải thiện độ chính xác dự toán và quy trình nội bộ, từ đó nâng cao tỷ lệ trúng thầu và duy trì lợi nhuận mục tiêu. Thực tiễn triển khai cho thấy BSC trong DN XD VN đặc biệt chú trọng đến các chỉ số phi tài chính như tỷ lệ hoàn thành đúng hạn, tỷ lệ chi phí sai hỏng và tỷ lệ giờ đào tạo, đòi hỏi sự phối hợp giữa KTQT và các bộ phận kỹ thuật, chất lượng và an toàn để thu thập, chuẩn hóa và phân tích dữ liệu. Tuy nhiên, dữ liệu phi tài chính nhất là tiến độ, an toàn và chất lượng thì hiện vẫn được ghi nhận phân tán từ công trường, chưa cập nhật theo thời gian thực, gây hạn chế trong phân tích và hỗ trợ ra quyết định. Mặc dù các doanh nghiệp đang nỗ lực tích hợp BSC vào hệ thống ERP và phần mềm quản lý dự án, mức độ đồng bộ hóa còn thấp do dữ liệu phi tài chính chủ yếu được lưu trữ dưới dạng Excel hoặc phần mềm đơn lẻ tại các Ban quản lý dự án. Rào cản lớn nhất được ghi nhận là sự rời rạc của hệ thống thông tin, dẫn đến chi phí xử lý dữ liệu cao và sự phụ thuộc lớn vào thao tác thủ công của bộ phận kế hoạch tài chính (KTQT).

BSC trong các DN XD VN được triển khai theo cơ chế phân tầng từ cấp công ty xuống cấp dự án và cá nhân, nhằm chuyển hóa các mục tiêu chiến lược thành chỉ tiêu vận hành cụ thể. Mục tiêu tăng lợi nhuận ròng 15% ở cấp công ty được cụ thể hóa tại cấp dự án thông qua các chỉ tiêu như giảm tỷ lệ vượt chi phí xuống dưới 3%, đạt điểm chất lượng bàn giao trên 90, và đảm bảo tiến độ thi công không chậm quá mức cho phép. Các mục tiêu này được liên kết trực tiếp với đánh giá hiệu suất và cơ chế thưởng/phạt đối với Giám đốc dự án, đồng thời hỗ trợ điều phối ưu tiên tại công trường; khi chỉ số tiến độ chuyển sang trạng thái “đỏ”, ban điều hành có thể chấp nhận tăng chi phí nhằm bảo vệ các chỉ số khách hàng và chất lượng trong dài hạn. Việc đánh giá BSC được thực hiện theo chu kỳ quý để theo dõi hiệu suất và theo chu kỳ năm để điều chỉnh chiến lược, đồng thời các giả định chiến lược với điển hình là mối quan hệ giữa đào tạo và giảm sai hỏng đã được kiểm định và điều chỉnh định kỳ nhằm đảm bảo tính thực tiễn và hiệu quả của hệ thống quản trị.



Hình 2.8 Thống kê mức độ vận dụng BSC

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Theo kết quả thống kê cho thấy BSC đã được triển khai ở mức tương đối phổ biến trong các DN XDVN (thường xuyên 50,6% và rất thường xuyên 8,3%), hoàn toàn không và ít sử dụng (13,7%). Tuy nhiên việc vận dụng chủ yếu dừng ở mức thường xuyên và chưa đạt đến mức chuyên sâu, cho thấy công cụ này chưa được tích hợp đầy đủ vào hệ thống QTCL.

Các kết quả phỏng vấn cho thấy triển khai BSC tại các DN XDVN vẫn đối mặt với nhiều thách thức đáng kể. Hai nhóm rào cản chính được nhận diện gồm: (i) Bất ổn chiến lược từ môi trường ngành; theo chia sẻ của các CFO thị trường xây dựng và bất động sản luôn biến động mạnh, khiến chiến lược doanh nghiệp thay đổi liên tục và khó duy trì một hệ thống chỉ tiêu ổn định dài hạn; (ii) Hạn chế năng lực thu thập dữ liệu; kế toán trưởng cho biết văn hóa đo lường tại các doanh nghiệp còn yếu, các phòng ban ưu tiên mục tiêu ngắn hạn, trong khi áp lực thu thập và báo cáo dữ liệu phi tài chính lớn làm giảm tính kịp thời và độ tin cậy của thông tin, cũng như hạn chế về năng lực xây dựng thẻ điểm và hệ thống công nghệ thông tin chưa đồng bộ (**Phụ lục 10**).

Mặc dù có những rào cản như vậy nhưng thực tế khảo sát cũng cho thấy các nhà quản lý cấp cao (CEO, CFO) của các DN XDVN đã chuyển từ tư duy kế toán truyền thống sang SMA, sẵn sàng áp dụng hệ thống đo lường hiệu suất toàn diện hơn. Một động lực áp dụng BSC nữa đó là môi trường cạnh tranh và kỳ vọng của nhà đầu tư thúc đẩy các DN XDVN phải nâng cao chất lượng quản trị, mở rộng các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả bên ngoài kết quả tài chính, phù hợp với cấu trúc BSC. Kết quả phỏng vấn cũng chỉ ra nhiều DN XDVN đã đầu tư vào hệ thống ERP, phần mềm quản lý dự án và dữ liệu lớn, tạo nền tảng thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu phi tài chính cần thiết cho BSC. Do đó, thực tế áp dụng BSC tại các DN XDVN có nhiều điều kiện thuận lợi để triển khai, nhất là trong bối cảnh yêu cầu quản trị chiến lược ngày càng cao và áp lực minh bạch thông tin.

Nhìn chung, mặc dù BSC được đánh giá là kỹ thuật hữu ích trong QTCL và kiểm soát hiệu suất dự án, quá trình triển khai tại các DN XD VN vẫn đang trong giai đoạn hoàn thiện, đòi hỏi nâng cao hệ thống thông tin, năng lực phân tích và xây dựng văn hóa quản trị dựa trên dữ liệu.

*** Kết quả khảo sát mức độ sử dụng SMA tại các DN XD Việt Nam**

Trên cơ sở 350 bảng hỏi hợp lệ thu được khi gửi cho các đối tượng khảo sát bao gồm kế toán trưởng, kế toán quản trị, giám đốc tài chính, nhà quản lý tại 178 DN XD VN, dữ liệu được xử lý bằng SPSS và phân tích thống kê mô tả nhằm xác định mức độ áp dụng của từng SMAT. Các chỉ tiêu thống kê sử dụng gồm giá trị trung bình (mean), độ lệch chuẩn, phương sai và tần suất sử dụng.

Bảng 2.4: Thống kê mô tả mức độ sử dụng các kỹ thuật SMA tại các DN XD

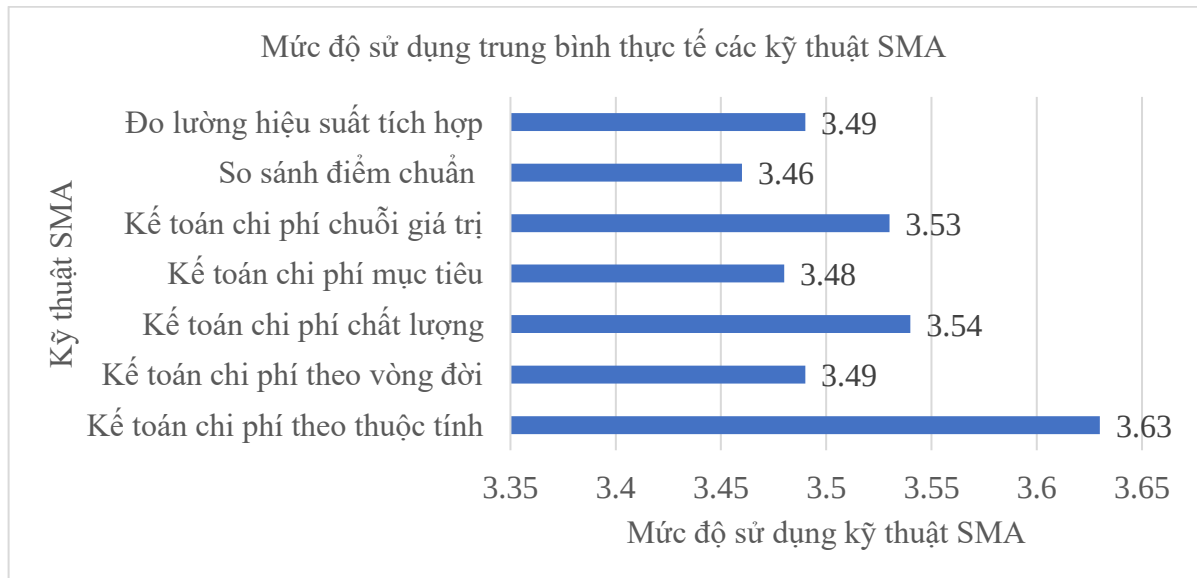
	N	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
SMAU1	350	1	5	3.63	0.862
SMAU2	350	1	5	3.49	0.879
SMAU3	350	1	5	3.54	0.878
SMAU4	350	1	5	3.48	0.96
SMAU5	350	1	5	3.53	0.91
SMAU6	350	1	5	3.46	0.953
SMAU7	350	1	5	3.49	0.929
Valid N (listwise)	350				

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Dựa trên kết quả thống kê mô tả cho thấy mức độ sử dụng các SMAT tại các DN XD VN đạt giá trị trung bình dao động từ 3.46 đến 3.63. Trong đó, kế toán chi phí theo thuộc tính (SMAU1) có mức vận dụng cao nhất (Mean = 3.63; SD = 0.862), phản ánh việc phân tích chi phí dựa trên đặc tính vật liệu xây dựng, kỹ thuật thi công của các công trình tại các DN XD VN đang được quan tâm ở mức tương đối tốt. Tiếp theo là kế toán chi phí chất lượng (SMAU3, Mean = 3.54) và kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (SMAU5, Mean = 3.53), cho thấy doanh nghiệp đã nhận thức được vai trò của chi phí trong mối liên kết với hoạt động tạo giá trị.

Ở nhóm có mức sử dụng trung bình khá nhưng chưa nổi trội gồm kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm (SMAU2, Mean = 3.49), kế toán chi phí theo mục tiêu (SMAU4, Mean = 3.48) và lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo điểm chuẩn (SMAU6, Mean = 3.46). Mức Mean dưới 3.5 phản ánh việc vận dụng các công cụ định hướng dài hạn này vẫn còn dè dặt, chưa trở thành thực hành phổ biến tại các DN XD VN.

Đáng chú ý, kỹ thuật lập kế hoạch, kiểm soát theo thẻ điểm cân bằng (BSC) (SMAU7, Mean = 3.49; SD = 0.929) mặc dù được quan tâm nhưng vẫn ở mức trung bình, hàm ý tại các DNXDVN chưa khai thác tối đa công cụ BSC trong đánh giá hiệu quả chiến lược và đo lường hiệu suất dài hạn.



Hình 2.9 Mức độ sử dụng trung bình thực tế các kỹ thuật SMA

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Kết quả trên cho thấy SMA tại các DNXDVN đã được triển khai ở mức khá, song mức độ vận dụng chưa cao và chưa đồng đều giữa các kỹ thuật. Những công cụ có tính chiến lược dài hạn như kế toán vòng đời, chi phí mục tiêu, benchmark và BSC vẫn còn nhiều khả năng để cải thiện để trở thành nền tảng hỗ trợ ra quyết định chiến lược mạnh mẽ hơn trong DNXD.

Nhìn chung, kết quả định lượng phù hợp với đánh giá của chuyên gia trong nghiên cứu định tính, cho thấy việc vận dụng SMA tại DNXDVN mới dừng ở mức độ ban đầu, tập trung vào các kỹ thuật liên quan trực tiếp đến quản trị chi phí dự án, trong khi các kỹ thuật mang tính phân tích chiến lược toàn diện vẫn được áp dụng hạn chế. Các kỹ thuật có tính chất phục vụ cạnh tranh dự án, kiểm soát chi phí và giảm thiểu rủi ro (TC, QC, LCC) được áp dụng nhiều hơn. Các kỹ thuật mang tính chiến lược dài hạn, đòi hỏi dữ liệu đa chiều và hệ thống quản trị hiện đại (Benchmarking, BSC) vẫn còn hạn chế. Việc áp dụng SMA phụ thuộc lớn vào năng lực kế toán, sử dụng công nghệ và định hướng thị trường của doanh nghiệp.

2.4 Thực trạng vai trò kế toán quản trị chiến lược đối với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Kết quả phỏng vấn các chuyên gia cho rằng vận dụng SMA sẽ giúp tăng hiệu quả hoạt động của các DNXD. Chuyên gia chia sẻ về vai trò của SMA trong nâng cao hiệu quả hoạt động của DNXDVN, khi doanh nghiệp áp dụng kỹ thuật kế toán chi phí mục tiêu đã giúp doanh nghiệp kiểm soát vốn ngay từ khâu dự thầu giúp biên lợi nhuận ổn định hơn, cụ thể doanh nghiệp đã đạt biên lợi nhuận ròng là 2,9% giai đoạn 2023-2024, cao hơn mức trung bình ngành 1,2% đến 2,8% theo số liệu của Vietstock (2024). Có chuyên gia cũng cho biết tại doanh nghiệp khi áp dụng kỹ thuật chi phí theo thuộc tính như đáp ứng các kỳ vọng về tiến độ và chất lượng công trình của chủ đầu tư đã ghi nhận mức độ hài lòng của chủ đầu tư cao hơn 20%, và tỷ lệ khách hàng quay lại cao hơn 16% so với trước khi áp dụng. Theo ý kiến của chuyên gia, SMA cung cấp các thông tin chiến lược, định hướng thị trường và phân tích cạnh tranh, giúp nhà quản trị đưa ra quyết định kịp thời, kiểm soát chi phí (biến động giá vật liệu, lao động,...), kiểm soát chi phí trong suốt chu kỳ sống của dự án (từ đấu thầu đến bảo hành), giảm thiểu rủi ro đấu thầu, cải thiện năng lực cạnh tranh, từ đó giúp nâng cao hiệu quả hoạt động tại các DNXDVN.

Tiếp đó, để đánh giá ảnh hưởng của vận dụng SMA đến HQHĐ tại các DNXDVN, nghiên cứu định lượng được thực hiện, dựa trên kết quả phân tích 350 phiếu khảo sát hợp lệ thu được. Với khái niệm HQHĐ của DN được hiểu là mức độ mà doanh nghiệp đạt được các mục tiêu đã đề ra thông qua việc sử dụng và phân bổ các nguồn lực một cách tối ưu, phản ánh khả năng tạo ra giá trị kinh tế, nâng cao vị thế cạnh tranh và duy trì sự phát triển bền vững trong môi trường kinh doanh (Venkatraman và Ramanujam, 1986); (Kaplan, 1996). Trong các nghiên cứu hiện đại, HQHĐ không còn được tiếp cận thuần túy dưới góc độ tài chính, mà được xem là một khái niệm đa chiều, bao gồm cả kết quả tài chính và phi tài chính, nhằm phản ánh đầy đủ hiệu quả vận hành và năng lực cạnh tranh dài hạn của doanh nghiệp. Theo Kaplan (1996), HQHĐ phải được đo lường đồng thời trên nhiều khía cạnh như tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ và học hỏi – phát triển, trong khi Venkatraman (1989) cho rằng HQHĐ là sự kết hợp giữa hiệu quả đầu tư, hiệu quả tài chính và hiệu quả thị trường. Xuất phát từ đặc thù của DNXD là ngành có chu kỳ dự án dài, cường độ vốn lớn, phụ thuộc mạnh vào chất lượng công trình và sự hài lòng của khách hàng, luận án

lựa chọn cách tiếp cận khái niệm HQHĐ toàn diện theo mô hình đo lường tổng hợp, bao gồm cả chỉ tiêu tài chính và phi tài chính, cụ thể bao gồm các thang đo về hiệu quả đầu tư, hiệu quả tài chính, sự hài lòng của khách hàng và chất lượng sản phẩm/công trình (Cadez và Guilding, 2008).

Kết quả nghiên cứu về ảnh hưởng của SMA đến HQHĐ trong các DN XDVN sau khi kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM, thu được kết quả như sau:

Bảng 2.5: Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa

Mối quan hệ	Hệ số hồi quy Chưa chuẩn hóa	P
HQ <--- SMAU	0.475	***

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Giá trị P – value chưa chuẩn hóa giữa các khái niệm nhỏ hơn giá trị 0.05 vì vậy kết luận rằng các khái niệm được tác giả sử dụng trong mô hình nghiên cứu này là có mối quan hệ thống kê với nhau. Từ kết quả trên cho thấy biến vận dụng SMA (SMAU) có ảnh hưởng tích cực đến HQHĐ.

Kết quả này phù hợp với bối cảnh ngành xây dựng, bởi vì DN XD có mức độ biến động chi phí cao do đó càng vận dụng SMA tốt, khả năng dự báo, tối ưu chi phí và nâng lợi nhuận càng lớn. Từ đó, doanh nghiệp giảm được dự án kém hiệu quả, tăng khả năng lựa chọn phương án tối ưu. Điều này giải thích tại sao SMAU có ảnh hưởng mạnh đến HQHĐ, thông tin quản trị chiến lược mang giá trị khi được triển khai thành kỹ thuật tính toán, dự báo, phân tích cụ thể.

SMAU ảnh hưởng tích cực đến HQHĐ doanh nghiệp (0.475). Điều này cho thấy sự cần thiết khi doanh nghiệp muốn nâng hiệu quả tài chính, tiến độ xây dựng và lợi nhuận thì phải tăng cường ứng dụng các SMAT. Kết quả này có thể được lý giải trong bối cảnh đặc thù của ngành xây dựng. Hoạt động xây dựng thường gắn với các dự án có quy mô lớn, chu kỳ thực hiện dài và mức độ biến động chi phí cao, đặc biệt là chi phí nguyên vật liệu, nhân công và chi phí thi công. Trong bối cảnh đó, việc vận dụng các SMAT có thể giúp doanh nghiệp cải thiện khả năng phân tích chi phí, dự báo biến động và đánh giá hiệu quả của các phương án đầu tư.

Tuy nhiên, các chuyên gia được phỏng vấn cũng có lưu ý rằng trong ngành xây dựng, tác động của việc vận dụng SMA đến HQHĐ của doanh nghiệp có thể không xuất hiện ngay trong ngắn hạn mà thường thể hiện theo tính giai đoạn và độ trễ nhất định. Nhiều dự án xây dựng có chu kỳ thực hiện kéo dài, trong khi hiệu quả tài chính hoặc hiệu quả vận hành chỉ có thể được đánh giá đầy đủ sau khi dự án hoàn thành hoặc đi vào khai thác. Ví dụ, việc áp dụng LCC có thể làm gia tăng chi phí ở giai đoạn đầu của dự án do yêu cầu phân tích và lựa chọn vật liệu, công nghệ hoặc phương án thiết

kế tối ưu. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp này trong dài hạn có thể giúp giảm chi phí bảo trì, sửa chữa và vận hành công trình, từ đó cải thiện hiệu quả kinh tế tổng thể của dự án.

Từ các kết quả phân tích trên cho thấy vai trò quan trọng của SMA trong việc nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

2.5 Phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

2.5.1 Kiểm định độ tin cậy của thang đo

Kết quả kiểm định hệ số Cronbach's Alpha được thực hiện đối với từng thành phần trong mô hình nghiên cứu. Kết quả kiểm định Cronbach's Alpha của từng thang đo được thể hiện như sau:

Thang đo DH: thang đo định hướng thị trường DH được đo lường bởi 4 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo cho thấy hệ số thang đo thành phần này có hệ số Cronbach's Alpha chung bằng 0.880 đáp ứng điều kiện lớn hơn 0.6. Đồng thời, tại thang đo thành phần này không xuất hiện quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn Cronbach's Alpha chung. Do đó, kết luận rằng thang đo thành phần DH đáp ứng đủ độ tin cậy để đưa vào các bước phân tích tiếp theo.

Thang đo NL: thang đo năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT được đo lường bởi 6 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo cho thấy hệ số Cronbach's Alpha chung bằng $0.911 > 0.6$ đồng thời không xuất hiện biến quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn Cronbach's Alpha chung, hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều đáp ứng điều kiện lớn hơn 0.3. Do đó, thang đo NL đáp ứng đủ độ tin cậy để đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA.

Thang đo CN: thang đo sử dụng công nghệ được đo lường bởi 4 biến quan sát. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo cho thấy thang đo thành phần này có hệ số Cronbach's Alpha chung bằng $0.886 > 0.6$, thêm vào đó các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0.3 và không có quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn Cronbach's Alpha chung. Kết luận rằng thang đo CN đáp ứng đủ độ tin cậy để đưa vào các bước phân tích tiếp theo.

Thang đo SMAU: thang đo vận dụng SMA được đo lường bởi 7 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo cho thấy thang đo có hệ số tin cậy chung bằng $0.921 > 0.6$ đáp ứng đủ điều kiện. Thêm vào đó, không xuất hiện quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn hệ số tin cậy chung, hệ số tương quan với biến tổng của các biến quan sát đều đáp ứng điều kiện lớn hơn 0.3. Do đó, kết luận rằng thang đo SMAU đáp ứng đủ độ tin cậy để đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA.

Thang đo HQ: thang đo hiệu quả hoạt động được đo lường bởi 7 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo cho thấy hệ số tin cậy chung bằng

0.953>0.6, hệ số tương quan với biến tổng của các quan sát đều lớn hơn 0.3 đồng thời không xuất hiện biến quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn hệ số Cronbach's Alpha chung. Vì vậy, thang đo thành phần HQ đáp ứng đủ độ tin cậy để đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA.

Kết quả kiểm định độ tin cậy của các thang đo thành phần trong mô hình được thể hiện cụ thể trong bảng bên dưới:

Bảng 2.6: Kiểm định độ tin cậy Cronbach's Alpha của thang đo

STT	Ký hiệu biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
Định hướng thị trường (DH)		Cronbach's Alpha = 0.880	
1	DH1	0.729	0.851
2	DH2	0.723	0.853
3	DH3	0.768	0.835
4	DH4	0.741	0.846
Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị (NL)		Cronbach's Alpha = 0.911	
5	NL1	0.732	0.897
6	NL2	0.730	0.898
7	NL3	0.779	0.891
8	NL4	0.795	0.888
9	NL5	0.829	0.883
10	NL6	0.651	0.909
Sử dụng công nghệ (CN)		Cronbach's Alpha = 0.886	
11	CN1	0.844	0.820
12	CN2	0.615	0.809
13	CN3	0.796	0.838
14	CN4	0.772	0.846
Vận dụng kế toán quản trị chiến lược (MSAU)		Cronbach's Alpha = 0.921	
15	SMAU1	0.681	0.917
16	SMAU2	0.699	0.915
17	SMAU3	0.716	0.913
18	SMAU4	0.821	0.902
19	SMAU5	0.801	0.905

STT	Ký hiệu biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
20	SMAU6	0.826	0.902
21	SMAU7	0.738	0.911
Hiệu quả hoạt động (HQ)		Cronbach's Alpha = 0.953	
22	HQ1	0.797	0.949
23	HQ2	0.863	0.944
24	HQ3	0.816	0.948
25	HQ4	0.856	0.945
26	HQ5	0.861	0.944
27	HQ6	0.826	0.947
28	HQ7	0.861	0.944

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Kết quả phân tích độ tin cậy của các thang đo cho thấy hệ số Cronbach's Alpha chung và của từng thang đo đều >0.6 đồng thời không xuất hiện biến quan sát nào có hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến lớn hơn Cronbach's Alpha chung, hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều đáp ứng điều kiện lớn hơn 0.3. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo thể hiện tất cả các yếu tố mà tác giả sử dụng đều đáp ứng đủ độ tin cậy và phù hợp để đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA.

2.5.2 Phân tích nhân tố khám phá EFA

Sau khi đánh giá các thang đo đạt chuẩn, cả 5 nhóm nhân tố bao gồm 3 biến độc lập, 1 biến trung gian và 1 biến phụ thuộc đều đủ điều kiện cơ sở tiến hành phân tích EFA. Trong giai đoạn này, phần mềm SPSS 25 cũng được lựa chọn sử dụng.

Với tổng cộng biến quan sát được đưa vào vào phân tích EFA, trong đó nhân tố DH gồm 4 biến quan sát, NL gồm 6 biến quan sát, CN gồm 4 biến quan sát, SMAU gồm 7 biến quan sát, HQ gồm 7 biến quan sát. Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA cho ta biết kết quả dưới một số bảng như sau:

Bảng 2.7: Hệ số KMO và kiểm định Barlett

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.900
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	8742.398
	df	378
	Sig.	.000

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Qua bảng kết quả kiểm định KMO và Bartlett's Test, ta thấy:

- Giá trị trị số KMO= 0,9 ($0,5 \leq \text{KMO} \leq 1$), phân tích nhân tố được chấp nhận với dữ liệu nghiên cứu.
- Giá trị kiểm định Bartlett's = 378 với mức ý nghĩa thống kê sig = 0.000 (<1%). Kết quả này đồng nghĩa với việc các biến có tương quan với nhau trong tổng thể và việc áp dụng phân tích nhân tố là thích hợp.

Kết quả phân tích EFA cho ta biết, có 5 nhóm nhân tố được rút trích từ 28 chỉ báo ban đầu (vì cả 5 nhóm nhân tố có giá trị Eigenvalue >1 và tổng phương sai rút trích của 1 nhân tố chính là 67.831% (>50%). Điều này cho biết, các nhân tố rút trích giải thích được 67.831% biến thiên của các dữ liệu điều tra, nên có thể khẳng định dữ liệu là phù hợp để thể hiện phân tích nhân tố.

Kết quả ma trận xoay Pattern Matrix nhân tố được thể hiện tại bảng dưới đây:

Bảng 2.8: Bảng ma trận xoay

Pattern Matrix^a					
	Factor				
	1	2	3	4	5
HQ7	0.940				
HQ4	0.938				
HQ2	0.879				
HQ6	0.870				
HQ5	0.810				
HQ3	0.795				
HQ1	0.741				
SMAU6		0.857			
SMAU4		0.842			
SMAU5		0.829			
SMAU7		0.811			
SMAU2		0.743			
SMAU1		0.720			
SMAU3		0.700			
NL5			0.896		
NL4			0.856		
NL3			0.812		
NL2			0.775		
NL1			0.767		
NL6			0.677		
CN1				0.964	
CN3				0.868	
CN4				0.807	
CN2				0.613	
DH3					0.824
DH4					0.810
DH2					0.771
DH1					0.749
Extraction Method: Principal Axis Factoring.					
Rotation Method: Promax with Kaiser Normalization.					
a. Rotation converged in 5 iterations.					

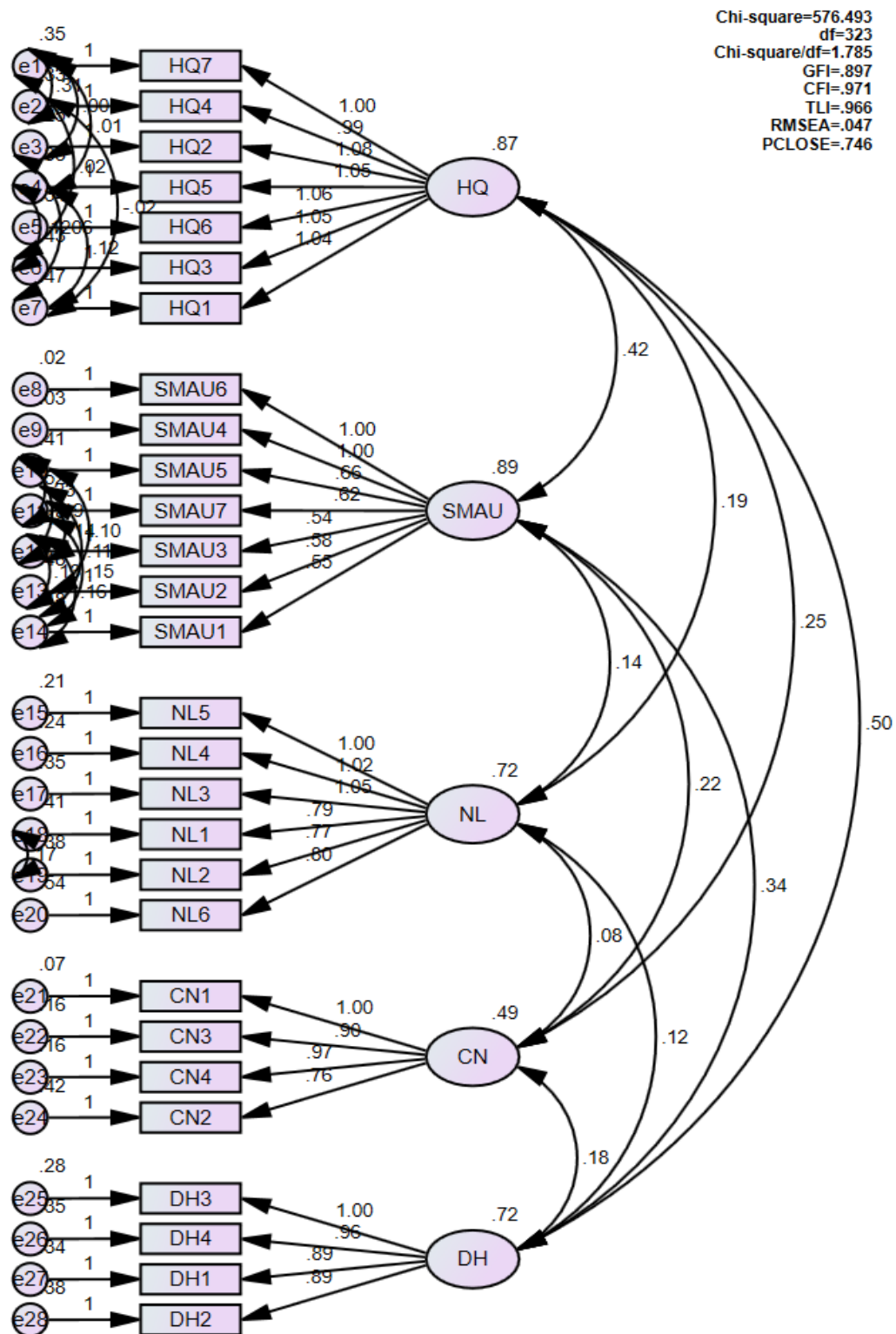
(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát của tác giả)

Như vậy, sau khi kiểm định với cỡ mẫu là 350 bằng phần mềm SPSS, các thang đo được xác định trong mô hình nghiên cứu lý thuyết đều đạt tiêu chuẩn, không có thành phần thang đo nào cần loại bỏ. Cấu trúc các thang đo được xây dựng trong nghiên cứu có tính hội tụ và tính phân biệt, phản ánh bản chất của các khái niệm lý thuyết. Mô hình nghiên cứu chính thức không khác biệt so với mô hình đề xuất. Dựa vào kết quả này, tác giả tiến hành thực hiện phân tích nhân tố khẳng định CFA.

2.5.3 Phân tích nhân tố khẳng định CFA

- Kiểm định tính đơn hướng của thang đo

Phương pháp CFA trong phân tích cấu trúc tuyến tính SEM có nhiều ưu điểm hơn so với các phương pháp truyền thống như hệ số tương quan và phân tích nhân tố khám phá EFA. CFA cho phép kiểm định cấu trúc lý thuyết của các thang đo lường, bao gồm mối quan hệ giữa các biến đo lường, mà không bị ảnh hưởng bởi sai số đo lường. Từ kết quả EFA trong nghiên cứu sơ bộ trên, bây giờ nghiên cứu có 5 khái niệm chính DH, NL, CN, SMAU, HQ được sử dụng. Hình 2.10 bên dưới thể hiện kết quả phân tích CFA với 28 biến quan sát – 5 thang đo thành phần:



Hình 2.10: Mô hình tối hạn bậc 1

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát của tác giả)

Kết quả sau khi phân tích CFA, ta có: CMIN/df= 1.785 (CMIN/df ≤ 3); GFI= 0.897 (0.8 < GFI < 0.9); CFI=0.971 (CFI ≥ 0.9); TLI=0.966 (TLI ≥ 0.9); RMSEA=0.047 (RMSEA ≤ 0.6); PCLOSE=0.746 (PCLOSE ≥ 0.01). Kết quả kiểm định tính đơn hướng được thể hiện trong bảng dưới đây:

Bảng 2.9: Hệ số model fit

Chỉ số	Tiêu chuẩn	Kết quả	Đánh giá
CMIN/df	≤ 3	1.785	Tốt
GFI	≥ 0.9	0.897	Đạt
CFI	≥ 0.9	0.971	Tốt
TLI	≥ 0.9	0.966	Tốt
RMSEA	≤ 0.06	0.047	Tốt
PCLOSE	≥ 0.01	0.746	Tốt

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Có thể thấy, các chỉ tiêu đều đạt mức tốt riêng chỉ số GFI tuy bằng $0.897 < 0.9$ nhưng vẫn có thể được chấp nhận do chênh lệch này là 0.003 không quá lớn (Hair và cộng sự, 2019). Các chỉ tiêu mà nghiên cứu sử dụng để đánh giá tính đơn hướng của thang đo phù hợp với toàn bộ các tiêu chí đã đặt ra. Do đó, các định nghĩa mà tác giả sử dụng trong nghiên cứu đảm bảo tính đơn hướng và mô hình nghiên cứu phù hợp với dữ liệu thị trường. Bên cạnh kiểm định tính đơn hướng của thang đo, nghiên cứu còn tiến hành kiểm định thêm độ hội tụ, phân biệt, độ tin cậy của các thang đo mà tác giả sử dụng để tránh những sai sót có thể gặp phải, góp phần đóng góp vào cả lý luận lẫn thực tiễn.

- Kiểm định độ hội tụ của thang đo

Thang đo được coi là đạt được giá trị hội tụ khi mà các trọng số hồi quy chuẩn hóa của thang đo đều nằm trên mức 0.5 và giá trị $P < 0.05$ thể hiện rằng các quan sát trong thang đo này là có ý nghĩa trong thống kê. Bảng bên dưới thể hiện trọng số hồi quy của các quan sát trong thang đo:

Bảng 2.10: Trọng số hồi quy chuẩn hóa

STT	Mối quan hệ	Ước lượng	STT	Mối quan hệ	Ước lượng
1	HQ7 <--- HQ	0.844	15	NL5 <--- NL	0.883
2	HQ4 <--- HQ	0.848	16	NL4 <--- NL	0.871
3	HQ2 <--- HQ	0.896	17	NL3 <--- NL	0.833
4	HQ5 <--- HQ	0.862	18	NL1 <--- NL	0.725
5	HQ6 <--- HQ	0.863	19	NL2 <--- NL	0.728
6	HQ3 <--- HQ	0.831	20	NL6 <--- NL	0.680
7	HQ1 <--- HQ	0.816	21	CN1 <--- CN	0.936
8	SMAU6 <--- SMAU	0.989	22	CN3 <--- CN	0.843
9	SMAU4 <--- SMAU	0.986	23	CN4 <--- CN	0.862
10	SMAU5 <--- SMAU	0.694	24	CN2 <--- CN	0.636
11	SMAU7 <--- SMAU	0.631	25	DH3 <--- DH	0.848
12	SMAU3 <--- SMAU	0.590	26	DH4 <--- DH	0.807
13	SMAU2 <--- SMAU	0.617	27	DH1 <--- DH	0.788
14	SMAU1 <--- SMAU	0.599	28	DH2 <--- DH	0.773

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Qua bảng 2.10 ta thấy các thang đo đạt được giá trị hội tụ vì có các trọng số hồi quy thể hiện mối quan hệ giữa các biến quan sát với thang đo lường của nó đều cao hơn 0.5 ở mức ý nghĩa thống kê $P < 0.05$.

- Kiểm định tính nguyên đơn của thang đo

Nghiên cứu tiến hành kiểm định tính nguyên đơn của các thang đo sử dụng trong mô hình bằng cách so sánh mức độ tương quan giữa các định nghĩa được sử dụng có chênh lệch với 1 hay không. Nếu các giá trị tương quan này khác 1 thì đưa ra kết luận thang đo đang được sử dụng đạt được tính nguyên đơn. Kết quả kiểm định sự tương quan giữa các thang đo được thể hiện trong bảng bên dưới:

Bảng 2.11: Hệ số tương quan giữa các khái niệm được sử dụng

STT	Mối tương quan	Estimate
1	HQ <--> SMAU	0.477
2	HQ <--> NL	0.236
3	HQ <--> CN	0.378
4	HQ <--> DH	0.632
5	SMAU <--> NL	0.173
6	SMAU <--> CN	0.328
7	SMAU <--> DH	0.421
8	NL <--> CN	0.128
9	NL <--> DH	0.163
10	CN <--> DH	0.309

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Qua bảng trên, nhận thấy hệ số tương quan của các khái niệm được sử dụng trong nghiên cứu có chênh lệch so với 1, cụ thể hệ số tương quan của các thang đo với nhau đều nhỏ hơn 1. Do đó, thang đo mà tác giả đang sử dụng đạt được tính nguyên đơn, thang đo mà tác giả đang sử dụng không xảy ra hiện tượng tương quan với nhau, mô hình nghiên cứu là phù hợp so với dữ liệu thị trường.

- Kiểm định tính phân biệt của thang đo

Bảng 2.12: Kiểm định sự phân biệt của thang đo

STT	Mối tương quan	Estimate	S.E.	C.R.	P
1	HQ <--> SMAU	0.418	0.055	7.534	***
2	HQ <--> NL	0.187	0.048	3.938	***
3	HQ <--> CN	0.246	0.041	6.054	***
4	HQ <--> DH	0.498	0.058	8.58	***
5	SMAU <--> NL	0.139	0.046	3.036	0.002
6	SMAU <--> CN	0.216	0.039	5.578	***
7	SMAU <--> DH	0.336	0.05	6.688	***
8	NL <--> CN	0.076	0.035	2.186	0.029
9	NL <--> DH	0.118	0.044	2.704	0.007
10	CN <--> DH	0.183	0.037	4.961	***

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Qua bảng, nhận thấy giá trị P của kiểm định đều <0.05 . Do đó, những định nghĩa mà tác giả sử dụng trong nghiên cứu này đạt được tính phân biệt.

- Kiểm định độ tin cậy và phương sai trích của các thang đo

Bảng bên dưới trình bày chi tiết các chỉ tiêu kiểm định độ tin cậy và phương sai trích của thang đo:

Bảng 2.13: Bảng tóm tắt các chỉ tiêu thống kê

	CR	AVE	MSV	HQ	SMAU	NL	CN	DH
HQ	0.949	0.725	0.399	0.852				
SMAU	0.894	0.560	0.228	0.477	0.748			
NL	0.908	0.625	0.056	0.236	0.173	0.791		
CN	0.895	0.684	0.143	0.378	0.328	0.128	0.827	
DH	0.880	0.647	0.399	0.632	0.421	0.163	0.309	0.804

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Nghiên cứu tiến hành sử dụng hệ số CR và AVE để đánh giá mức độ tin cậy của các thang đo được sử dụng trong nghiên cứu. Kết quả ở bảng trên thể hiện rằng hệ số CR của tất cả các thang đo đều >0.7 đồng thời hệ số AVE đều nằm ở mức >0.5 , các thang đo đều đạt chuẩn có độ tin cậy tổng hợp và hội tụ tốt. $MSV < AVE$ ở tất cả các biến, đạt giá trị phân biệt. Do đó, các thang đo được tác giả sử dụng trong mô hình đều đáp ứng đủ độ tin cậy và được giữ lại trong các bước nghiên cứu tiếp theo.

2.5.4 Kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM

Phương pháp kiểm định mô hình bằng cấu trúc tuyến tính SEM đang là một phương pháp được sử dụng phổ biến. Kiểm định bằng phương pháp này cho phép các học giả kết hợp các khái niệm tiềm ẩn với thang đo lường, có thể kiểm định độc lập hay là kết hợp với mô hình nghiên cứu sử dụng. Bảng dưới đây trình bày những kết quả quan trọng trong kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM. Kết quả đã chứng minh rằng mô hình lý thuyết mà tác giả sử dụng là phù hợp với dữ liệu thực tế. Các hệ số kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM thu được đều thỏa mãn các tiêu chí đánh giá đặt ra và phù hợp với hoàn cảnh diễn ra nghiên cứu này.

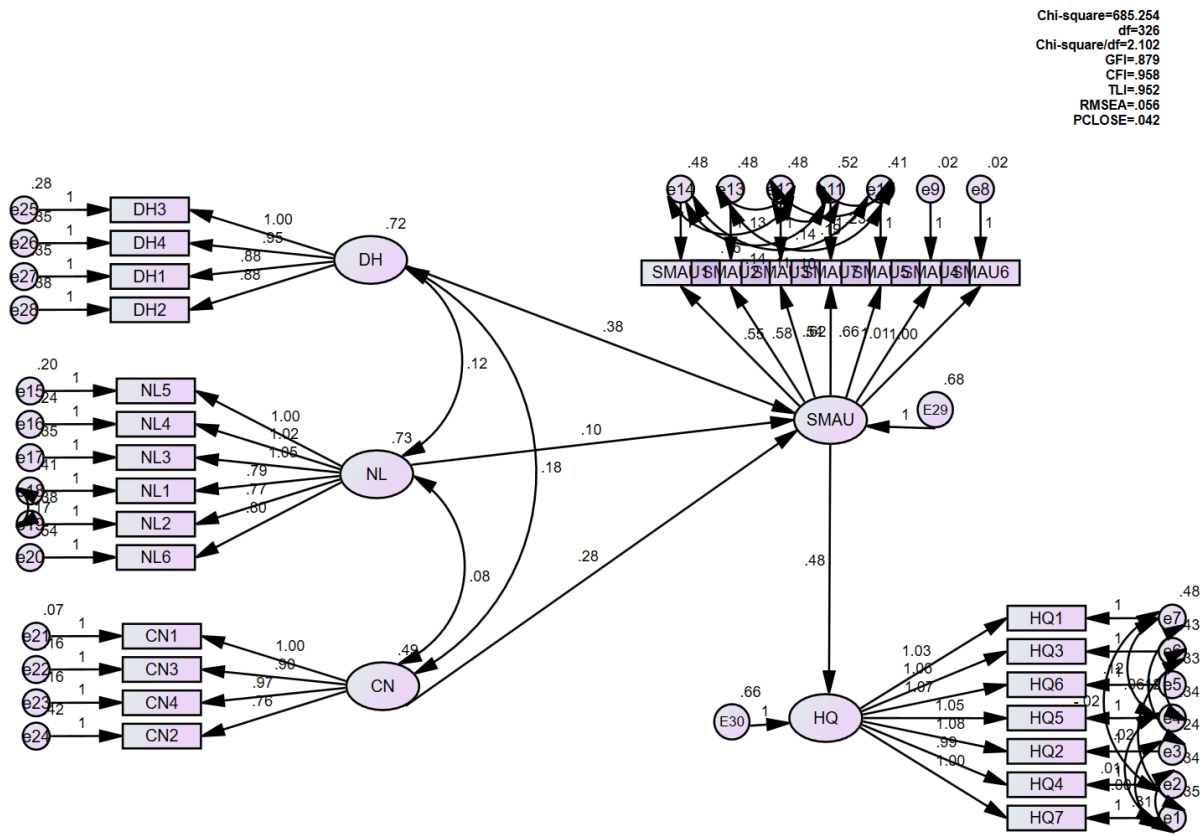
Qua bảng dưới ta thấy, hệ số P thu được bằng $0.000 < 0.05$ thỏa mãn tiêu chí đặt ra. Các chỉ số CMIN/df, GFI, CFI, TLI, RMSEA, PCLOSE lần lượt là 2.102, 0.879, 0.958, 0.952, 0.056, 0.042 thỏa mãn tiêu chí đo lường hệ số model fit. Kết quả model fit của bước kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính SEM được thể hiện dưới đây:

Bảng 2.14: Chỉ số model fit

Chỉ số	Tiêu chuẩn	Kết quả	Đánh giá
CMIN/df	≤ 3	2.102	Tốt
GFI	≥ 0.9	0.879	Đạt
CFI	≥ 0.9	0.958	Tốt
TLI	≥ 0.9	0.952	Tốt
RMSEA	≤ 0.6	0.056	Tốt
PCLOSE	≥ 0.01	0.042	Tốt

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Do đó, mô hình mà tác giả sử dụng trong nghiên cứu này là phù hợp với dữ liệu thị trường. Kết quả phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM được thu được như sau:



Hình 2.11: Mô hình cấu trúc tuyến tính SEM

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Kết quả kiểm định giả thuyết

Mô hình có 5 khái niệm được đưa vào để kiểm định độ phù hợp của giả thuyết: DH, NL, CN, SMAU, HQ. Các chỉ tiêu đánh giá sự phù hợp của mô hình đều đạt tiêu chuẩn, kết luận rằng mô hình được sử dụng trong nghiên cứu này là phù hợp. Sau khi kiểm tra sự phù hợp của mô hình, tác giả tiến hành kiểm định giả thuyết thông qua bước kiểm định hồi quy. Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa được trình bày ở bảng bên dưới:

Bảng 2.15: Hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa

Mối quan hệ	Hệ số hồi quy Chưa chuẩn hóa	P
SMAU <--- CN	0.284	***
SMAU <--- DH	0.382	***
SMAU <--- NL	0.101	0.042
HQ <--- SMAU	0.475	***

(Nguồn: Số liệu phân tích từ khảo sát)

Chỉ số $P < 0.05$ đạt tiêu chuẩn và hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa được thể hiện trong bảng 2.15 đều có giá trị dương do đó, chấp nhận các giả thuyết sau:

Bảng 2.16: Bảng tổng hợp kết quả nghiên cứu

Giả thuyết	Kiểm định giả thuyết
H1. Định hướng thị trường có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.	Chấp nhận
H2. Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.	Chấp nhận
H3. Sử dụng công nghệ ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng.	Chấp nhận
H4. Vận dụng SMA ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả hoạt động của các DN XD VN.	Chấp nhận

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phân tích)

Như vậy, từ kết quả nghiên cứu trên có thể thấy rằng tất cả các yếu tố mà tác giả sử dụng đều có tác động trực tiếp tới sự vận dụng SMA và hiệu quả hoạt động của các DN XD VN. Trong đó các nhân tố ảnh hưởng đến SMA cụ thể như sau:

- + Định hướng thị trường có ảnh hưởng mạnh đến vận dụng SMA.
- + Năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT có tác động đến vận dụng SMA.
- + Sử dụng công nghệ có ảnh hưởng tích cực và có ý nghĩa đến vận dụng SMA.

Kết quả nghiên cứu cũng khẳng định việc vận dụng SMA có ảnh hưởng tích cực và có ý nghĩa đến HQHD (bao gồm hiệu quả tài chính và hiệu quả phi tài chính) tại các DN XD VN.

2.6 Đánh giá thực trạng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

2.6.1 Đánh giá thực trạng nội dung kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

*** Những kết quả đạt được**

Kết quả nghiên cứu cho thấy các DN XD VN đã bước đầu tiếp cận và vận dụng một số SMAT phù hợp với đặc thù ngành xây dựng, bao gồm: kế toán chi phí mục tiêu, kế toán chi phí theo vòng đời dự án, kế toán chi phí chất lượng, kế toán chi phí thuộc tính, kế toán chi phí chuỗi giá trị, so sánh điểm chuẩn và đo lường hiệu suất tích hợp (BSC). Điều này phản ánh nhận thức của doanh nghiệp về vai trò của SMA trong kiểm soát chi phí, nâng cao năng lực cạnh tranh và hỗ trợ quản trị dự án xây dựng trong môi trường kinh doanh biến động.

Trong số SMAT được khảo sát, kế toán chi phí theo thuộc tính, kế toán chi phí chất lượng và kế toán chi phí chuỗi giá trị là các kỹ thuật có mức độ vận dụng tương đối cao hơn. Đây chủ yếu là các kỹ thuật có tính kế thừa từ hệ thống KTQT truyền thống, dễ tích hợp vào quy trình quản lý chi phí hiện có và phù hợp với yêu cầu kiểm

soát chi phí công trình trong thực tiễn các DN XD VN. Kết quả này tương đồng với các nghiên cứu của của Cadez & Guilding (2008), Al-Mawali (2015), Ojra và cộng sự (2021), khi cho rằng các SMAT có mức độ đổi mới thấp và khả năng tương thích cao với hệ thống quản trị hiện hành thường được doanh nghiệp tiếp nhận nhanh hơn.

Từ góc độ lý thuyết, kết quả nghiên cứu phù hợp với lý thuyết khuếch tán đổi mới, theo đó mức độ chấp nhận một đổi mới phụ thuộc vào tính tương thích, mức độ phức tạp và khả năng quan sát lợi ích của đổi mới đó. Các kỹ thuật như kế toán chi phí thuộc tính và kế toán chi phí chất lượng có chi phí triển khai thấp, dễ áp dụng và tạo ra kết quả ngắn hạn rõ ràng nên được DN vận dụng phổ biến hơn. Trong khi đó, các kỹ thuật như BSC, LCC, Benchmarking hay TC đòi hỏi sự thay đổi lớn về hệ thống dữ liệu, tư duy quản trị và cơ chế phối hợp giữa các bộ phận nên mức độ áp dụng còn hạn chế. Ngoài ra, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy việc vận dụng SMA tại các DN XD VN có sự phù hợp với đặc điểm ngẫu nhiên của môi trường kinh doanh và đặc thù tổ chức ngành xây dựng. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, không tồn tại một mô hình KTQT tối ưu cho mọi doanh nghiệp, mà việc lựa chọn kỹ thuật quản trị phụ thuộc vào đặc điểm môi trường cạnh tranh, cấu trúc tổ chức và chiến lược kinh doanh của DN. Trong bối cảnh các DN XD VN chịu áp lực lớn về đấu thầu, biến động giá nguyên vật liệu, quản lý tiến độ và kiểm soát chi phí công trình, các SMAT được ưu tiên sử dụng chủ yếu phục vụ quản trị chi phí và hiệu quả dự án trong ngắn hạn.

Nghiên cứu cũng có đóng góp thực tiễn khi xác định được nhóm SMAT phù hợp với đặc điểm hoạt động của các DN XD VN. So với nhiều nghiên cứu trước đây tiếp cận SMA theo phạm vi rộng, nghiên cứu này đã điều chỉnh và lựa chọn các kỹ thuật có tính khả thi cao trong bối cảnh DN XD VN.

*** Những tồn tại và nguyên nhân**

Mặc dù các DN XD VN đã có những bước đầu vận dụng SMA, tuy nhiên mức độ áp dụng nhìn chung vẫn còn thấp và chưa hình thành được một hệ thống SMA hoàn chỉnh. SMAT hiện chủ yếu được sử dụng riêng lẻ, mang tính hỗ trợ tác nghiệp ngắn hạn hơn là phục vụ hoạch định chiến lược dài hạn và xây dựng lợi thế cạnh tranh bền vững. Kết quả nghiên cứu cho thấy SMAT có tính chiến lược cao như BSC, LCC, Benchmarking và TC có mức độ vận dụng thấp hơn đáng kể. Điều này phản ánh thực trạng nhiều DN XD VN vẫn tập trung vào kiểm soát chi phí công trình và xử lý các vấn đề tài chính ngắn hạn, trong khi chưa chú trọng đầy đủ đến QTCL, dự báo rủi ro và tối ưu hóa chuỗi giá trị toàn doanh nghiệp. Kết quả này tương đồng với các nghiên cứu của Guilding, Cravens và Tayles (2000), Cravens và Guilding (2001), Cinquini và Tenucci (2007), Fowzia (2011) và Taylor (2021) khi cho rằng mức độ vận dụng SMA trong ngành xây dựng và các ngành có tính dự án cao thường chưa đạt mức cao. Tuy nhiên, nghiên cứu này cũng cho thấy sự khác biệt nhất định trong bối cảnh Việt Nam,

khi doanh nghiệp có xu hướng ưu tiên các kỹ thuật kiểm soát chi phí trực tiếp hơn là các kỹ thuật liên quan đến quản trị khách hàng, phân tích đầu tư hay phân tích đối thủ cạnh tranh chuyên sâu.

Nguyên nhân của thực trạng trên xuất phát từ nhiều yếu tố. Thứ nhất, đặc thù ngành xây dựng với công trình phân tán, chu kỳ dự án dài, cấu trúc chi phí phức tạp và rủi ro cao khiến việc triển khai đồng bộ SMAT gặp nhiều khó khăn. Thứ hai, năng lực chuyên môn của đội ngũ KTQT tại nhiều doanh nghiệp vẫn chủ yếu tập trung vào kế toán tài chính và kế toán giá thành truyền thống, chưa đáp ứng yêu cầu về tư duy chiến lược, phân tích dữ liệu và quản trị hiệu quả dài hạn. Thứ ba, mức độ ứng dụng công nghệ thông tin và tích hợp dữ liệu quản trị trong doanh nghiệp còn hạn chế, đặc biệt tại các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ, làm giảm khả năng triển khai SMAT hiện đại.

Bên cạnh đó, theo lý thuyết khuếch tán đổi mới, các SMAT có mức độ đổi mới cao thường đối mặt với rào cản lớn về chi phí triển khai, tính phức tạp và rủi ro cảm nhận. Điều này khiến doanh nghiệp có xu hướng chậm chấp nhận SMAT hiện đại. Đồng thời, theo lý thuyết ngẫu nhiên, việc vận dụng SMA còn chịu ảnh hưởng của mức độ cạnh tranh thị trường, cấu trúc tổ chức và chiến lược kinh doanh của từng doanh nghiệp. Trong điều kiện nhiều DN XD VN còn ưu tiên mục tiêu tồn tại, duy trì dòng tiền và kiểm soát chi phí ngắn hạn, việc đầu tư cho các hệ thống SMA mang tính chiến lược chưa thực sự được chú trọng.

Ngoài ra, nghiên cứu cũng cho thấy khoảng cách đáng kể giữa lý thuyết và thực tiễn vận dụng SMA tại các DN XD VN. Một số SMAT được đề cập phổ biến trong các nghiên cứu học thuật quốc tế nhưng khó triển khai trong thực tế do yêu cầu dữ liệu phức tạp, chi phí đầu tư lớn hoặc chưa phù hợp với trình độ quản trị của DN XD VN. Điều này cũng phù hợp với quan điểm của Scapens (1994), Trahan và Gitman (1995), Tucker và Lowe (2014) về khoảng cách giữa nghiên cứu học thuật và thực tiễn vận dụng KTQT trong doanh nghiệp.

2.6.2. Đánh giá vai trò của sự vận dụng kế toán quản trị chiến lược ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

**** Những kết quả đạt được***

Kết quả nghiên cứu cho thấy việc vận dụng SMA có ảnh hưởng tích cực đến HQHĐ của các DN XD VN. Kết quả phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính cho thấy vận dụng SMA có tác động thuận chiều đến HQHĐ của doanh nghiệp, cho thấy SMA không chỉ hỗ trợ kiểm soát chi phí mà còn góp phần nâng cao năng lực cạnh tranh và hiệu quả quản trị trong môi trường kinh doanh xây dựng có mức độ biến động cao.

Kết quả này tương đồng với nhiều nghiên cứu thực nghiệm trước đây trên thế giới như Cadez và Guilding (2008) khi nghiên cứu tại các doanh nghiệp Slovenia đã khẳng định SMA giúp cải thiện HQHĐ thông qua việc cung cấp thông tin chiến lược

phục vụ ra quyết định quản trị. Các nghiên cứu của Al-Mawali (2015), Kalkhouran, Nedaei và cộng sự (2017), Turner, Way và cộng sự (2017), Ojra, Opute và cộng sự (2021) cũng cho thấy SMA có tác động tích cực đến cả hiệu quả tài chính và phi tài chính của doanh nghiệp. Gần đây, Suarez, Ludviga và cộng sự (2024) tiếp tục chứng minh vai trò của SMA trong nâng cao HQHĐ tại các doanh nghiệp hàng không giá rẻ ở Mỹ và châu Âu. Tại Việt Nam, kết quả nghiên cứu cũng phù hợp với các nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Lê Thị Mỹ Nương (2020), Bùi Thị Trúc Quy (2021) và Lan, Khue và cộng sự (2025) khi đều cho rằng việc vận dụng SMA có tác động tích cực đến HQHĐ của doanh nghiệp. Tuy nhiên, điểm khác biệt của luận án là đã bổ sung bằng chứng thực nghiệm trong bối cảnh ngành xây dựng là ngành có tính dự án cao, chu kỳ sản xuất dài, cấu trúc chi phí phức tạp và rủi ro lớn.

Trong các DNXDVN, SMA hỗ trợ kiểm soát chi phí xuyên suốt từ lập dự toán, đấu thầu đến thi công và bảo hành công trình. Các kỹ thuật như chi phí vòng đời, chi phí mục tiêu, phân tích đối thủ cạnh tranh và chi phí theo thuộc tính giúp doanh nghiệp nâng cao khả năng dự báo chi phí, kiểm soát tiến độ, tối ưu hóa nguồn lực và cải thiện hiệu quả dự án. Kết quả này phù hợp với lý thuyết ngẫu nhiên khi cho thấy hiệu quả của SMA phụ thuộc vào mức độ phù hợp giữa hệ thống KTQT với đặc điểm môi trường kinh doanh của DNXD. Đồng thời, dưới góc độ lý thuyết khuếch tán đổi mới, việc từng bước vận dụng SMA phản ánh quá trình thích nghi quản trị của doanh nghiệp trước áp lực cạnh tranh và yêu cầu nâng cao HQHĐ.

*** Những tồn tại và nguyên nhân**

Mặc dù kết quả nghiên cứu khẳng định SMA có vai trò tích cực đối với hiệu quả hoạt động của các DNXDVN, tuy nhiên mức độ phát huy hiệu quả trên thực tế vẫn chưa tương xứng với tiềm năng của SMA. Việc vận dụng SMA trong các DNXDVN hiện còn thiếu tính đồng bộ, chưa trở thành một hệ thống QTCL tích hợp trong toàn doanh nghiệp. Nhiều doanh nghiệp vẫn chủ yếu sử dụng SMA ở phạm vi hẹp nhằm phục vụ kiểm soát chi phí công trình và quản lý tác nghiệp ngắn hạn, trong khi các chức năng mang tính chiến lược như dự báo rủi ro, phân tích chuỗi giá trị, đánh giá hiệu quả dài hạn và xây dựng lợi thế cạnh tranh bền vững chưa được triển khai đầy đủ. Điều này dẫn đến hiệu quả tác động của SMA đến hoạt động doanh nghiệp còn chưa đồng đều giữa các doanh nghiệp và giữa các dự án xây dựng.

Nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ đặc thù ngành xây dựng với công trình phân tán, chu kỳ dự án dài, dòng tiền thiếu ổn định và môi trường kinh doanh biến động, khiến việc triển khai SMA gặp nhiều khó khăn. Nhiều doanh nghiệp vẫn ưu tiên kiểm soát chi phí ngắn hạn hơn là đầu tư cho hệ thống quản trị chiến lược. Bên cạnh đó, năng lực của đội ngũ KTQT còn hạn chế về tư duy chiến lược, ứng dụng công nghệ và phân tích dữ liệu. Mức độ ứng dụng ERP và hệ thống dữ liệu tích hợp chưa đồng đều,

đặc biệt tại các doanh nghiệp vừa và nhỏ dẫn đến hạn chế trong việc thu thập, xử lý và chia sẻ thông tin phục vụ vận dụng SMA. Theo lý thuyết khuếch tán đổi mới, SMAT hiện đại có tính phức tạp và chi phí triển khai cao nên doanh nghiệp còn thận trọng trong áp dụng; đồng thời, theo lý thuyết ngẫu nhiên, sự khác biệt về quy mô, chiến lược và năng lực công nghệ cũng làm cho hiệu quả vận dụng SMA giữa các doanh nghiệp không đồng nhất.

2.6.3 Đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

**** Những kết quả đạt được***

Kết quả nghiên cứu đã cho thấy các nhân tố gồm định hướng thị trường, năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT, sử dụng công nghệ đều có ảnh hưởng tích cực đến việc vận dụng SMA tại các DN XD VN. Trong đó, định hướng thị trường và sử dụng công nghệ là hai nhân tố có tác động mạnh hơn, phản ánh rõ đặc thù cạnh tranh và xu hướng chuyển đổi số trong ngành xây dựng hiện nay.

Kết quả nghiên cứu cho thấy định hướng thị trường có ảnh hưởng mạnh đến việc vận dụng SMA. Các doanh nghiệp có mức độ định hướng thị trường cao thường chịu áp lực lớn từ cạnh tranh đấu thầu, yêu cầu của chủ đầu tư và biến động của thị trường xây dựng, từ đó làm gia tăng nhu cầu sử dụng các thông tin chiến lược về đối thủ cạnh tranh, khách hàng, chuỗi giá trị và quản trị chi phí dự án. Điều này thúc đẩy doanh nghiệp ưu tiên sử dụng các SMAT như phân tích chi phí chiến lược, kế toán chi phí theo vòng đời công trình, thẻ điểm cân bằng hay phân tích giá trị cho khách hàng, nhằm hỗ trợ đánh giá hiệu quả cạnh tranh và ra quyết định chiến lược. Kết quả này phù hợp với lý thuyết ngẫu nhiên khi cho rằng hệ thống KTQT chịu ảnh hưởng bởi bối cảnh môi trường và CLKD của doanh nghiệp (Otley, 1980; Chenhall, 2003).

Đối với nhân tố sử dụng công nghệ, kết quả nghiên cứu cho thấy công nghệ có vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy vận dụng SMA. Trong bối cảnh DN XD hoạt động theo mô hình dự án phân tán, việc ứng dụng ERP, BIM, phần mềm quản lý dự án và hệ thống kế toán tích hợp giúp nâng cao khả năng thu thập, xử lý và chia sẻ dữ liệu tài chính và phi tài chính theo thời gian thực. Điều này tạo điều kiện triển khai hiệu quả SMAT như chi phí mục tiêu, phân tích chuỗi giá trị và BSC. Kết quả nghiên cứu tương đồng với các nghiên cứu của Pavlatos (2015), Đỗ Thị Thu Thảo (2022), Nguyễn La Soa (2023) và Trần Thị Phương Lan (2023), đồng thời phù hợp với lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết khuếch tán đổi mới khi công nghệ được xem là điều kiện quan trọng thúc đẩy đổi mới quản trị và nâng cao hiệu quả hệ thống KTQT.

Kết quả nghiên cứu trên cho thấy năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT có tác động tích cực nhưng ở mức độ yếu đến việc vận dụng SMA. Kết quả này hàm ý rằng, mặc dù năng lực chuyên môn là điều kiện cần, nhưng chưa đủ để thúc đẩy việc

triển khai SMA trong thực tiễn DNXdVN. Trong bối cảnh DNXd đòi hỏi KTQT không chỉ có kiến thức kế toán mà còn phải hiểu về quản trị dự án, đấu thầu và kiểm soát chi phí công trình. Kết quả nghiên cứu phù hợp với các nghiên cứu của Cadez và Guilding (2008), Chenhall và Langfield-Smith (1998), Chu Thị Huyền (2022) và Trần Văn Tùng (2023) khi đều khẳng định vai trò tích cực của năng lực kế toán quản trị đối với vận dụng SMA.

Nhìn chung, kết quả nghiên cứu đã củng cố cơ sở thực nghiệm cho các lập luận của lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết khuếch tán đổi mới trong bối cảnh DNXdVN. Việc vận dụng SMA không chỉ phụ thuộc vào năng lực nội tại của doanh nghiệp mà còn chịu tác động bởi đặc điểm môi trường cạnh tranh, mức độ đổi mới công nghệ và định hướng chiến lược của tổ chức.

*** Những tồn tại và nguyên nhân**

Mặc dù các nhân tố nghiên cứu đều có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng SMA, tuy nhiên mức độ tác động chưa đồng đều và vẫn tồn tại nhiều hạn chế trong thực tiễn triển khai tại các DNXdVN. Nhân tố năng lực chuyên môn của nhân viên KTQT dù có tác động tích cực nhưng mức độ ảnh hưởng còn tương đối thấp. Điều này phản ánh thực trạng đội ngũ KTQT tại nhiều DNXdVN hiện vẫn chủ yếu thực hiện chức năng kế toán tài chính và kế toán giá thành truyền thống, trong khi năng lực phân tích chiến lược, quản trị dữ liệu và hỗ trợ ra quyết định còn hạn chế. Đồng thời, việc vận dụng SMA trong DNXdVN không chỉ phụ thuộc vào năng lực cá nhân mà còn chịu ảnh hưởng bởi hệ thống quản trị, mức độ phân quyền, văn hóa tổ chức và định hướng chiến lược của doanh nghiệp. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, khi các điều kiện tổ chức chưa phù hợp, năng lực chuyên môn khó có thể chuyển hóa thành việc áp dụng SMA một cách hiệu quả. Đối với nhân tố sử dụng công nghệ, mặc dù công nghệ có vai trò thúc đẩy vận dụng SMA nhưng mức độ ứng dụng công nghệ tại các DNXdVN vẫn còn chưa đồng đều, đặc biệt tại các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Nhiều doanh nghiệp chưa đầu tư đầy đủ cho hệ thống ERP, BIM hoặc nền tảng dữ liệu quản trị tích hợp, dẫn đến hạn chế trong việc kết nối dữ liệu giữa công trường và trung tâm điều hành. Điều này làm giảm khả năng triển khai các SMAT hiện đại vốn đòi hỏi dữ liệu đa chiều, liên tục và có tính chiến lược. Nhân tố định hướng thị trường mặc dù có tác động mạnh nhất đến vận dụng SMA, nhưng trong thực tế nhiều DNXd vẫn thiên về mục tiêu kiểm soát chi phí và duy trì dòng tiền ngắn hạn hơn là xây dựng chiến lược cạnh tranh dài hạn. Do đó, việc sử dụng SMA trong nhiều trường hợp vẫn tập trung vào quản trị chi phí tác nghiệp thay vì khai thác đầy đủ vai trò hỗ trợ hoạch định chiến lược và tạo lập lợi thế cạnh tranh bền vững. Dưới góc độ lý thuyết khuếch tán đổi mới, các SMAT hiện đại thường có tính phức tạp cao, đòi hỏi chi phí triển khai lớn và sự thay đổi trong tư duy quản trị, khiến doanh nghiệp có xu hướng tiếp cận thận trọng

hoặc chỉ áp dụng ở mức độ thử nghiệm. Đồng thời, theo lý thuyết ngẫu nhiên, sự khác biệt về quy mô doanh nghiệp, chiến lược kinh doanh, cấu trúc tổ chức và mức độ cạnh tranh thị trường cũng làm cho khả năng vận dụng SMA giữa các DNXD không đồng nhất.

Những kết quả trên cho thấy việc nâng cao hiệu quả vận dụng SMA trong các DNXDVN cần được tiếp cận theo hướng tổng thể, bao gồm tăng cường định hướng thị trường, nâng cao năng lực chuyên môn của đội ngũ kế toán quản trị và đẩy mạnh đầu tư công nghệ nhằm tạo điều kiện triển khai các SMAT một cách hiệu quả và phù hợp với đặc thù ngành xây dựng.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong chương 2 đã tổng hợp, phân tích các nghiên cứu lý thuyết và thực tiễn liên quan đến SMA tại các DN XD VN. Thực trạng áp dụng các SMAT cho thấy, mặc dù các doanh nghiệp đã triển khai một số phương pháp như kế toán chi phí theo thuộc tính, chi phí theo vòng đời sản phẩm hay chi phí theo chuỗi giá trị, mức độ áp dụng vẫn còn hạn chế và chưa đồng bộ, dẫn đến hiệu quả quản trị chiến lược chưa tối ưu. Bên cạnh đó, các nhân tố định hướng thị trường, năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị và sử dụng công nghệ đã được xác định là có tác động đáng kể tới mức độ vận dụng SMA, từ đó ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động. Tổng hợp những phân tích này cho thấy sự cần thiết phải có các khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng SMA, nhằm nâng cao năng lực quản trị chiến lược và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu thực trạng trong chương này tạo tiền đề cho chương 3, đưa ra các khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng SMA tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

CHƯƠNG 3: KHUYẾN NGHỊ TĂNG CƯỜNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.1 Triển vọng phát triển ngành xây dựng tại Việt Nam

Trong những năm gần đây, ngành xây dựng ở Việt Nam ghi nhận xu hướng hồi phục rõ rệt và mở ra nhiều cơ hội phát triển trong trung và dài hạn, tạo nền tảng thuận lợi cho việc hoàn thiện hệ thống SMA tại các DN XD VN. Theo báo cáo của Cục thống kê Bộ tài chính (2025) giá trị tăng thêm của ngành xây dựng tăng 7,87 % so với năm trước, đóng góp 0,57 điểm phần trăm vào mức tăng tổng giá trị tăng thêm toàn nền kinh tế. Đồng thời, GDP toàn nền kinh tế năm 2024 tăng 7,09 % so với năm 2023. Trong cơ cấu nền kinh tế, khu vực công nghiệp và xây dựng mà xây dựng là thành phần quan trọng đã có đóng góp lớn vào tổng tăng trưởng, phản ánh rõ vai trò của xây dựng trong tiến trình phát triển kinh tế vĩ mô.

Bên cạnh đó, theo phân tích của ngành trong báo cáo cập nhật năm 2025, ngành xây dựng được dự báo sẽ tiếp tục giữ vai trò chủ đạo nhờ dòng vốn đầu tư công và đầu tư hạ tầng mạnh mẽ. Cụ thể, báo cáo của Bộ xây dựng cho biết, trong 6 tháng đầu năm 2025, ngành xây dựng tăng trưởng khoảng 9,62 % so với cùng kỳ năm trước là mức cao nhất trong giai đoạn 2021–2025, thể hiện sức bật đáng kể và tiềm năng tăng nhanh của toàn ngành (SSI-Trung tâm phân tích và tư vấn đầu tư, 2025). Thêm nữa, theo báo cáo ngành gần đây, từ năm 2026 đến 2029, ngành xây dựng dự kiến duy trì mức tăng trưởng trung bình khoảng 6,9 %/năm, được hỗ trợ bởi các chương trình phát triển cơ sở hạ tầng, phát triển nhà ở, giao thông và năng lượng.

Các DN XD VN năm 2025 đặt ra những chiến lược trọng tâm nhằm tăng trưởng bền vững, nâng cao hiệu quả kinh doanh, củng cố vị thế cạnh tranh trên thị trường vốn và mở rộng quy mô hoạt động. Các công ty tổng thầu xây dựng hàng đầu như Coteccons (2024) đã đặt ra chiến lược tăng trưởng trung và dài hạn với mục tiêu đạt mức tăng trưởng kép hàng năm 20–30% trong 5 năm tới (2025-2029), hướng tới vị thế doanh nghiệp dẫn đầu ngành tại Việt Nam và mở rộng sang thị trường quốc tế. Đồng thời, doanh nghiệp đặt mục tiêu phát triển các dòng kinh doanh mới, trong đó các thị trường quốc tế đóng góp khoảng 30% doanh thu vào cuối giai đoạn chiến lược. Nhìn chung, chiến lược của các DN XD VN trong năm 2025 tập trung vào việc tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận, kiểm soát chi phí, mở rộng quy mô hoạt động, nâng cao năng lực thực thi dự án và phát triển bền vững, qua đó tận dụng các cơ hội từ sự phục hồi của đầu tư công, thị trường cơ sở hạ tầng và nhu cầu bất động sản. Các chiến lược này không chỉ phản ánh mục tiêu tài chính mà còn định hướng lại vai trò quản trị chiến lược trong doanh nghiệp, đòi hỏi hệ thống SMA phải thích ứng để cung cấp thông tin hỗ trợ tối ưu cho quá trình ra quyết định chiến lược.

Từ những chiến lược dài hạn, các DN XDVN đặt ra những mục tiêu, kế hoạch cụ thể nhằm tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận, mở rộng hệ sinh thái không còn đơn thuần là xây lắp mà chuyển sang mô hình kết hợp xây dựng – đầu tư – sản xuất vật liệu, đẩy mạnh mảng hạ tầng và đầu tư công, tập trung nguồn lực cho các siêu dự án quốc gia như Sân bay Long Thành, Cao tốc Bắc – Nam giai đoạn 2, đường Vành đai 4 (Hà Nội) và Vành đai 3 (TP Hồ Chí Minh). Công ty cổ phần xây dựng Coteccons (CTD) tại Đại hội đồng cổ đông thường niên năm 2025 đã xác định mục tiêu doanh thu hợp nhất đạt khoảng 30.000 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế đạt 700 tỷ đồng cho niên độ tài chính 2026 (từ 1/7/2025 đến 30/6/2026), tương ứng tăng trưởng lần lượt hơn 20% và 50% so với kết quả trước đó, nhằm đẩy mạnh tăng trưởng và củng cố hiệu quả hoạt động trong bối cảnh cạnh tranh gia tăng (tăng trưởng doanh thu 30.000 tỷ đồng; tăng lợi nhuận sau thuế 700 tỷ đồng). Tổng công ty xuất nhập khẩu và xây dựng Việt Nam (Vinaconex – VCG) trong kế hoạch kinh doanh 2025 đã đặt mục tiêu doanh thu hợp nhất đạt khoảng 15.500 tỷ đồng và lợi nhuận sau thuế khoảng 1.200 tỷ đồng, đồng thời duy trì tỷ lệ cổ tức 16% và tập trung phát triển ba lĩnh vực cốt lõi gồm xây lắp, bất động sản và đầu tư tài chính. Các doanh nghiệp xây dựng khác như Cienco4, Tổng công ty xây dựng số 1 (CC1) và Tập đoàn xây dựng Hòa Bình cũng công bố kế hoạch tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận trong năm 2025, thể hiện sự tự tin vào triển vọng phát triển ngành (VCCI, 2025). Việc các doanh nghiệp đặt ra kế hoạch tăng trưởng rõ rệt trong doanh thu, lợi nhuận và năng lực thi công phản ánh kỳ vọng vào sự phục hồi mạnh mẽ của thị trường xây dựng, đặc biệt với các dự án đầu tư công và hạ tầng trọng điểm quốc gia. Như vậy, mục tiêu, kế hoạch hoạt động cụ thể của các DN XD không chỉ dừng lại ở chỉ tiêu tài chính mà còn bao gồm tăng trưởng doanh thu và lợi nhuận, nâng cao hiệu suất thi công, tối ưu hóa quản trị chi phí và rủi ro, cải thiện quản trị công ty và đảm bảo lợi ích cổ đông. Những mục tiêu này phản ánh xu hướng phát triển của ngành xây dựng Việt Nam trong giai đoạn hậu suy thoái kinh tế, đồng thời tạo nền tảng vững chắc cho sự ứng dụng sâu rộng hơn các công cụ SMA nhằm hỗ trợ ra quyết định và kiểm soát chiến lược trung và dài hạn.

Từ các số liệu và dự báo này, có thể xác định những yếu tố thuận lợi rõ ràng cho triển vọng ngành xây dựng tăng trưởng vững chắc và ổn định, mức tăng giá trị tăng thêm 7,87% năm 2024 và sự đóng góp của ngành vào tăng trưởng GDP quốc gia cho thấy xây dựng thực sự là động lực quan trọng của nền kinh tế hiện nay. Với kế hoạch vốn đầu tư công lớn, sự triển khai hàng loạt dự án hạ tầng, giao thông, đô thị và nhà ở, ngành xây dựng được hưởng lợi trực tiếp từ chính sách phát triển quốc gia, mở ra nhiều công trình mới, là thị trường tiềm năng cho các DN XD. Sự phục hồi sau dịch bệnh, đô thị hóa nhanh, nhu cầu về nhà ở, hạ tầng giao thông, logistic, năng lượng tăng đã tạo ra nhu cầu lớn, đa dạng cho các DN XD, từ dân dụng, công nghiệp, đến hạ tầng

lớn. Với khối lượng công trình lớn, đa dạng và phức tạp, doanh nghiệp buộc phải có hệ thống quản trị chi phí và lợi nhuận của dự án, kiểm soát tài chính, dự báo vốn. Do đó nhu cầu áp dụng SMA trở nên cần thiết hơn bao giờ hết. Như vậy, những diễn biến tích cực của ngành xây dựng không chỉ khẳng định vị thế quan trọng của ngành này trong cấu trúc kinh tế quốc gia, mà còn mở ra cơ hội để các DN XDVN hoàn thiện hơn hệ thống SMA của mình, nhằm cải thiện năng lực quản trị, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và quản lý rủi ro trong bối cảnh thị trường nhiều biến động.

Mặc dù ngành xây dựng tại Việt Nam hiện đang chứng kiến nhiều dấu hiệu phục hồi tích cực và tiềm năng tăng trưởng dài hạn, các doanh nghiệp vẫn phải đối mặt với những rủi ro đáng kể nếu không được chuẩn bị đầy đủ về quản trị chi phí, quản lý vốn và kiểm soát dòng tiền. Một trong những thách thức nổi bật là biến động mạnh của chi phí nguyên vật liệu xây dựng. Theo báo cáo của Bộ xây dựng (2025), giá các vật liệu cơ bản như cát, đá, xi măng, thép... đang có xu hướng tăng nhanh, gây áp lực lớn lên các doanh nghiệp xây dựng bởi vật liệu chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng chi phí đầu vào. Trong trường hợp giá vật liệu tăng sau khi dự toán và hợp đồng đã được phê duyệt, doanh nghiệp có thể gặp phải tình trạng biên lợi nhuận bị thu hẹp, thậm chí thua lỗ nếu không có cơ chế điều chỉnh hoặc bù đắp chi phí kịp thời. Bên cạnh đó, chậm trễ trong giải ngân vốn đầu tư công cũng là yếu tố rủi ro phổ biến, ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng duy trì dòng tiền và năng lực tài chính của doanh nghiệp. Nhiều dự án công, đặc biệt là các công trình hạ tầng quy mô lớn, bị trì hoãn do thủ tục hành chính kéo dài hoặc chậm giải ngân ngân sách, dẫn đến gián đoạn dòng tiền, chậm thanh toán và tăng nguy cơ nợ xấu, đặc biệt với các doanh nghiệp phụ thuộc nhiều vào hợp đồng công. Ngoài ra, cơ cấu thị trường phân mảnh và năng lực quản lý hạn chế cũng tạo ra rủi ro lâu dài. Thị trường xây dựng Việt Nam vẫn bao gồm nhiều doanh nghiệp nhỏ, năng lực quản lý khác nhau, dễ dẫn đến tình trạng vượt chi phí, chất lượng công trình không đảm bảo, cũng như việc quản lý thời gian và nguồn lực chưa hiệu quả, đặc biệt trong các dự án phức tạp và quy mô lớn. Cuối cùng, rủi ro về tài chính bao gồm chi phí vốn, khả năng thanh khoản và đòn bẩy tài chính. Trong bối cảnh chi phí vốn tăng và chi phí đầu vào biến động, doanh nghiệp sử dụng đòn bẩy cao mà không có kế hoạch dòng tiền chặt chẽ sẽ rất dễ gặp khó khăn khi thị trường biến động, chi phí vay tăng, hoặc hợp đồng bị đình trệ. Trước những thách thức này, việc vận dụng các giải pháp SMA trong các DN XDVN trở nên đặc biệt cần thiết.

3.2 Yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Trên cơ sở tổng quan và cơ sở lý thuyết, dựa trên đặc thù của ngành xây dựng, thực trạng mức độ áp dụng SMA và nhu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị tại

các doanh nghiệp xây dựng, tác giả tổng kết một số yêu cầu cần hoàn thiện SMA tại các DN XD VN như sau:

Thứ nhất, hoàn thiện các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược phù hợp với đặc điểm hoạt động của các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

Các DN XD VN với các đặc thù về chu kỳ dự án dài, mức độ rủi ro cao, cơ cấu chi phí phức tạp, sự phụ thuộc lớn vào thị trường và chính sách đầu tư công, việc hoàn thiện hệ thống các SMAT cần được thực hiện theo hướng linh hoạt, thích ứng và gắn chặt với bối cảnh kinh doanh thực tiễn của ngành. Các DN XD chủ yếu tổ chức hoạt động mang tính phân tán theo từng dự án riêng lẻ, địa bàn thi công rộng, lực lượng lao động biến động và mức độ chuẩn hóa quy trình quản lý còn hạn chế. Mỗi dự án có quy mô vốn lớn, thời gian thực hiện kéo dài, chịu ảnh hưởng trực tiếp của biến động giá nguyên vật liệu, lãi suất, chính sách đầu tư công và tiến độ giải ngân. Điều này làm cho công tác kiểm soát chi phí, quản trị rủi ro và đánh giá hiệu quả chiến lược trở nên đặc biệt khó khăn nếu chỉ dựa vào các công cụ kế toán quản trị truyền thống. Bên cạnh đó, môi trường cạnh tranh trong ngành xây dựng Việt Nam ngày càng gay gắt, không chỉ giữa các doanh nghiệp trong nước mà còn với các nhà thầu nước ngoài trong bối cảnh hội nhập kinh tế sâu rộng. Áp lực về đấu thầu giá thấp, yêu cầu chất lượng, tiến độ, an toàn và trách nhiệm với môi trường, xã hội ngày càng cao khiến biên lợi nhuận của doanh nghiệp xây dựng bị thu hẹp đáng kể. Trong bối cảnh này, lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp không còn chỉ dựa trên khả năng kiểm soát chi phí nội bộ mà còn phụ thuộc vào năng lực phân tích chiến lược thị trường, đối thủ, chuỗi cung ứng và khả năng ra quyết định chiến lược dài hạn là những nội dung cốt lõi của SMA. Do đó, việc hoàn thiện hệ thống các SMAT, với trọng tâm là cung cấp thông tin định hướng tương lai, thông tin tài chính và phi tài chính, trở thành yêu cầu tất yếu nhằm nâng cao chất lượng quản trị doanh nghiệp.

Thứ hai, hoàn thiện kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng phải đảm bảo tính hiệu quả và tiết kiệm chi phí.

Kết quả nghiên cứu thực trạng tại các DN XD cho thấy các nội dung SMA còn chưa được khai thác đầy đủ. Hệ thống thông tin quản trị thiếu tính liên kết giữa các bộ phận chức năng như kỹ thuật, dự án, kế toán, đấu thầu và quản lý chi phí, dẫn đến việc cung cấp thông tin cho hoạch định và kiểm soát chiến lược còn hạn chế. Đặc biệt, sự phối hợp giữa bộ phận KTQT và các bộ phận nghiệp vụ dự án chưa thực sự chặt chẽ, làm giảm hiệu quả sử dụng thông tin trong quá trình ra quyết định. Việc hoàn thiện hệ thống SMA trong DN XD không chỉ giúp nâng cao chất lượng thông tin phục vụ quản trị chi phí, kiểm soát dự án và đánh giá hiệu quả dài hạn, mà còn tác động đáng kể đến mô hình tổ chức và phương thức vận hành của bộ máy quản lý. Tuy nhiên, quá trình hoàn thiện này đòi hỏi sự đầu tư nhất định về nhân lực, công nghệ và cơ chế phối hợp

nội bộ, đồng thời cần có sự thống nhất trong nhận thức và cam kết thực hiện từ cấp lãnh đạo đến các bộ phận chức năng. Do đặc thù nguồn lực của nhiều DN XD VN còn hạn chế, việc hoàn thiện và triển khai SMA phải được thực hiện trên nguyên tắc không làm gia tăng chi phí không cần thiết nhưng vẫn bảo đảm hiệu quả cung cấp thông tin. Như vậy, hoàn thiện SMA tại các DN XD VN phải hướng tới một hệ thống tinh gọn, khả thi và hiệu quả, vừa đáp ứng yêu cầu quản trị chiến lược trong môi trường cạnh tranh, vừa phù hợp với điều kiện thực tiễn về chi phí và năng lực tổ chức của doanh nghiệp.

Thứ ba, hoàn thiện kế toán quản trị chiến lược phải đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin hỗ trợ mục tiêu lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và ra quyết định của nhà quản trị tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

Trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng gay gắt của ngành xây dựng, các nhà quản trị doanh nghiệp phải đối mặt với áp lực lớn trong việc nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực, kiểm soát chi phí dự án và đưa ra các quyết định chiến lược kịp thời. Do đặc thù hoạt động theo dự án, chu kỳ thi công kéo dài, giá trị hợp đồng lớn và mức độ rủi ro cao, nhu cầu về thông tin phục vụ quản trị tại các DN XD ngày càng đa dạng, linh hoạt và có tính thời điểm. Thông tin mà nhà quản trị cần không chỉ phục vụ lập kế hoạch mà còn hỗ trợ kiểm soát chi phí phát sinh, so sánh chi phí dự toán với chi phí thực tế, đánh giá hiệu quả từng giai đoạn dự án và hoạch định chiến lược phát triển dài hạn của doanh nghiệp. Điều này đặt ra yêu cầu hệ thống SMA trong DN XD phải được hoàn thiện theo hướng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin một cách toàn diện, kịp thời và có khả năng phân tích ở nhiều cấp độ khác nhau. Hệ thống thông tin này vừa phải đáp ứng nhu cầu chi tiết của từng dự án, từng hạng mục thi công, vừa phải cho phép tổng hợp và so sánh hiệu quả hoạt động của toàn doanh nghiệp trong mối liên hệ với mục tiêu chiến lược đã đề ra. Bên cạnh đó, vấn đề kiểm soát chi phí cần được đặc biệt coi trọng trong toàn bộ vòng đời của dự án xây dựng, từ giai đoạn chuẩn bị đầu tư, lập dự toán, đấu thầu, tổ chức thi công đến nghiệm thu và quyết toán công trình. Với đặc thù sản phẩm là các công trình xây dựng có giá trị lớn và rủi ro cao, bất kỳ sai lệch nào trong quản lý chi phí cũng có thể gây tổn thất nghiêm trọng đến hiệu quả tài chính của doanh nghiệp. Do đó, hệ thống SMA phải hỗ trợ nhà quản trị kiểm soát chi phí ngay từ giai đoạn lập kế hoạch, dự báo rủi ro, phân tích chênh lệch và kịp thời điều chỉnh các quyết định quản lý. Như vậy, việc hoàn thiện SMA tại các DN XD VN cần hướng tới xây dựng một hệ thống thông tin quản trị phục vụ hiệu quả cho công tác lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và ra quyết định của nhà quản trị, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động và năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp trong môi trường kinh doanh đầy biến động hiện nay.

3.3 Khuyến nghị tăng cường vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Từ các kết quả nghiên cứu trên cho thấy các DN XD VN cần có các giải pháp cụ thể để tăng cường vận dụng SMA để nâng cao được HQHD. Xuất phát từ những lý do đó, luận án đưa ra một số khuyến nghị như sau:

(1) Tăng cường vận dụng hệ thống kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

*** Mở rộng ứng dụng các công cụ chiến lược toàn diện**

Thứ nhất, phát triển công cụ thẻ điểm cân bằng (BSC) nhằm đo lường hiệu quả tích hợp trong doanh nghiệp xây dựng

Ngoài các kỹ thuật quản lý chi phí dự án như TC, QC, LCC, các doanh nghiệp cần tăng cường vận dụng các công cụ chiến lược dài hạn như thẻ điểm cân bằng. Công cụ này giúp doanh nghiệp đánh giá hiệu quả tổng thể, phân tích rủi ro dự án và đo lường hiệu quả chiến lược toàn công ty. Sử dụng BSC để đo lường HQHD không chỉ về tài chính mà còn về khách hàng, quy trình nội bộ và học hỏi, phát triển. Kết quả khảo sát thực trạng cho thấy có các DN XD VN đã hoặc chưa áp dụng kỹ thuật BSC. Tuy nhiên, nghiên cứu với các chuyên gia cho thấy tính khả thi để vận dụng BSC tại các DN XD VN trong thực tế khi nhận được sự ủng hộ và là định hướng của các nhà quản lý cấp cao trong doanh nghiệp. Do đó, DN XD VN có thể tăng cường áp dụng BSC để đánh giá đồng thời hiệu quả thi công, chất lượng công trình, tiến độ dự án, mức độ hài lòng khách hàng và năng lực đội ngũ, từ đó liên kết trực tiếp với chiến lược dài hạn.

Dựa vào lý thuyết thẻ điểm cân bằng được phát triển bởi Kaplan và Norton (1996) và kết quả nghiên cứu và đặc trưng của các DN XD VN, đề xuất khuyến nghị mô phỏng thẻ điểm cân bằng nhằm hỗ trợ tăng cường vận dụng BSC tại DN XD VN. Khuyến nghị mang tính chất mô phỏng chung làm căn cứ cho các DN XD VN tham khảo để xây dựng mới hoặc cải tiến BSC của doanh nghiệp dựa trên những đặc điểm hoạt động riêng của từng DN XD. Dựa trên cơ sở nghiên cứu của Niven (2002), Koprivica và cộng sự (2021) và Limanjaya (2023) xác định các giai đoạn đề xuất doanh nghiệp cần thực hiện để thiết kế thẻ điểm cân bằng tại các DN XD, bao gồm:

- (1) Thu thập và phân phối các tài liệu cần thiết để xây dựng và đánh giá 4 khía cạnh tài chính, khách hàng, quy trình kinh doanh nội bộ, học tập và phát triển của doanh nghiệp.
- (2) Đào tạo nhân viên kế toán quản trị để cung cấp kiến thức nền về thẻ điểm cân bằng.
- (3) Phát triển hoặc xác nhận lại sứ mệnh, giá trị, tầm nhìn và chiến lược của doanh nghiệp.

- (4) Tiến hành phỏng vấn các nhà điều hành về chiến lược phát triển trong tương lai của doanh nghiệp.
- (5) Xây dựng bản đồ chiến lược cho doanh nghiệp.
- (6) Xây dựng các biện pháp thực hiện các chiến lược phát triển của các doanh nghiệp.
- (7) Thiết lập mục tiêu, ưu tiên các giải pháp có tính sáng tạo và có mức độ phù hợp cao với chiến lược phát triển của doanh nghiệp.

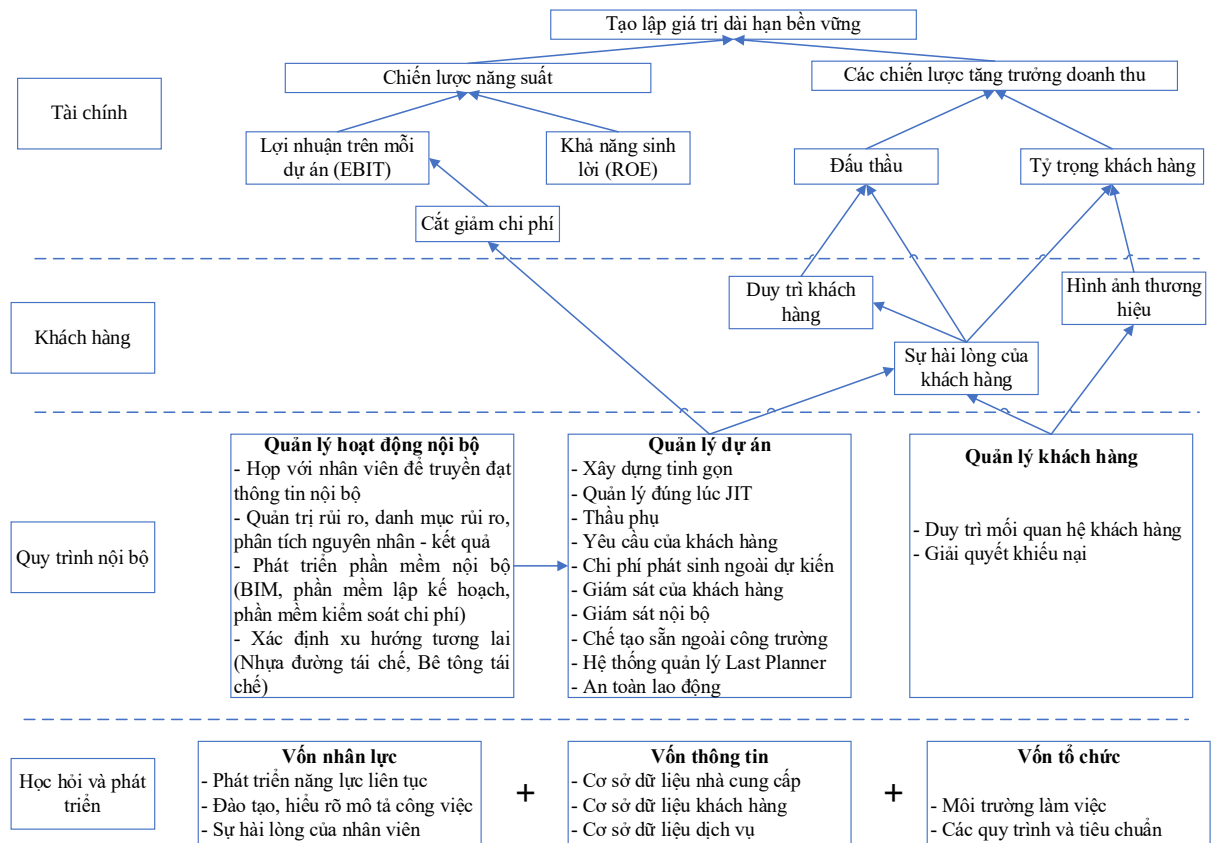
Dựa trên cơ sở lý thuyết, kiến thức tìm hiểu được thông qua các phương pháp nghiên cứu thực trạng vận dụng SMA tại các DN XD VN, luận án đề xuất thiết kế mô phỏng thể điểm cân bằng tại một DN XD VN có thể thực hiện như sau:

Bước 1: Xác định tầm nhìn, sứ mệnh và mục tiêu của công ty xây dựng.

Bảng 3.1 Tầm nhìn, sứ mệnh, mục tiêu của công ty

Tầm nhìn	Sứ mệnh	Mục tiêu
Phát triển trở thành một công ty có dịch vụ tích hợp hoàn chỉnh trong lĩnh vực cung cấp dịch vụ xây dựng.	Cung cấp đầy đủ dịch vụ cho các bên liên quan tuân thủ nguyên tắc làm việc hiệu quả, trung thực và chuyên nghiệp.	+ Giúp hiện thực hóa mong muốn của khách hàng trong lĩnh vực xây dựng. + Sử dụng tối đa hiệu quả nguồn nhân lực của công ty, bắt đầu từ giai đoạn lập kế hoạch, thực hiện và giám sát. Kết hợp với hệ thống làm việc tích hợp và tinh thần đồng đội vững chắc đảm bảo chất lượng dịch vụ xây dựng cung cấp cho khách hàng. + Nỗ lực cung cấp các sản phẩm dịch vụ xây dựng, các công trình đảm bảo chất lượng cùng với sự phát triển không ngừng của công ty. + Giữ vững tinh thần “bắt đầu dự án xây dựng bằng mối quan hệ kinh doanh, kết thúc bằng tình bạn” với triết lý kinh doanh hiệu quả, trung thực và chuyên nghiệp khi cung cấp dịch vụ xây dựng cho mọi khách hàng.

Bước 2: Xây dựng bản đồ chiến lược cho doanh nghiệp xây dựng



(Nguồn: Tác giả tổng hợp trên Visio)

Hình 3.1 Bản đồ chiến lược của doanh nghiệp xây dựng

Luận án đề xuất một số chỉ số hiệu suất chính mà DN XD VN có thể áp dụng để nâng cao khả năng cạnh tranh và cải thiện hiệu quả hoạt động như sau:

+ Chỉ tiêu EBIT là lợi nhuận trước lãi vay và thuế, chỉ số này đo lường khả năng sinh lời từ hoạt động kinh doanh cốt lõi của doanh nghiệp, không bị ảnh hưởng bởi cấu trúc vốn (lãi vay) và chính sách thuế, giúp đánh giá hiệu quả hoạt động thuần túy và so sánh khách quan giữa các công ty. EBIT phản ánh khả năng tạo ra dòng tiền từ hoạt động kinh doanh thuần túy, dùng để tái đầu tư (mua sắm thiết bị mới, đầu tư dự án), trả nợ, và tạo ra lợi nhuận cho cổ đông. Ngành xây dựng thường có vốn đầu tư và chi phí hoạt động cao (vật tư, nhân công, máy móc). EBIT cho biết liệu hoạt động thi công có tạo ra lợi nhuận đủ để bù đắp chi phí và có lãi hay không, tách bạch khỏi gánh nặng lãi vay (thường lớn do vay vốn cho dự án) và thuế. Nếu EBIT thấp, ban quản lý biết cần cải thiện quản lý chi phí, tối ưu hóa quy trình hay xem xét lại dự án kém hiệu quả thay vì đổ lỗi cho lãi vay hay thuế. Dựa trên số liệu Bảng xếp hạng các cường quốc xây dựng toàn cầu (GPoC) của Deloitte (2025), tỷ suất lợi nhuận EBIT trung bình của 30 công ty xây dựng hàng đầu thực tế đã giảm xuống 5,5% vào năm 2024, và được dự đoán thị trường sẽ tăng trưởng đáng kể đến năm 2030, theo ghi nhận của Deloitte.

+ Lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu ROE là một trong hai yếu tố cơ bản đo lường tốc độ tăng trưởng thu nhập của một công ty. Chỉ số ROE cao chứng tỏ doanh nghiệp

xây dựng đang quản lý vốn chủ sở hữu (vốn tự có, lợi nhuận giữ lại) hiệu quả để tạo ra lợi nhuận từ các dự án. ROE là thước đo hấp dẫn nhà đầu tư, cho thấy khoản đầu tư của họ được sử dụng để tạo ra giá trị và lợi nhuận bền vững, điều này là quan trọng trong ngành có vốn đầu tư lớn như xây dựng. ROE cao và ổn định là dấu hiệu của một doanh nghiệp xây dựng có nền tảng tài chính vững mạnh, có khả năng vay vốn dễ dàng hơn. Dựa trên số liệu Bảng xếp hạng các cường quốc xây dựng toàn cầu (GPoC) của Deloitte chỉ số ROE trung bình của các công ty xây dựng thế giới là 12,2%.

+ Tăng trưởng doanh thu gắn với tăng thị phần trong phân khúc thị trường mục tiêu cho phép DNXD đánh giá tăng trưởng thị phần của doanh nghiệp từ các dịch vụ cạnh tranh, hay chỉ là sự tăng trưởng do sự gia tăng của tổng quy mô thị trường. Việc này thường đi đôi với việc thu hút thêm khách hàng mới, giữ chân khách hàng cũ, cho thấy chất lượng dịch vụ, sản phẩm xây dựng đáp ứng được hoặc vượt mong đợi. Sự tăng trưởng doanh thu bền vững tạo dựng uy tín và thương hiệu cho doanh nghiệp xây dựng trên thị trường. Việc đạt được doanh thu cao nhưng lại mất đi thị phần có thể thấy các vấn đề liên quan đến chiến lược phát triển hoặc các dịch vụ xây dựng của doanh nghiệp đã mất đi sự hấp dẫn với khách hàng và nhà đầu tư.

+ Cắt giảm chi phí được áp dụng cho tất cả các giai đoạn thực hiện một dự án xây dựng, việc giảm chi phí cần được thực hiện một cách hiệu quả nhất mà vẫn duy trì được chất lượng, tiến độ thi công và kiểm soát được án toàn xây dựng. Việc sử dụng các kỹ thuật như sản xuất đúng lúc JIT, quản lý chi phí dựa trên hoạt động, chuỗi giá trị hay quản lý vật liệu theo chuỗi cung ứng sẽ giúp cải thiện hiệu quả chi phí và giảm được các chi phí trực tiếp cũng như gián tiếp.

+ Sự hài lòng của khách hàng cần được thực hiện đo lường thông qua phỏng vấn khách hàng, nhà cung cấp, nhà thầu phụ. Cần xây dựng hệ thống cơ sở dữ liệu về khách hàng và các phản hồi của họ là nền tảng để tạo ra giá trị khách hàng.

+ Xây dựng hình ảnh thương hiệu cho doanh nghiệp thông qua việc tạo ra một mô hình hợp tác giữa các bên, mang lại lợi ích cho tất cả những người tham gia dự án.

+ Phát triển quy trình nội bộ thông qua phát triển một phần mềm nội bộ để đảm bảo yêu cầu về tiết kiệm chi phí, có thể dựa trên việc sử dụng phần mềm quản lý hiện có trên thị trường với một số thay đổi để phù hợp với mục đích sử dụng của từng công ty xây dựng. Doanh nghiệp xây dựng có thể tham khảo sử dụng một số phần mềm như phần mềm dự toán GXD, G8, ETA, ADTPro, EXTEST, F1,...; nền tảng phần mềm dự thầu online DauThau.info, Muasamcong.mpi.gov.vn, Bidwinner.info,; phần mềm tính toán kết cấu nhựa đường VILAYER-AI (cho áo đường mềm theo phương pháp AASHTO/AI), các phần mềm thiết kế kết cấu áo đường tổng quát như everFE (cho cả mặt đường cứng),..., các phần mềm thiết kế, mô phỏng và điều khiển máy móc (như phần mềm BIM, CAD, GIS, và phần mềm điều khiển máy ủi/phay tự động).

+ Chỉ tiêu quản lý rủi ro cần được xem xét vì xây dựng là ngành chịu nhiều rủi ro trong quá trình thi công các công trình. Để giảm thiểu khả năng gặp khó khăn về tài chính, nhà thầu xây dựng nên phân tích từng dự án tiềm năng để xác định các rủi ro liên quan, các giá trị gia tăng có khả năng bù đắp để đưa ra quyết định chấp nhận các rủi ro. Các doanh nghiệp cần có hệ thống ghi chép và quản lý rủi ro mà doanh nghiệp gặp phải từ khi bắt đầu dự toán. Dựa vào hệ thống ghi chép này để lập dự toán, tổng quan toàn bộ các rủi ro liên quan đến dự án xây dựng.

+ Xác định xu hướng phát triển trong tương lai nhằm đảm bảo sự ổn định và phát triển bền vững của doanh nghiệp. Theo thời gian, các xu hướng phát triển và các tiêu chuẩn trong ngành thay đổi nhanh chóng, trong khi công nghệ không ngừng phát triển. Vì vậy, doanh nghiệp cần thường xuyên theo dõi và cập nhật các xu hướng mới để tránh bị tụt hậu. Xây dựng là ngành có tác động đáng kể đến môi trường, do đó các doanh nghiệp cần chuyển trọng tâm sang nghiên cứu và áp dụng các giải pháp xây dựng xanh, phát triển các công trình và nhà máy thân thiện với môi trường, đồng thời triển khai các giải pháp thi công tối ưu, chẳng hạn như sử dụng nhựa đường tái chế nhằm giảm tác động tiêu cực của bitum đến hệ sinh thái thông qua ô nhiễm đất và nguồn nước.

+ Cải thiện hiệu quả hoạt động thông qua tìm kiếm các giải pháp tiết kiệm chi phí như kỹ thuật xây dựng tinh gọn. Việc áp dụng các nguyên tắc tinh gọn giúp sử dụng tốt hơn các nguồn lực của doanh nghiệp đặc biệt là lao động và vật liệu. Áp dụng chiến lược cung cấp tinh gọn nguyên vật liệu qua hệ thống giao hàng đúng lúc JIT khi cần thiết để giảm sự thay đổi, loại bỏ lãng phí, cải thiện quy trình làm việc và tăng cường phối hợp trong ngành xây dựng. Kỹ thuật xây dựng tinh gọn cũng đáp ứng nhu cầu loại bỏ chất thải xây dựng theo mong đợi của chủ dự án. Sử dụng hệ thống lập kế hoạch Last Planner (LPS) tại công trường xây dựng, tập trung vào sự tham gia của những người “trực tiếp thực hiện công việc tại hiện trường” nhằm nâng cao độ tin cậy của kế hoạch, cải thiện luồng công việc, giảm lãng phí bằng cách lập kế hoạch ngắn hạn chi tiết và phối hợp chặt chẽ giữa các bên để đảm bảo công việc luôn sẵn sàng (đúng người, đúng vật tư, đúng thiết bị).

+ Phát triển nhân viên liên lục, gia tăng chỉ số mức độ hài lòng của nhân viên thông qua phỏng vấn để đánh giá mức độ hài lòng về môi trường làm việc, chế độ đãi ngộ và gắn bó của nhân viên với công ty. Đồng thời xem xét các phản hồi của nhân viên về định hướng và khả năng phát triển năng lực chuyên môn trong tương lai, tăng cường chia sẻ kiến thức để phát triển các kỹ năng giải quyết vấn đề. Mô hình học tập 70:20:10 tại nơi làm việc là một khung phát triển nhân sự cho rằng con người học hiệu quả nhất qua ba nguồn chính gồm 70% học từ trải nghiệm thực tế (làm việc, giải quyết vấn đề), 20% học từ tương tác xã hội (cố vấn, đồng nghiệp, phản hồi), và 10% học từ

đào tạo chính quy (khóa học, đọc sách), nhằm tối ưu hóa việc phát triển kỹ năng một cách toàn diện, tích hợp việc học vào quy trình công việc hằng ngày.

+ Thủ tục, tiêu chuẩn và cơ cấu tổ chức được xác định để hỗ trợ quản lý rủi ro và giảm thất bại, cải tiến liên tục các quy trình kinh doanh.

Bước 3: Xây dựng thẻ điểm cân bằng cho công ty xây dựng

Dựa trên cơ sở lý thuyết và thực trạng hoạt động tại DN XDVN, luận án đề xuất bảng BSC gợi ý có thể áp dụng tại một DN XDVN nhằm đánh giá các khía cạnh tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ, học hỏi và phát triển được thể hiện ở Thẻ điểm cân bằng cho công ty xây dựng (**Phụ lục 8**).

Thứ hai, phát triển kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược chi phí theo vòng đời dự án/công trình nhằm nâng cao chất lượng thông tin phục vụ cho quá trình hoạch định, kiểm soát và ra quyết định chiến lược của doanh nghiệp xây dựng.

Kết quả nghiên cứu cho thấy một trong những khó khăn khi áp dụng LCC đó là xác định các hoạt động và thước đo cụ thể cho từng giai đoạn của vòng đời sản phẩm. Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu kinh điển về quản trị chi phí chiến lược (Shank & Govindarajan, 1993; Cooper & Kaplan; CIMA, 2025) và gắn với đặc thù hoạt động của các DN XDVN, luận án đề xuất hệ thống danh mục chi phí theo toàn bộ vòng đời dự án xây dựng, bao gồm sáu giai đoạn cơ bản: (1) Hình thành và chuẩn bị dự án; (2) Thiết kế – đấu thầu; (3) Thi công xây dựng; (4) Hoàn thiện – nghiệm thu – bàn giao; (5) Vận hành – bảo hành – bảo trì; và (6) Kết thúc vòng đời dự án. Mỗi giai đoạn được cấu trúc thành các nhóm chi phí cụ thể, đi kèm phương pháp xác định và chỉ tiêu đo lường rõ ràng, cho phép doanh nghiệp nhận diện đầy đủ tổng chi phí chiến lược của dự án trong suốt vòng đời kinh tế của công trình.

Bảng 3.2 Bảng danh mục chi phí theo vòng đời dự án xây dựng

Nhóm chi phí	Khoản mục chi phí	Chỉ tiêu đo lường
Giai đoạn 1: Hình thành và chuẩn bị dự án		
Chi phí nghiên cứu thị trường	Khảo sát địa chất, thị trường, nhu cầu	Hóa đơn khảo sát; giờ công tư vấn
Chi phí hoạch định và lập dự án	Tư vấn đầu tư, lập báo cáo tiền khả thi (FS/FEED)	% giá trị dự án; chi phí hợp đồng tư vấn
Chi phí pháp lý	Chi phí pháp lý, xin giấy phép xây dựng, Chi phí thẩm định hồ sơ	Chi phí hồ sơ, lệ phí
Chi phí thiết kế sơ bộ	Thiết kế cấu trúc/kết cấu công trình, quy hoạch	Giờ thiết kế × đơn giá
Chi phí đấu thầu	Chi phí chuẩn bị hồ sơ dự thầu	Phí hồ sơ, Phí tư vấn luật
Giai đoạn 2: Thiết kế – đấu thầu		
Chi phí thiết kế kỹ thuật	Thiết kế bản vẽ thi công, BIM	Giờ thiết kế × đơn giá
Chi phí hồ sơ	Mua hồ sơ thầu, chi phí nhân sự đấu	Số bộ hồ sơ × chi phí/bộ

Nhóm chi phí	Khoản mục chi phí	Chỉ tiêu đo lường
thầu	thầu, bảo lãnh dự thầu, chi phí tư vấn luật	
Chi phí thẩm tra	Thẩm định thiết kế	Hợp đồng tư vấn
Chi phí quản lý dự án	Nhân sự, phần mềm	Lương + chi phí phần mềm
Giai đoạn 3: Thi công xây dựng		
Chi phí vật liệu	Xi măng, thép, cát, đá...	Khối lượng x Đơn giá
Chi phí nhân công	Công nhân, kỹ sư	Giờ công x Đơn giá
Chi phí máy móc	Khấu hao, thuê thiết bị	Giờ máy x Đơn giá
Chi phí thầu phụ	Thuê thầu phụ một phần công trình	Theo hợp đồng thầu phụ
Chi phí tài chính	Lãi vay ngân hàng trong thời gian thi công, chi phí cơ hội của vốn chủ sở hữu	Hợp đồng vay vốn ngân hàng
Chi phí quản lý công trường	Lương quản lý, văn phòng, lương ban chỉ huy, lán trại tạm, điện nước thi công	Theo dự toán công trình
Chi phí an toàn, môi trường	Bảo hộ, xử lý chất thải, an toàn lao động (HSE), bảo hiểm công trình.	Theo kế hoạch an toàn lao động
Giai đoạn 4: Hoàn thiện – nghiệm thu – bàn giao		
Chi phí hoàn thiện	Sơn, lắp đặt, nội thất	Khối lượng x Đơn giá
Chi phí nghiệm thu	Thí nghiệm, kiểm định	Số lần nghiệm thu
Chi phí bàn giao	Hồ sơ, pháp lý	Chi phí hành chính
Giai đoạn 5: Vận hành – bảo hành – bảo trì		
Chi phí bảo hành	Sửa chữa lỗi hỏng hóc, thay thế thiết bị (lắp đặt lại nội thất, sơn cửa)	% giá trị hợp đồng
Chi phí bảo trì	Bảo trì định kỳ (thang máy, hệ thống điện)	Chi phí/năm x số năm
Chi phí vận hành	Điện, nước, quản lý, chi phí vệ sinh, bảo vệ, lương nhân viên vận hành tòa nhà/công trình	Dự toán chi phí vận hành
Chi phí quản lý	Quản lý hành chính, bảo hiểm tài sản, thuế bất động sản hàng năm.	Dự toán chi phí hàng năm
Giai đoạn 6: Kết thúc vòng đời		
Chi phí tháo dỡ	Chi phí thuê máy móc phá dỡ, nhân công, chi phí vận chuyển và xử lý phế thải xây dựng.	Khối lượng x đơn giá
Chi phí phục hồi môi trường	Xử lý chất thải nguy hại, chi phí phục hồi môi trường, đóng thuế phát thải (nếu có).	Theo phương án môi trường

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Việc tổ chức hệ thống LCC giúp doanh nghiệp chuyển trọng tâm từ tư duy “kiểm soát chi phí sau khi phát sinh” sang “thiết kế chi phí ngay từ giai đoạn lập chiến lược và đấu thầu”. Doanh nghiệp có thể thực hiện chiến lược tăng chi phí ở giai đoạn

đầu để giảm tổng chi phí vòng đời như sử dụng vật liệu xây dựng xanh hoặc thiết bị điện tiết kiệm năng lượng (chi phí thi công cao hơn 10-15%) nhưng sẽ giảm 30-40% chi phí vận hành trong 20 năm tiếp theo. Khi áp dụng LCC, DN XD không chỉ đấu thầu dựa trên "giá rẻ nhất" mà có thể dựa trên "giá trị tối ưu nhất". Điều này đặc biệt quan trọng với các dự án PPP (Đối tác công tư) hoặc BOT, nơi nhà thầu cũng chính là đơn vị vận hành. LCC giúp nhận diện các chi phí "tiềm ẩn" ở giai đoạn vận hành và phá dỡ mà kế toán truyền thống thường bỏ qua, từ đó giúp doanh nghiệp trích lập dự phòng và quản trị dòng tiền bền vững hơn.

Thông qua đó, các nhà quản trị có thể đánh giá toàn diện tác động chi phí của các quyết định thiết kế, lựa chọn công nghệ, phương án thi công và phương thức tài trợ không chỉ trong ngắn hạn mà trong toàn bộ thời gian khai thác dự án. Điều này đặc biệt quan trọng đối với các dự án xây dựng hạ tầng, khu công nghiệp, bất động sản có thời gian vận hành dài và chi phí hậu dự án chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng chi phí vòng đời. Mặt khác, hệ thống LCC được đề xuất còn tạo nền tảng cho việc tích hợp các SMAT khác như kế toán chi phí theo mục tiêu, phân tích chuỗi giá trị qua đó nâng cao năng lực dự báo, kiểm soát rủi ro và tối ưu hóa lợi ích dài hạn của doanh nghiệp. Việc áp dụng LCC theo mô hình này không chỉ góp phần nâng cao hiệu quả quản trị chi phí dự án, mà còn trực tiếp củng cố năng lực cạnh tranh chiến lược của các DN XD VN trong bối cảnh thị trường ngày càng cạnh tranh và biến động.

Thứ ba, áp dụng so sánh điểm chuẩn trong các doanh nghiệp xây dựng nhằm nhận diện khoảng cách năng lực của doanh nghiệp, định vị và tăng cường khả năng cạnh tranh.

Doanh nghiệp nên sử dụng Benchmarking trong so sánh hiệu quả dự án, chi phí, tiến độ, chất lượng công trình với các doanh nghiệp dẫn đầu trong ngành hoặc các dự án tương tự. Việc này giúp nhận diện các khoảng cách năng lực và xác định các giải pháp cải tiến phù hợp. Việc áp dụng đồng bộ các công cụ này sẽ giúp doanh nghiệp xây dựng không chỉ kiểm soát chi phí ngắn hạn, mà còn phân tích rủi ro, lập kế hoạch chiến lược dài hạn và nâng cao khả năng cạnh tranh tổng thể. Dựa trên các kiến thức lý thuyết và tìm hiểu thực tiễn, luận án đề xuất bảng danh mục so sánh điểm chuẩn được xây dựng phù hợp với đặc điểm của các DN XD VN như sau:

Bảng 3.3 Bảng danh mục so sánh điểm chuẩn

Nhóm chỉ tiêu	Chỉ số (KPIs)	Mục tiêu chiến lược trong SMA	Nguồn dữ liệu tham chiếu
1. Hiệu quả tài chính chiến lược	Tỷ suất lợi nhuận gộp	Đánh giá lợi thế cạnh tranh về chi phí và năng lực đấu thầu.	Báo cáo tài chính các DN niêm yết (VCG, CTD, HBC, CC1).
	Vòng quay vốn lưu động	Đo lường hiệu quả quản trị dòng tiền và khả năng chiếm dụng vốn hợp lý.	Chỉ số trung bình ngành xây dựng trên sàn HOSE/HNX.
	Tỷ lệ nợ vay/Vốn chủ sở hữu	Đánh giá độ an toàn tài chính và cấu trúc vốn chiến lược.	Báo cáo phân tích ngành của các công ty chứng khoán (SSI, MBS).
2. Năng lực vận hành và công nghệ	Tỷ lệ dự án áp dụng BIM/Số dự án	Đánh giá mức độ chuyển đổi số và khả năng tối ưu hóa thiết kế/thi công.	Báo cáo thường niên (phần chuyển đổi số) của DN đầu ngành.
	Suất tiêu hao vật liệu thực tế vs. Định mức	Đo lường hiệu quả quản trị chi phí hoạt động (ABC) và kiểm soát lãng phí.	Định mức kỹ thuật của Bộ xây dựng hoặc dữ liệu nội bộ DN.
	Thời gian hoàn thành dự án vs. Kế hoạch	Đánh giá năng lực quản trị tiến độ và uy tín thương hiệu trên thị trường.	Báo cáo tổng kết dự án, thông tin công bố của chủ đầu tư.
3. Vị thế thị trường & Khách hàng	Tỷ lệ trúng thầu (Win rate)	Đánh giá năng lực cạnh tranh và hiệu quả của chiến lược định giá thầu.	Dữ liệu đấu thầu công khai (Hệ thống mạng đấu thầu quốc gia).
	Giá trị hợp đồng ký mới (Backlog)	Dự báo dòng tiền và doanh thu trong tương lai (tầm nhìn 1-3 năm).	Công bố thông tin định kỳ của các DN niêm yết.
	Tỷ trọng doanh thu từ khách hàng cũ	Đo lường lòng trung thành của khách hàng và chất lượng dịch vụ.	Thẻ điểm cân bằng (BSC) của doanh nghiệp.
4. Phát triển bền vững (ESG)	Tỷ lệ dự án đạt chứng chỉ xanh (LEED, Lotus)	Đánh giá khả năng tiếp cận thị trường ngách và tài chính xanh.	Báo cáo phát triển bền vững (ESG report).
	Tần suất tai nạn lao động (LTIFR)	Đánh giá quản trị rủi ro nhân lực và tuân thủ đạo đức kinh doanh.	Báo cáo an toàn lao động thường niên.
5. Năng lực nhân sự & Học hỏi	Doanh thu bình quân trên một nhân viên	Đo lường năng suất lao động tổng hợp.	Tổng doanh thu / Tổng số lượng nhân sự trong Báo cáo thường niên.
	Ngân sách đào tạo/Doanh thu	Đánh giá mức độ đầu tư vào tài sản trí tuệ và phát triển dài hạn.	Báo cáo quản trị của Ban điều hành.

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Để áp dụng so sánh điểm chuẩn đạt mục tiêu chiến lược, các DN XD cần xác định đối tượng so sánh là một công ty đối thủ cạnh tranh trực tiếp như Cotecons nếu doanh nghiệp làm về mảng xây dựng dân dụng chất lượng cao, hay Vinaconex hoặc Đèo Cả nếu doanh nghiệp đang làm xây dựng đầu tư công với dữ liệu Bigdata, AI, Blockchain,... Sau đó sử dụng bảng trên để tính toán các chỉ số của doanh nghiệp nghiên cứu phân tích “khoảng cách” (Ví dụ, tỷ suất lợi nhuận của doanh nghiệp mình thấp hơn 2% so với điểm chuẩn ngành). Tiếp đó sẽ căn cứ vào các chỉ số tính toán được của công ty và so sánh với các chỉ số trong vòng đời sản phẩm để tìm ra nguyên nhân và đề xuất giải pháp, từ đó xác định được các chiến lược cải thiện. Nếu tỷ suất lợi nhuận thấp do lãng phí vật tư, thực hiện áp dụng SMA đề xuất áp dụng BIM sâu hơn vào quản trị thi công. Đặc biệt, ngành xây dựng Việt Nam có tính chu kỳ và phụ thuộc lớn vào pháp lý bất động sản hoặc giải ngân trong đầu tư công. Khi so sánh điểm chuẩn, cần chú ý đến bối cảnh kinh tế vĩ mô của từng giai đoạn. Đồng thời cần xem xét đến xu hướng cập nhật như trong tương lai xu hướng so sánh điểm chuẩn xanh (ESG) sẽ cực kỳ quan trọng do áp lực từ các định chế tài chính quốc tế, do đó, các doanh nghiệp cần xem xét kỹ các chỉ số này.

*** Tích hợp dữ liệu đa chiều**

Một trong những hạn chế hiện tại của DN XD là dữ liệu quản trị còn phân tán, chỉ tập trung vào chi phí hoặc tiến độ, thiếu thông tin phi tài chính như chất lượng công trình, mức độ hài lòng khách hàng, an toàn lao động. Để khắc phục, doanh nghiệp cần:

- + Xây dựng cơ sở dữ liệu tập trung: Tích hợp tất cả thông tin tài chính và phi tài chính từ các dự án, bao gồm chi phí vật liệu, nhân công, thiết bị, tiến độ, chất lượng, rủi ro, năng suất lao động và phản hồi khách hàng.

- + Thiết lập báo cáo đa chiều: Cho phép lãnh đạo xem dữ liệu tổng hợp hoặc phân tách theo dự án, hạng mục, khu vực, từ đó đưa ra quyết định dựa trên bức tranh toàn diện.

- + Cập nhật dữ liệu theo thời gian thực: Sử dụng công nghệ IoT, phần mềm quản lý công trình hoặc ERP để thu thập dữ liệu tự động, giảm sai sót, rút ngắn thời gian tổng hợp và phản hồi kịp thời cho quản lý. Việc tích hợp dữ liệu đa chiều sẽ hỗ trợ triển khai các SMART hiện đại, nâng cao khả năng dự báo, phân tích rủi ro và ra quyết định chiến lược toàn diện.

Việc triển khai các giải pháp trên sẽ giúp các DN XDVN nâng cao khả năng phân tích chiến lược toàn diện, giảm thiểu rủi ro và tối ưu hóa hiệu quả dự án. Các DN XD có thể mở rộng vai trò chiến lược của kế toán viên, từ quản lý chi phí ngắn hạn sang tư vấn và ra quyết định chiến lược. Từ đó cải thiện hiệu quả sử dụng vốn, quản lý rủi ro và minh bạch hóa quản trị, đáp ứng yêu cầu của các DN XDVN trong bối cảnh cạnh tranh và thị trường ngày càng phức tạp.

(2) Nâng cao vai trò và năng lực cho kế toán trong ra quyết định chiến lược tại doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

*** Đào tạo năng lực phân tích và xử lý thông tin phi tài chính cho kế toán**

Theo ý kiến của các chuyên gia, trong các DN XD VN kế toán thường tập trung vào quản lý chi phí và báo cáo tài chính ngắn hạn, có thể chưa có đầy đủ kiến thức phân tích và xử lý thông tin phi tài chính về kỹ thuật xây dựng, quy trình thi công và chuỗi cung ứng, dẫn đến thông tin kế toán cung cấp khó trở thành dữ liệu chiến lược hữu ích, do đó cần có các giải pháp cụ thể:

- + Xây dựng chương trình đào tạo chuyên sâu: Bao gồm kiến thức về quy trình thi công, kỹ thuật công trình, quản lý dự án, vật liệu xây dựng và chuỗi cung ứng. Các khóa học có thể kết hợp lý thuyết với thực hành trực tiếp tại công trường.

- + Đào tạo kỹ năng phân tích chiến lược: Giúp kế toán nắm vững các công cụ SMA hiện đại như BSC, LCC, Benchmarking, khả năng phân tích dữ liệu phi tài chính và đưa ra đề xuất chiến lược.

- + Phát triển kỹ năng mềm: Bao gồm kỹ năng giao tiếp, thuyết trình, tư vấn và thương lượng để kế toán viên có thể tham gia trực tiếp vào các cuộc họp ra quyết định với phòng kỹ thuật, quản lý dự án và ban lãnh đạo.

*** Tăng cường hợp tác liên phòng ban**

Phỏng vấn chuyên gia chuyên gia thực tiễn tại các DN XD cho thấy một trong các rào cản tại các DN XD VN là văn hóa kỹ thuật, ưu tiên quyết định của phòng kỹ thuật, khiến bộ phận kế toán khó tham gia vào các quyết định chiến lược, do đó tại các DN XD VN cần:

- + Thúc đẩy hợp tác liên phòng ban: Thiết lập cơ chế họp định kỳ giữa kế toán, quản lý dự án, kỹ thuật và quản lý cấp cao để trao đổi thông tin chiến lược.

- + Xây dựng quy trình ra quyết định chung: Kế toán cần được tham gia vào đánh giá khả thi, dự báo chi phí, phân tích rủi ro dự án và lựa chọn phương án tối ưu.

- + Khuyến khích văn hóa học hỏi lẫn nhau: Các phòng ban kỹ thuật cũng cần hiểu giá trị thông tin do kế toán cung cấp, từ đó tạo môi trường hỗ trợ ra quyết định dựa trên dữ liệu tổng hợp.

*** Bộ phận kế toán quản trị cần được tham gia trực tiếp vào hoạch định chiến lược**

Cần có sự cam kết của các nhà quản lý doanh nghiệp để trao quyền cho kế toán quản trị tham gia vào quá trình ra QĐCL tại doanh nghiệp. Để kế toán quản trị trở thành “đối tác chiến lược” trong doanh nghiệp, KTQT cần thực hiện thông qua các hoạt động sau:

- + Phân tích rủi ro và khả thi dự án: KTQT phối hợp với phòng kỹ thuật và quản lý dự án để đánh giá rủi ro tài chính, chi phí vượt trội, dòng tiền và khả năng sinh lợi.

- + Xác lập chi phí mục tiêu: Thiết lập chi phí mục tiêu toàn vòng đời dự án (LCC), đảm bảo dự án đạt hiệu quả tài chính mà vẫn duy trì chất lượng.

- + Xây dựng và đánh giá phương án chiến lược: Cung cấp phân tích chi phí-lợi ích cho các phương án đầu tư, mở rộng dự án hoặc tối ưu hóa nguồn lực.

+ Kiểm soát chi phí toàn vòng đời: Giám sát và phân tích chi phí thực tế, chi phí phát sinh và dự báo chi phí tương lai để đảm bảo dự án tuân thủ ngân sách.

+ Triển khai thay đổi chiến lược: Kế toán quản trị hỗ trợ điều chỉnh kế hoạch, đề xuất phương án cải tiến và tối ưu hóa chi phí khi có biến động về tiến độ, giá vật liệu hoặc thay đổi yêu cầu khách hàng.

*** Xây dựng báo cáo chiến lược định kỳ**

Hiện nay, theo ý kiến của các chuyên gia cho biết kế toán tại các DN XD VN thường ưu tiên công việc báo cáo tuân thủ và chi phí ngắn hạn, chưa cung cấp báo cáo chiến lược phục vụ ra quyết định dài hạn. Do đó trong thời gian tới để đảm bảo tăng cường sự tham gia của KTQT vào các QĐCL, tại các DN XD VN cần yêu cầu các kế toán thực hiện các công việc sau:

+ Thiết lập báo cáo dự báo tài chính và chi phí chiến lược: Bao gồm phân tích biến động chi phí, hiệu suất dự án, rủi ro tài chính, năng suất lao động, chất lượng công trình và mức độ hài lòng khách hàng.

+ Cung cấp thông tin định kỳ cho ban lãnh đạo: Giúp ban lãnh đạo đưa ra quyết định nhanh chóng, dựa trên dữ liệu toàn diện và đáng tin cậy.

+ Tích hợp công nghệ báo cáo: Sử dụng phần mềm BI, ERP và công cụ quản lý dự án để tự động hóa thu thập dữ liệu, phân tích và tổng hợp báo cáo, giảm sai sót và tăng tốc độ phản hồi.

Việc thực hiện kết hợp các giải pháp trên sẽ giúp KTQT trở thành đối tác chiến lược trong ra quyết định, không chỉ quản lý chi phí mà còn tham gia hoạch định chiến lược dự án và DN. Từ đó, nâng cao khả năng dự báo, phân tích rủi ro và kiểm soát chi phí toàn vòng đời, tăng tính minh bạch, hiệu quả sử dụng vốn và năng lực cạnh tranh của DN XD trong bối cảnh thị trường phức tạp và yêu cầu báo cáo ngày càng cao.

(3) Tăng cường sử dụng công nghệ số nhằm nâng cao mức độ và hiệu quả áp dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

Trong bối cảnh cách mạng công nghiệp 4.0, chuyển đổi số đang trở thành xu thế tất yếu của nền kinh tế, việc tăng cường ứng dụng công nghệ số được xem là một trong những giải pháp trọng tâm nhằm nâng cao mức độ và hiệu quả triển khai SMA tại các DN XD VN. Kết quả nghiên cứu của luận án đã chỉ ra rằng mức độ vận dụng các SMAT tại các doanh nghiệp hiện mới đạt mức trung bình khá, đặc biệt các kỹ thuật mang tính chiến lược dài hạn như thể điểm cân bằng, kế toán chi phí theo vòng đời, kế toán chi phí theo mục tiêu vẫn chưa được khai thác tương xứng. Nguyên nhân quan trọng xuất phát từ hạn chế về hệ thống thông tin, công nghệ quản trị và năng lực phân tích dữ liệu. Do đó, luận án đề xuất một số khuyến nghị cho các DN XD VN nhằm nâng cao năng lực số, cụ thể:

Thứ nhất, các doanh nghiệp cần đầu tư hoàn thiện hệ thống công nghệ thông tin quản trị tích hợp, đặc biệt là các hệ thống ERP, phần mềm quản lý dự án xây dựng, hệ thống KTQT và cơ sở dữ liệu tập trung. Việc tích hợp dữ liệu giữa các bộ phận kế toán, kỹ thuật, dự án, vật tư, tài chính sẽ giúp hình thành dòng thông tin xuyên suốt,

kịp thời và nhất quán, tạo nền tảng dữ liệu đáng tin cậy cho việc triển khai các SMAT như phân tích chuỗi giá trị, kế toán chi phí theo vòng đời dự án, lập ngân sách chiến lược và đo lường hiệu quả theo BSC.

Thứ hai, cần ứng dụng các công cụ phân tích dữ liệu và công nghệ số hiện đại như Business Intelligence (BI), trí tuệ nhân tạo (AI), tự động hóa quy trình (RPA) và phân tích dữ liệu lớn (Big Data), phân tích chuỗi khối (Blockchain) nhằm nâng cao chất lượng phân tích chiến lược. Các công cụ này cho phép kế toán viên xử lý khối lượng dữ liệu lớn, mô phỏng các phương án liên quan đến phân tích chi phí, lợi nhuận, rủi ro, dự báo xu hướng thị trường và đánh giá tác động của các quyết định chiến lược một cách nhanh chóng và chính xác hơn. Qua đó, vai trò của KTQT được nâng tầm từ ghi nhận và kiểm soát sang tư vấn và hỗ trợ ra quyết định chiến lược.

Thứ ba, doanh nghiệp cần chuẩn hóa và số hóa toàn bộ quy trình SMA, từ thu thập dữ liệu, xử lý thông tin, lập kế hoạch, phân tích, đến báo cáo chiến lược. Việc chuẩn hóa giúp giảm thiểu sai sót, tiết kiệm chi phí vận hành, nâng cao tính minh bạch và tạo điều kiện thuận lợi cho việc triển khai đồng bộ các SMAT trong toàn doanh nghiệp, đặc biệt đối với các DNXD có quy mô lớn và hoạt động theo mô hình dự án phân tán. Để dữ liệu và các công cụ chiến lược phát huy hiệu quả, DNXDVN cần ứng dụng các công nghệ quản trị hiện đại:

+ Hệ thống ERP (Enterprise Resource Planning): Tích hợp quản lý chi phí, nhân lực, vật liệu, tiến độ và thanh toán, đảm bảo thông tin liên phòng ban được đồng bộ và cập nhật liên tục. Các phần mềm như SAP S/4HANA, Oracle Cloud ERP, Microsoft Dynamics 365 hoặc Bravo cho phép tích hợp dữ liệu kế toán, vật tư, nhân sự, tiến độ thi công và quản lý thiết bị trên nền tảng dữ liệu thống nhất theo thời gian thực. Việc ứng dụng hệ thống ERP thế hệ mới (Cloud ERP) giúp tích hợp dữ liệu giữa các bộ phận kế toán, kỹ thuật, dự án, vật tư, tài chính sẽ giúp hình thành dòng thông tin xuyên suốt, kịp thời và nhất quán, tạo nền tảng dữ liệu đáng tin cậy, nâng cao hiệu quả triển khai các SMAT như phân tích chuỗi giá trị, kế toán chi phí theo vòng đời dự án, kế toán chi phí mục tiêu, lập ngân sách chiến lược và đo lường hiệu quả theo BSC. Thông qua dữ liệu tập trung, doanh nghiệp có thể theo dõi chi phí xuyên suốt từ giai đoạn đấu thầu, thi công đến bảo trì công trình; đồng thời phân bổ chính xác chi phí máy thi công, nhân công và chi phí chung cho từng hạng mục công trình dựa trên các tiêu thức hoạt động thực tế. Điều này giúp nâng cao khả năng kiểm soát chi phí chiến lược và tối ưu hóa lợi nhuận dự án.

+ Công nghệ BIM và phần mềm quản lý dự án chuyên biệt giúp theo dõi tiến độ thi công, đánh giá chất lượng, dự báo rủi ro, từ đó hỗ trợ kế toán viên và quản lý đưa ra quyết định chiến lược kịp thời. Các DNXD cần tăng cường ứng dụng BIM (Building Information Modeling) theo mô hình BIM 5D và 7D kết hợp với các phần mềm quản lý dự án như Autodesk Construction Cloud, Primavera P6 hoặc Microsoft Project nhằm theo dõi tiến độ thi công, quản lý chất lượng, dự báo rủi ro và kiểm soát phát sinh chi phí theo thời gian thực. Việc tích hợp BIM với phần mềm dự toán như GXD

hoặc Delta giúp doanh nghiệp nâng cao hiệu quả vận dụng kỹ thuật LCC, kế toán chi phí mục tiêu và phân tích chuỗi giá trị thông qua khả năng mô phỏng phương án thi công, dự báo biến động chi phí và tối ưu hóa nguồn lực ngay từ giai đoạn thiết kế và đấu thầu.

Bảng 3.4. Ứng dụng BIM hỗ trợ kỹ thuật kế toán theo vòng đời sản phẩm

Các giai đoạn LCC	Nội dung thông tin LCC cần xử lý	Cấp độ BIM ứng dụng	Đầu ra dữ liệu từ BIM phục vụ SMA
(1) Hình thành & Chuẩn bị	Tổng mức đầu tư sơ bộ; Phân tích tính khả thi chiến lược.	Tích hợp BIM + GIS	Khối lượng hình khối sơ bộ nhằm dự báo suất vốn đầu tư lịch sử chính xác.
(2) Thiết kế – Đấu thầu	Chi phí đầu tư ban đầu (CAPEX); Kế toán chi phí mục tiêu (TC).	BIM 3D, 5D & 6D	Trích xuất BOQ tự động; Mô phỏng năng lượng vĩ mô để tối ưu hóa giữa CAPEX và OPEX.
(3) Thi công xây dựng	Kiểm soát chi phí hiện trường; Phân tích biến động chi phí.	BIM 4D & 5D	Kết hợp Tiến độ (4D) để tối ưu dòng tiền; Phát hiện xung đột hình học để triệt tiêu chi phí làm lại.
(4) Hoàn thiện – Nghiệm thu – Bàn giao	Quyết toán dự án; Xác lập giá trị tài sản bàn giao.	As-Built BIM (BIM hoàn công)	Số hóa toàn bộ thông tin nguồn gốc, giá thành thiết bị để đóng băng dữ liệu CAPEX thực tế.
(5) Vận hành – Bảo hành – Bảo trì	Chi phí vận hành (OPEX); Lập ngân sách bảo dưỡng dài hạn.	BIM 7D (Facility Management)	Quản lý tuổi thọ tài sản chiến lược nhằm tự động lập lịch và dự toán chi phí bảo trì ngăn ngừa rủi ro.
(6) Kết thúc vòng đời	Chi phí tháo dỡ; Giá trị thu hồi thanh lý công trình.	Deconstruction BIM (BIM tháo dỡ)	Xác định khối lượng vật liệu tái chế phát sinh nhằm tính toán dòng tiền giảm trừ cho tổng LCC.

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

+ Hệ thống kinh doanh thông minh (Business Intelligence - BI) và phân tích dữ liệu nâng cao: Các nền tảng như Power BI, Tableau hoặc Qlik Sense cần được triển khai nhằm khai thác dữ liệu lịch sử và dữ liệu thời gian thực phục vụ phân tích xu hướng chi phí, dự báo nhu cầu vật tư, đánh giá hiệu quả công trình và tối ưu hóa phân bổ nguồn lực. Công nghệ BI hỗ trợ trực tiếp kỹ thuật BSC và phân tích biến động chiến lược thông qua hệ thống dashboard trực quan, giúp nhà quản trị theo dõi đồng thời các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính như biên lợi nhuận công trình, tiến độ thực hiện, tỷ lệ hao hụt vật tư, hiệu suất thiết bị và mức độ hài lòng của chủ đầu tư. Hệ thống còn hỗ trợ cảnh báo sớm các hạng mục có nguy cơ vượt dự toán hoặc chậm tiến độ, qua đó nâng cao khả năng kiểm soát chiến lược và quản trị rủi ro của doanh nghiệp. Kết hợp công nghệ với SMAT toàn diện và dữ liệu tích hợp giúp doanh nghiệp tăng tính minh bạch, cải thiện hiệu quả sử dụng vốn, quản lý rủi ro tốt hơn và nâng cao năng lực cạnh tranh.

+ Trí tuệ nhân tạo (AI) và phân tích dự báo: Việc ứng dụng AI và Machine Learning giúp DNXD nâng cao năng lực dự báo và hỗ trợ ra quyết định chiến lược trong môi trường kinh doanh có mức độ bất định cao. AI có thể được ứng dụng trong kỹ thuật kế toán chi phí mục tiêu và quản trị rủi ro chiến lược thông qua việc phân tích dữ liệu đấu thầu lịch sử, dự báo biến động giá nguyên vật liệu, đánh giá khả năng thanh toán của chủ đầu tư và tối ưu hóa kế hoạch thi công. Đồng thời, AI còn hỗ trợ dự báo nhu cầu vật tư, phát hiện bất thường trong chi phí thi công và đề xuất phương án điều phối nguồn lực phù hợp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của dự án xây dựng.

+ Hệ thống quy trình quản lý nghiệp vụ (BPM) và tự động hóa luồng công việc (Workflow): Các nền tảng như Jira, Asana, Monday.com hoặc ClickUp hỗ trợ số hóa toàn bộ quy trình vận hành tại công trường như đề nghị vật tư, nghiệm thu khối lượng, phê duyệt phát sinh và quản lý tiến độ thi công. Điều này giúp nâng cao hiệu quả kỹ thuật phân tích kế toán chuỗi giá trị thông qua việc loại bỏ các hoạt động không tạo giá trị gia tăng, giảm thời gian xử lý thủ tục và tăng tính minh bạch trong phối hợp giữa công trường và văn phòng điều hành.

+ Công nghệ IoT và quản lý hiện trường thông minh: Các DNXD cần tăng cường ứng dụng cảm biến IoT, GPS và camera AI trong quản lý máy móc thi công, kho vật tư và an toàn lao động tại công trường giúp doanh nghiệp thu thập dữ liệu vận hành theo thời gian thực. Dữ liệu về thời gian hoạt động thiết bị, mức tiêu hao nhiên liệu, hiệu suất sử dụng máy móc và hao hụt vật tư được kết nối trực tiếp với hệ thống ERP và BI nhằm hỗ trợ kỹ thuật kế toán dựa trên hoạt động đạt chi phí mục tiêu, phân

tích chuỗi giá trị và kiểm soát chi phí chiến lược. Điều này giúp doanh nghiệp nâng cao tính minh bạch trong quản lý chi phí, giảm thất thoát tài sản và tối ưu hóa hiệu quả sử dụng nguồn lực.

Thứ tư, song song với đầu tư công nghệ, các doanh nghiệp cần nâng cao năng lực số và năng lực phân tích chiến lược cho đội ngũ KTQT thông qua đào tạo chuyên sâu về phân tích dữ liệu, quản trị hệ thống thông tin, mô hình hóa tài chính và ứng dụng công nghệ số trong quản trị chiến lược. Khi KTQT được trang bị đầy đủ năng lực công nghệ và tư duy chiến lược, hiệu quả vận dụng SMA sẽ được cải thiện một cách bền vững.

Cuối cùng, doanh nghiệp cần xây dựng lộ trình chuyển đổi số gắn với chiến lược phát triển dài hạn, trong đó SMA được xác định là một trong những trụ cột thông tin trọng yếu phục vụ quản trị và ra quyết định. Việc gắn kết chặt chẽ giữa chiến lược kinh doanh và chiến lược công nghệ sẽ giúp các DN XD VN không chỉ nâng cao hiệu quả quản trị chi phí và kiểm soát rủi ro dự án, mà còn gia tăng năng lực cạnh tranh, khả năng thích ứng và phát triển bền vững trong môi trường kinh doanh ngày càng biến động.

Để tăng cường ứng dụng công nghệ số trong hoạt động của doanh nghiệp từ đó tăng cường vận dụng SMA nhằm nâng cao HQHĐ của các DN XD VN, luận án đưa ra một số gợi ý về các phần mềm, các nền tảng trực tuyến mà các doanh nghiệp xây dựng có thể xem xét áp dụng trong lập dự toán và dự thầu như sau:

Bảng 3.5 Danh sách các phần mềm lập dự toán tại các doanh nghiệp xây dựng

Phần mềm	Đặc điểm nổi bật	Hạn chế cần lưu ý
Dự toán G8 (Phiên bản dùng thử Dự toán G8 express; Phiên bản G8 Professional; G8 Enterprise)	Tích hợp nhiều cách chiết tính cũng như tính tổng hợp về kinh phí hay như dự thầu theo từng định mức. Hỗ trợ tính đơn giá với các mức chiết xuất ra bảng chênh lệch vật liệu. Phần mềm cũng thường xuyên được cập nhật định mức và đơn giá đầy đủ theo các tỉnh thành phố, hạn chế sai sót khi thẩm định tốt.	Cần thời gian làm quen, phụ thuộc vào khóa cứng USB. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 7 triệu VNĐ tùy phiên bản.
Dự toán online F1	Thường xuyên cập nhật đơn giá thị trường hiện tại, đảm bảo dự toán luôn chính xác. Tùy chỉnh font chữ, sắp xếp giao diện, soạn mẫu các bảng biểu tùy ý. Tốc độ xử lý nhanh.	Khó sử dụng với người mới vào nghề hoặc không thành thạo Excel. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 6 triệu VNĐ tùy phiên bản.

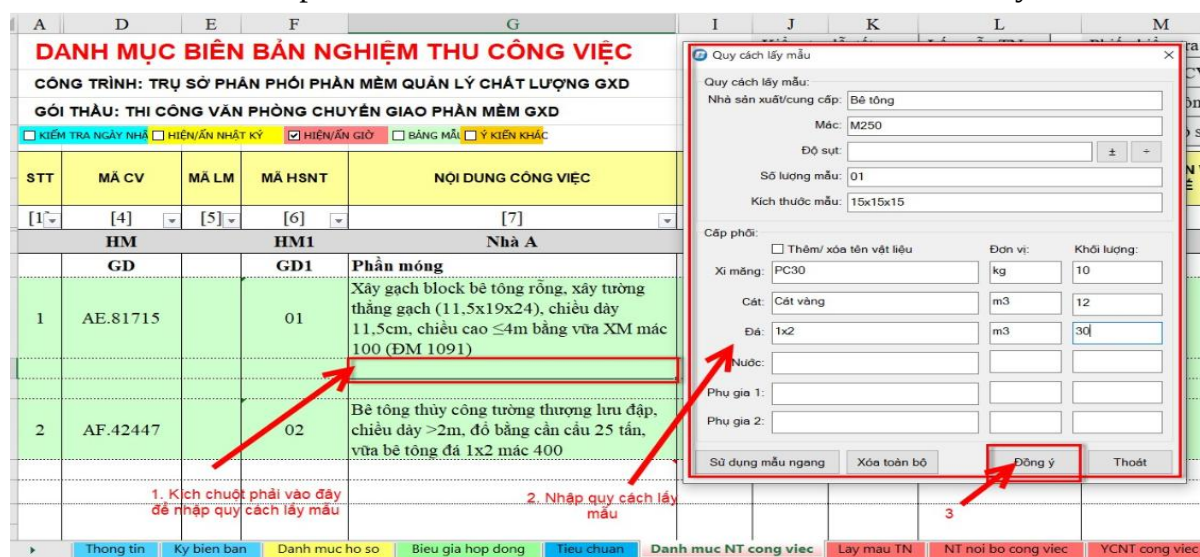
Phần mềm	Đặc điểm nổi bật	Hạn chế cần lưu ý
Dự toán Eta	Cơ sở đơn giá định mức, thông báo giá vật liệu đều được tự động cập nhật từ Internet về hệ thống Eta. Hệ số chi phí xây lắp cũng được tự điều chỉnh giúp người lập dự toán xác định được giá tổng kinh phí và tiết kiệm thời gian.	Khó sử dụng cho người mới, hạn chế quyền chỉnh sửa dữ liệu gốc. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 6 triệu VNĐ tùy phiên bản.
Dự toán Delta	Tra cứu đơn giá theo tỉnh thành, theo chuyên ngành. Dự tính cước vận chuyển, dự án mời thầu theo chủ đầu tư. Luôn cập nhật điều chỉnh theo những thông tư mới nhất. Hỗ trợ nhiều biểu mẫu lập sẵn áp dụng cho nhiều ngành nghề khác nhau.	Các file xuất ra từ phần mềm dự toán này lại thường xuyên bị các phần mềm diệt virus xóa nhầm. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 4 triệu VNĐ tùy phiên bản.
Dự toán Gxd	Tra cứu định mức, đơn giá bằng mã hiệu hoặc từ khóa nhanh chóng. Tự động phân tích đơn giá chi tiết khi tra mã hiệu đơn giá. Tra cứu giá vật liệu từ công bố giá địa phương với dữ liệu được cập nhật liên tục, chính xác. Tra cứu các công việc thuộc chi phí quản lý dự án, chi phí tư vấn, các chi phí khác theo quy định hiện hành và tự động tính theo công thức. Tính được đơn giá tổng hợp hay còn gọi là đơn giá gộp dùng để lập giá thầu. Thẩm tra, thẩm định dự toán.	Phụ thuộc nhiều vào việc cập nhật định mức/giá vật liệu mới, và đôi khi có thể gặp vấn đề tương thích hoặc giao diện chưa hoàn hảo so với các phần mềm khác. Chi phí từ khoảng 800.000 VNĐ đến 8 triệu VNĐ tùy phiên bản.
EXTEST	Dự toán chính xác cùng lúc cho nhiều công trình, hỗ trợ xử lý đủ các loại font chữ, tốc độ xử lý dữ liệu nhanh và ổn định, không lỗi...	Giao diện phức tạp, khó sử dụng cho người mới, phụ thuộc vào bản quyền có phí (cần đầu tư) và có thể cần cập nhật dữ liệu định kỳ. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 8 triệu VNĐ tùy phiên bản.
Dự toán Acitt	Là phần mềm ký sinh trên Excel nên tận dụng được tất cả công thức và tiện ích trong Excel. Dữ liệu các bộ đơn giá phân xây dựng, lắp đặt, khảo sát, sửa chữa, công ích đô thị.	Không có bản dùng thử để người dùng trải nghiệm. Chi phí từ khoảng 4 triệu VNĐ đến 10 triệu VNĐ tùy phiên bản.
ADTPro	Đơn giản, dễ sử dụng, tính đúng và chính xác, không mắc các lỗi số học, lỗi làm tròn số như các phần mềm tính dự toán khác, không cần đọc tài liệu hướng dẫn sử dụng vẫn có thể lập được dự toán công	Phụ thuộc vào việc cập nhật định mức, giới hạn số lượng công tác (tối đa 20/hạng mục) và số lượng hạng mục (tối đa 2/công trình) với bản dùng

Phần mềm	Đặc điểm nổi bật	Hạn chế cần lưu ý
	trình.	thử. Chi phí từ khoảng 2,5 triệu VNĐ đến 5 triệu VNĐ tùy phiên bản.
ESCON 15	Đầy đủ chức năng: lập dự toán, dự thầu, thanh quyết toán, thẩm tra, lập tiến độ thi công, ... Cập nhật nhanh chóng, chính xác và đầy đủ các văn bản hướng dẫn, bộ đơn giá, bộ định mức,... Tiên phong xu hướng thiết kế giao diện hiện đại, đem lại những trải nghiệm mới cho khách hàng.	Giao diện có thể phức tạp với người mới bắt đầu, cần cập nhật liên tục theo thông tư mới nhất của BXD, và chi phí bản quyền có thể là rào cản với các cá nhân nhỏ lẻ. Chi phí từ khoảng 1,5 triệu VNĐ đến 4 triệu VNĐ tùy phiên bản.
Mekong Soft	Khả năng quản trị hệ thống và phân quyền theo nhóm được đánh giá cao. Có thể tùy ý thiết lập ban đầu: thông tin khách hàng, kho, công trình, hạng mục. Có các tính năng về quản lý thu, chi để xử lý các phương án kinh tế, thầu phụ.	Việc cộng tác realtime chưa đáp ứng dẫn tới công tác quản lý thi công chưa thật hiệu quả. Chi phí từ khoảng 1 triệu VNĐ đến 4 triệu VNĐ tùy phiên bản.

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

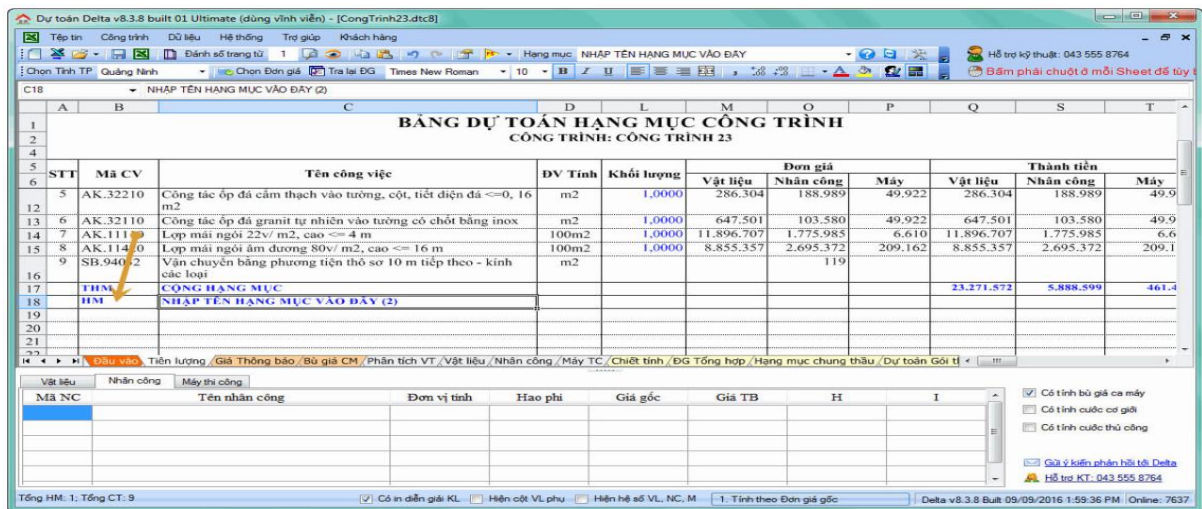
Các doanh nghiệp có thể xem xét lựa chọn và áp dụng các phần mềm phù hợp với nhu cầu của doanh nghiệp mình. Giao diện của một số phần mềm dự thầu doanh nghiệp có thể xem xét lựa chọn như:

+ Phần mềm GXD: GXD chạy trực tiếp trên nền Excel với đầy đủ tính năng, hàm, lệnh của Excel. Do đó người dùng có thể sử dụng cực linh hoạt như tùy biến bảng dự toán, chèn dòng, chèn cột, nhân bản sheet rất linh động. Các giá trị tính toán được liên kết trực tiếp với nhau nên khá dễ để kiểm tra, tính toán và xử lý các con số.



Hình 3.2 Giao diện phần mềm dự toán GXD

+ Phần mềm Delta là phần mềm lập dự toán trên máy tính sở hữu nhiều tính năng ưu việt nhất. Được viết dựa trên nền tảng Excel, Delta hỗ trợ người dùng nhanh chóng lập các dự toán, quyết toán, đấu thầu, thẩm định tiến độ thi công một cách tối ưu nhất.



Hình 3.3 Giao diện phần mềm dự toán Delta

Các DN XD VN nên xem xét dựa trên quy mô và nhu cầu sử dụng của doanh nghiệp mình để lựa chọn một trong số các nền tảng phần mềm đấu thầu tại Việt Nam theo danh sách gợi ý dưới đây:

Bảng 3.6 Danh sách các nền tảng đấu thầu trực tuyến phổ biến tại Việt Nam

Phần mềm	Đặc điểm nổi bật	Hạn chế cần lưu ý
Muasamcong.mpi.gov.vn	Cổng đấu thầu quốc gia do Bộ kế hoạch và Đầu tư quản lý. Cung cấp thông tin đấu thầu công khai và đầy đủ.	Giao diện phức tạp, thường xuyên bảo trì, khó sử dụng cho người mới.
DauThau.info	Tìm kiếm gói thầu theo từ khóa, ngành nghề, nhà đầu tư. Có gói SIEUVIP với tính năng phân tích sâu.	Gói nâng cao có chi phí cao, cần cân nhắc hiệu quả đầu tư.
Bidwinner.info	Thân thiện với người mới, có bản dùng thử miễn phí. Tập trung vào đấu thầu tư nhân và gói nhỏ.	Thiếu công cụ phân tích nâng cao và chưa hỗ trợ theo dõi tiến độ.
Thauonline.info	Trực quan hóa dữ liệu bằng biểu đồ, báo cáo theo khu vực, thời gian, ngành nghề.	Cập nhật dữ liệu chậm, thiếu liên kết xác thực hoặc kiểm chứng.
Muasamcong.one	Giao diện thân thiện, gửi email cảnh báo gói thầu phù hợp theo tiêu chí đặt trước.	Tính năng cơ bản, chưa đáp ứng được nhu cầu phân tích chuyên sâu.

Lưu ý: Nếu doanh nghiệp có quy trình đấu thầu nội bộ riêng, cần phân quyền phức tạp hoặc tích hợp ERP, CRM..., giải pháp gia công phần mềm đấu thầu theo yêu cầu sẽ linh hoạt và hiệu quả hơn các nền tảng có sẵn.

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(4) Khuyến nghị với lãnh đạo doanh nghiệp xây dựng nhằm nâng cao mức độ áp dụng kế toán quản trị chiến lược.

+ Ban lãnh đạo cần củng cố vai trò chiến lược của bộ phận kế toán trong quản trị doanh nghiệp. Ban lãnh đạo doanh nghiệp cần thay đổi góc nhìn để xác định rõ kế toán không chỉ là chức năng ghi nhận và báo cáo tài chính mà phải trở thành đối tác chiến lược trong quá trình hoạch định và thực thi chiến lược. Theo đó, KTQT cần được tham gia trực tiếp vào các cuộc họp chiến lược, lập kế hoạch dự án, lựa chọn danh mục đầu tư và đánh giá hiệu quả các quyết định dài hạn. Việc nâng cao vị thế của bộ phận kế toán trong cơ cấu tổ chức là tiền đề quan trọng để các SMAT được vận dụng thực chất, thay vì chỉ mang tính hình thức.

+ Định hướng thị trường, gắn ứng dụng SMA với chiến lược phát triển dài hạn: Lãnh đạo doanh nghiệp cần tích hợp các SMAT vào quy trình hoạch định chiến lược tổng thể, đặc biệt trong các nội dung then chốt như lựa chọn dự án, đấu thầu, kiểm soát chi phí và quản trị dòng tiền. Các công cụ như kế toán chi phí theo mục tiêu, chi phí vòng đời dự án, phân tích chuỗi giá trị, so sánh điểm chuẩn và thể điểm cân bằng cần được lựa chọn và triển khai phù hợp với chiến lược cạnh tranh của từng doanh nghiệp, qua đó nâng cao tính nhất quán giữa hệ thống thông tin kế toán và mục tiêu chiến lược.

+ Đầu tư phát triển năng lực chuyên môn của đội ngũ KTQT: Do đặc thù ngành xây dựng đòi hỏi khả năng phân tích dự án phức tạp và tầm nhìn dài hạn, lãnh đạo doanh nghiệp cần chú trọng đào tạo chuyên sâu về SMA, quản trị dự án, phân tích tài chính chiến lược và quản trị rủi ro cho đội ngũ kế toán. Bên cạnh kiến thức chuyên môn, cần phát triển kỹ năng tư duy chiến lược, giao tiếp và phối hợp liên phòng ban để kế toán thực sự trở thành “đối tác kinh doanh” của nhà quản trị.

+ Đẩy mạnh chuyển đổi số phục vụ triển khai SMA: Việc áp dụng SMA hiệu quả đòi hỏi hệ thống dữ liệu tích hợp, chính xác và kịp thời. Do đó, lãnh đạo cần đầu tư hệ thống ERP, phần mềm quản trị dự án, công cụ phân tích dữ liệu và báo cáo quản trị thông minh, nhằm tạo nền tảng thông tin phục vụ phân tích chiến lược, dự báo chi phí, dòng tiền và đánh giá hiệu quả dài hạn của dự án xây dựng.

+ Thiết lập cơ chế đánh giá hiệu quả chiến lược dựa trên SMA: Doanh nghiệp cần xây dựng hệ thống đánh giá HQHĐ gắn với chỉ tiêu tài chính và phi tài chính, đặc biệt thông qua BSC và các chỉ tiêu đo lường giá trị dài hạn. Việc liên kết kết quả đánh giá với cơ chế khen thưởng và trách nhiệm quản lý sẽ tạo động lực thúc đẩy các bộ phận chủ động khai thác và sử dụng thông tin SMA trong ra quyết định.

+ Tăng cường văn hóa quản trị dựa trên dữ liệu và minh bạch thông tin: Lãnh đạo cần thúc đẩy văn hóa ra quyết định dựa trên dữ liệu trong toàn doanh nghiệp, khuyến khích các cấp quản lý sử dụng thông tin từ hệ thống SMA khi lập kế hoạch,

kiểm soát và đánh giá hiệu quả. Điều này giúp nâng cao tính minh bạch, giảm phụ thuộc vào kinh nghiệm cảm tính và nâng cao chất lượng các quyết định chiến lược.

(5) Khuyến nghị đối với kế toán quản trị tại các doanh nghiệp

+ Chủ động chuyển đổi vai trò từ “kế toán ghi chép” sang “đối tác chiến lược”: Kế toán cần nhận thức rõ sự thay đổi về vai trò nghề nghiệp, từ chức năng ghi nhận và báo cáo truyền thống sang vai trò tư vấn, hỗ trợ ra quyết định chiến lược. Điều này đòi hỏi kế toán không chỉ phản ánh số liệu quá khứ mà còn phải phân tích, dự báo và đề xuất phương án liên quan đến chi phí, dòng tiền, hiệu quả dự án và rủi ro dài hạn, đặc biệt trong các giai đoạn lập kế hoạch, đấu thầu và triển khai dự án xây dựng.

+ Nâng cao năng lực chuyên môn về SMA và quản trị dự án xây dựng: Đội ngũ kế toán cần tích cực tự đào tạo và cập nhật kiến thức về các SMAT hiện đại như chi phí theo mục tiêu, chi phí vòng đời dự án, phân tích chuỗi giá trị, so sánh điểm chuẩn, thẻ điểm cân bằng và phân tích kịch bản. Đồng thời, kế toán cần hiểu sâu đặc thù ngành xây dựng, bao gồm quản lý dự án, quản trị hợp đồng, tiến độ, rủi ro kỹ thuật và pháp lý, từ đó nâng cao chất lượng thông tin phục vụ quản trị chiến lược bằng cách tham gia các khóa học chuyên sâu về kế toán quản trị như CMA, CIMA, ACCA, ICAEW, CIA, CPA Việt Nam/Quốc tế,... đồng thời cần có các chứng chỉ chuyên môn về đấu thầu, kỹ thuật xây dựng,...

+ Tăng cường kỹ năng phân tích dữ liệu và ứng dụng công nghệ số: Kế toán cần chủ động nâng cao năng lực khai thác dữ liệu, sử dụng hệ thống ERP, phần mềm quản trị dự án, công cụ AI phân tích dữ liệu và báo cáo thông minh, nhằm chuyển hóa dữ liệu kế toán, tài chính thành thông tin chiến lược có giá trị cho nhà quản trị. Việc làm chủ công nghệ là điều kiện then chốt để triển khai SMA một cách hiệu quả và kịp thời.

+ Chủ động tham gia vào quá trình lập kế hoạch và ra quyết định chiến lược: Kế toán cần tích cực tham gia các hoạt động như lập kế hoạch dự án, xây dựng giá thầu, phân tích hiệu quả đầu tư, đánh giá phương án thi công và quản trị rủi ro, qua đó từng bước khẳng định vai trò của SMA trong thực tiễn quản trị DN XD. Việc tham gia sớm và sâu vào các quyết định chiến lược sẽ giúp thông tin kế toán được sử dụng hiệu quả hơn và nâng cao vị thế của bộ phận kế toán.

+ Tăng cường phối hợp liên phòng ban: Kế toán cần chủ động phối hợp chặt chẽ với các bộ phận kỹ thuật, đấu thầu, dự án, vật tư và nhân sự để xây dựng hệ thống thông tin tích hợp phục vụ quản trị chiến lược. Sự kết nối liên phòng ban giúp kế toán tiếp cận thông tin toàn diện về tiến độ, chất lượng, chi phí và rủi ro, qua đó nâng cao chất lượng phân tích SMA.

+ Xây dựng tư duy quản trị chi phí và giá trị dài hạn thay vì chỉ tập trung kiểm soát chi phí phát sinh, kế toán cần hình thành tư duy “thiết kế chi phí” ngay từ giai đoạn lập chiến lược, đặc biệt trong quá trình lập dự toán, đấu thầu và lựa chọn dự án.

Tư duy này giúp doanh nghiệp nâng cao năng lực cạnh tranh, kiểm soát rủi ro tài chính và tối ưu hóa giá trị dài hạn của các dự án xây dựng.

Nhìn chung, do sự khác biệt về quy mô, năng lực công nghệ, trình độ quản trị và mức độ trưởng thành của hệ thống KTQT giữa các DN XD VN, việc triển khai các giải pháp vận dụng SMA cần được thực hiện theo lộ trình phù hợp với đặc điểm của từng nhóm doanh nghiệp. Đối với các doanh nghiệp đã có vận dụng SMA ở mức nhất định, nên lựa chọn các giải pháp tập trung theo hướng nâng cao chiều sâu quản trị chiến lược, tăng cường tích hợp dữ liệu đa chiều, mở rộng ứng dụng công nghệ số (ERP, BIM, BI, AI và các nền tảng phân tích dữ liệu thời gian thực) và hoàn thiện các SMART toàn diện (BSC, LCC, Benchmarking) nhằm nâng cao chất lượng thông tin phục vụ ra quyết định chiến lược và quản trị hiệu quả toàn vòng đời dự án. Trong khi đó, đối với các doanh nghiệp chưa vận dụng SMA hoặc mới áp dụng ở mức sơ khai, cần ưu tiên xây dựng nền tảng quản trị, nâng cao nhận thức của lãnh đạo, đào tạo năng lực chuyên môn cho đội ngũ kế toán, từng bước ứng dụng công nghệ và triển khai các SMART phù hợp với nguồn lực và điều kiện thực tế của doanh nghiệp. Việc phân chia định hướng giải pháp theo mức độ vận dụng SMA không chỉ giúp nâng cao tính khả thi của các khuyến nghị mà còn phù hợp với đặc điểm đa dạng của các DN XD VN trong bối cảnh chuyển đổi số và cạnh tranh ngày càng gia tăng hiện nay.

3.4 Điều kiện thực hiện giải pháp

Điều kiện 1: Doanh nghiệp cần nâng cao định hướng thị trường và khả năng phản ứng với tín hiệu cạnh tranh.

Doanh nghiệp cần xây dựng cơ chế thu thập thông tin thị trường có hệ thống, thường xuyên cập nhật dữ liệu về giá vật liệu, mức độ cạnh tranh thầu, xu hướng đầu tư công – tư, nhu cầu khách hàng theo từng phân khúc công trình. Bộ phận kế toán quản trị cần đóng vai trò trung tâm trong xử lý và chuyển hóa thông tin này thành báo cáo phục vụ chiến lược.

Điều kiện 2: Doanh nghiệp cần tạo động lực phát triển năng lực KTQT theo hướng chiến lược, cần có sự cam kết của các nhà quản trị cấp cao trong việc phân công nhiệm vụ cho KTQT trong phân quyền trách nhiệm tham gia vào các giai đoạn của phát triển chiến lược trong doanh nghiệp.

Doanh nghiệp cần khuyến khích kế toán tham gia vào đánh giá dự án, thẩm định phương án tài chính, nhận diện rủi ro. Doanh nghiệp nên đào tạo chuyên môn nâng cao về dự toán, phân tích độ nhạy, mô phỏng chi phí dự án. Ưu tiên tuyển dụng, đào tạo nhân sự có chứng chỉ chuyên môn nâng cao (CPA, CFO, CMA, CIMA). Năng lực kế toán càng cao, mức độ đóng góp vào ra quyết định chiến lược càng rõ nét và hiệu quả hoạt động doanh nghiệp càng được cải thiện.

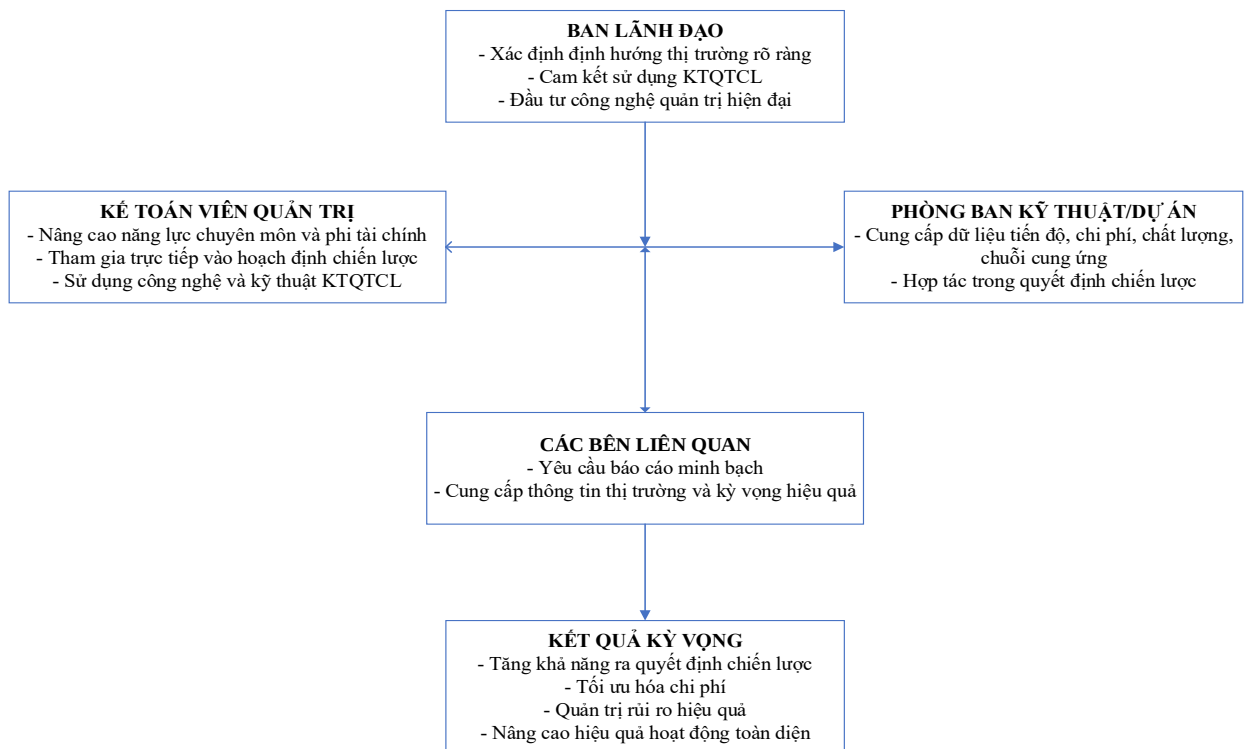
Điều kiện 3: Doanh nghiệp cần đẩy mạnh và cam kết ứng dụng công nghệ và chuyển đổi số trong quản trị chi phí dự án.

Các hệ thống như ERP, BIM, PMIS, phần mềm quản lý chi phí (Cost-X, GXD...), phần mềm phân tích dữ liệu cần được tích hợp đồng bộ để kế toán có dữ liệu real-time phục vụ dự báo dòng tiền, giá thành và quyết định chiến lược. Chuyển đổi số tạo nền tảng giúp doanh nghiệp giảm thất thoát chi phí, theo dõi tiến độ - chất lượng theo thời gian thực, tối ưu hiệu quả công trình và lợi nhuận dự án.

Điều kiện 4: Doanh nghiệp cần tăng cường vận dụng SMA như một công cụ tạo lợi thế cạnh tranh.

Doanh nghiệp cần ưu tiên triển khai phân tích đối thủ cạnh tranh và benchmarking, phân tích chuỗi giá trị dự án, thẻ điểm cân bằng (BSC), dự báo tài chính theo vòng đời công trình. SMA giúp các DNXD ra quyết định dựa trên dữ liệu dự báo thay vì báo cáo quá khứ, từ đó tăng năng lực cạnh tranh thầu và tối ưu hiệu quả dài hạn.

Các điều kiện thực hiện giải pháp được gắn với cụ thể từng đối tượng trong các DNXD như sơ đồ dưới đây.



Hình 3.4. Điều kiện thực hiện giải pháp SMA tại DNXD Việt Nam

(Nguồn: Tác giả phân tích trên Visio)

Việc triển khai các giải pháp ứng dụng SMA tại các DNXDVN phụ thuộc vào việc đáp ứng đồng bộ các điều kiện từ nhiều đối tượng khác nhau trong và ngoài doanh nghiệp. Trước hết, ban lãnh đạo doanh nghiệp đóng vai trò quyết định trong

việc tạo lập môi trường thuận lợi cho SMA, bao gồm việc xác định và truyền đạt định hướng thị trường rõ ràng, tập trung vào nhu cầu khách hàng, xu hướng thị trường và cạnh tranh trong ngành xây dựng. Đồng thời, ban lãnh đạo cần cam kết sử dụng SMA trong quá trình ra quyết định chiến lược, khuyến khích áp dụng các công cụ chiến lược toàn diện như BSC, Benchmarking, LCC, đầu tư vào công nghệ quản trị hiện đại như ERP, phần mềm quản lý dự án và các công cụ phân tích dữ liệu.

Kế toán quản trị là đối tượng trung tâm trong thực hiện các giải pháp, đòi hỏi phải nâng cao năng lực chuyên môn, không chỉ về tài chính mà còn về quản lý dự án, quy trình thi công, kỹ thuật xây dựng và chuỗi cung ứng. KTQT cần được tham gia trực tiếp vào các hoạt động chiến lược như phân tích rủi ro và khả thi dự án, xác lập chi phí mục tiêu, xây dựng và đánh giá phương án chiến lược, kiểm soát chi phí toàn vòng đời, cũng như triển khai các thay đổi chiến lược. Đồng thời, họ phải sử dụng thành thạo các công nghệ quản trị hiện đại và SMAT để cung cấp thông tin chiến lược chính xác và kịp thời.

Bên cạnh đó, phòng ban kỹ thuật và dự án cần phối hợp chặt chẽ, cung cấp dữ liệu đa chiều về tiến độ, chất lượng công trình, chi phí nguyên vật liệu và chuỗi cung ứng, đồng thời tạo điều kiện để KTQT tham gia vào các cuộc họp ra quyết định chiến lược, giảm rào cản văn hóa kỹ thuật và nâng cao hiệu quả phối hợp liên phòng ban.

Ngoài ra, các bên liên quan bên ngoài như nhà đầu tư, cổ đông và cơ quan quản lý cũng đóng vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy doanh nghiệp áp dụng SMA hiệu quả thông qua việc yêu cầu báo cáo minh bạch về hiệu quả hoạt động, chi phí và rủi ro, đồng thời cung cấp thông tin về xu hướng thị trường và kỳ vọng hiệu quả tài chính và phi tài chính.

Như vậy, việc thực hiện các giải pháp SMA tại các DN XD VN đòi hỏi sự phối hợp đồng bộ từ lãnh đạo, kế toán viên, phòng ban kỹ thuật và các bên liên quan bên ngoài, đảm bảo đáp ứng các điều kiện về định hướng chiến lược, năng lực chuyên môn, công nghệ quản trị và phối hợp dữ liệu sử dụng công cụ SMA. Khi các điều kiện này được thực hiện đồng thời, doanh nghiệp sẽ nâng cao khả năng ra quyết định chiến lược, tối ưu hóa chi phí, quản trị rủi ro và cải thiện hiệu quả hoạt động toàn diện.

3.5 Hạn chế và định hướng nghiên cứu tiếp theo

Mặc dù đạt được nhiều kết quả có giá trị, nhưng do giới hạn về thời gian và nguồn lực nghiên cứu nên luận án vẫn còn tồn tại một số hạn chế:

+ Mẫu nghiên cứu chỉ bao gồm doanh nghiệp xây dựng trên thị trường chứng khoán Việt Nam, chưa phản ánh hết toàn bộ ngành xây dựng Việt Nam (DN tư nhân, DN FDI, DN tổng thầu EPC, doanh nghiệp xây dựng vừa và nhỏ...).

+ Mẫu nghiên cứu mới bao gồm các doanh nghiệp xây dựng nói chung mà chưa xem xét cụ thể hết được theo từng lĩnh vực xây dựng cụ thể như thi công dân dụng (nhà ở, căn hộ, biệt thự, khu đô thị), thi công công nghiệp (nhà máy, nhà xưởng, khu sản xuất), thi công hạ tầng (cầu, đường, hệ thống cấp thoát nước, viễn thông), thi công lắp đặt hoàn thiện và chuyên dụng (Lắp đặt điện, nước, nội thất, phá dỡ, hệ thống chống sét).

+ Dữ liệu thu thập mang tính cắt ngang, chưa đo lường được ảnh hưởng theo thời gian, chưa xem xét được các dữ liệu thứ cấp sẵn có như quy mô, nợ phải trả, tỷ lệ sinh lời, hàng tồn kho, khoản phải thu...

+ Luận án chưa xem xét được chi tiết sự ảnh hưởng của vận dụng SMA đến hiệu quả hoạt động của các DNXD cụ thể thông qua việc so sánh sự khác biệt trong hiệu quả hoạt động của DNXD trước và sau áp dụng SMA. Điều này cần có các nghiên cứu chuyên sâu về các DNXD điển hình với phương pháp nghiên cứu tình huống (Case study). Có thể mở rộng nghiên cứu các doanh nghiệp điển hình theo từng lĩnh vực xây dựng cụ thể.

+ Chưa xem xét được hết vai trò của yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp như văn hóa tổ chức, cấu trúc quản trị và rủi ro dự án là những biến có thể tác động đến vận dụng SMA tại các doanh nghiệp xây dựng.

+ Mới đề cập đến lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết khuếch tán đổi mới mà chưa xem xét đến các lý thuyết khác có thể tác động đến vận dụng SMA tại các doanh nghiệp xây dựng như lý thuyết thể chế, lý thuyết nguồn lực, lý thuyết lợi thế cạnh tranh, lý thuyết chuỗi giá trị, lý thuyết thông tin phục vụ ra quyết định chiến lược.

Những hạn chế này cũng gợi mở phát triển các hướng nghiên cứu trong tương lai được đề xuất như sau:

+ Mở rộng mẫu sang các doanh nghiệp xây dựng ngoài sàn chứng khoán, DNXD nhỏ và vừa, các DNXD hoạt động ở các loại hình sở hữu khác nhau và nghiên cứu theo từng phân khúc (hạ tầng, dân dụng, công nghiệp...).

+ Sử dụng dữ liệu chuỗi thời gian để đo lường tác động theo biến động thị trường, kết hợp với các dữ liệu thứ cấp sẵn có thu thập được trên thị trường chứng khoán như quy mô, nợ phải trả, tỷ lệ sinh lời, hàng tồn kho, khoản phải thu... để đo lường hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp và tác động của SMA đến hiệu quả hoạt động của các DNXD trên thị trường chứng khoán.

+ Nghiên cứu sự thay đổi trước và sau khi áp dụng SMA thì hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp xây dựng thay đổi như thế nào thông qua phương pháp nghiên cứu tình huống (Case study) tại các DN XD điển hình gắn với từng loại hình xây dựng cụ thể.

+ Bổ sung các biến điều tiết/biến trung gian như văn hóa đổi mới, mức độ cạnh tranh ngành, quản trị rủi ro dự án, sự cam kết của nhà quản lý vào mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA tại các DN XD.

+ Xây dựng mô hình dự báo khả năng thắng thầu khi áp dụng SMA.

+ Xem xét dưới góc nhìn của các lý thuyết khác như lý thuyết nguồn lực, lý thuyết thể chế, lý thuyết lợi thế cạnh tranh, lý thuyết chuỗi giá trị, lý thuyết thông tin phục vụ ra quyết định chiến lược.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 đã tập trung đề xuất hệ thống giải pháp nhằm hoàn thiện SMA trong các DN XD VN trên cơ sở kết quả nghiên cứu định tính và định lượng. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc vận dụng SMA hiện nay mới dừng ở mức cơ bản, chủ yếu tập trung vào kiểm soát chi phí và hiệu quả dự án, trong khi các kỹ thuật mang tính chiến lược dài hạn, vẫn chưa được khai thác tương xứng. Đồng thời, năng lực phi tài chính còn hạn chế của kế toán viên, mức độ ứng dụng công nghệ chưa cao và thiếu hệ thống dữ liệu tích hợp là những rào cản chủ yếu ảnh hưởng đến hiệu quả triển khai SMA.

Từ những hạn chế này, luận án đã xây dựng các nhóm giải pháp trọng tâm: hoàn thiện và mở rộng SMAT theo hướng chiến lược, đa chiều và gắn với giá trị dài hạn; nâng cao vai trò và năng lực kế toán trong tham gia ra quyết định chiến lược; tăng cường ứng dụng công nghệ số. Luận án cũng xác định các điều kiện thực hiện giải pháp bao gồm định hướng thị trường rõ ràng, ứng dụng công nghệ quản trị, tích hợp dữ liệu hoạt động đa chiều và cơ chế phối hợp giữa các bộ phận trong doanh nghiệp.

Như vậy, hoàn thiện SMA là yêu cầu tất yếu và cấp thiết đối với doanh nghiệp xây dựng trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng gay gắt, giá vật liệu biến động mạnh, yêu cầu minh bạch thông tin và quản trị rủi ro ngày càng cao. Khi hệ thống SMA được triển khai đồng bộ cùng với sự chuyển đổi vai trò của kế toán viên và hạ tầng công nghệ phù hợp, doanh nghiệp sẽ có khả năng nâng cao chất lượng ra quyết định chiến lược, tối ưu hóa chi phí toàn vòng đời, quản trị dự án hiệu quả và nâng cao hiệu quả hoạt động dài hạn.

KẾT LUẬN CHUNG

Trong bối cảnh thị trường xây dựng Việt Nam đang chịu tác động mạnh mẽ từ quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, cạnh tranh gia tăng, biến động chi phí nguyên vật liệu, yêu cầu minh bạch tài chính và quản trị chiến lược trở thành yếu tố sống còn, việc hoàn thiện hệ thống quản trị tại các DN XD VN là nhiệm vụ cấp thiết. SMA được nhìn nhận như một nền tảng quan trọng thúc đẩy hiệu quả hoạt động của DN XD. Xuất phát từ yêu cầu thực tiễn đó, tác giả lựa chọn đề tài *“Nghiên cứu kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam”* nhằm phân tích thực trạng, nhận diện các yếu tố tác động và đề xuất hệ thống giải pháp thúc đẩy SMA phù hợp với bối cảnh phát triển của ngành.

Theo các mục tiêu đặt ra ban đầu, luận án đã đạt được những kết quả cơ bản, hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về SMA, bao gồm khái niệm, bản chất, vai trò cung cấp thông tin định hướng chiến lược. Luận án phân tích nội dung SMA theo các SMAT áp dụng tại các DN XD VN. Trong đó, luận án đã nhấn mạnh vai trò của các công cụ như BSC, vòng đời sản phẩm, chi phí mục tiêu, chi phí chất lượng và Benchmarking đối với các DN XD VN. Nghiên cứu xác định các yếu tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA tại các DN XD VN. Trên cơ sở đó, luận án chỉ ra các yêu cầu SMA phù hợp với môi trường kinh doanh xây dựng đặc thù. Thông qua khảo sát và kiểm định mô hình, luận án làm rõ thực trạng vận dụng SMA tại các DN XD VN. Kết quả cho thấy doanh nghiệp vẫn thiên về quản lý chi phí ngắn hạn, thiếu tích hợp dữ liệu và vai trò kế toán viên trong hoạch định chiến lược còn hạn chế. Nghiên cứu đồng thời phân tích các nguyên nhân của hạn chế và nhận diện các yếu tố thúc đẩy cải thiện trong tương lai.

Dựa trên bằng chứng lý luận và thực nghiệm, luận án đề xuất hệ thống khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng SMA tại DN XD VN. Đồng thời, luận án xác định rõ điều kiện triển khai giải pháp từ nguồn lực nội tại của doanh nghiệp và các bên liên quan.

Tác giả kỳ vọng kết quả nghiên cứu không chỉ đóng góp về mặt lý luận đối với SMA trong lĩnh vực xây dựng là một ngành đặc thù ít được nghiên cứu tại Việt Nam mà còn có thể được ứng dụng trực tiếp trong thực tiễn quản trị chiến lược tại các DN XD, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động, năng lực cạnh tranh và phát triển bền vững.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN

- [1] Lê Thị Ngọc Mai (2024). *Ảnh hưởng của các chỉ tiêu quản trị tài sản đến hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam*. Tạp chí Khoa học và Công nghệ Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội, Tập 60-số 2, trang 149-156, tháng 02/2024.
- [2] Lê Thị Ngọc Mai, Nguyễn Thị Hồng Nga, Nguyễn Minh Thành (2025). *Tổng quan kế toán quản trị chiến lược qua phân tích trắc lượng thư mục bằng Vosviewer*. Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán. Số 294, trang 46-50, kỳ 2 tháng 8/2025.
- [3] Lê Thị Ngọc Mai, Nguyễn Thị Hồng Nga, Nguyễn Minh Thành (2025). *Vai trò của kế toán xanh với chiến lược phát triển bền vững tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*. Tạp chí kinh tế và dự báo online. Số tháng 9/2025.
- [4] Lê Thị Ngọc Mai, Nguyễn Thị Hồng Nga, Nguyễn Minh Thành (2025). *Nghiên cứu ảnh hưởng của các chỉ tiêu quản trị tài sản đến hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp xây dựng niêm yết tại Việt Nam*. Tạp chí Kinh tế - Tài chính (Chuyên trang Nghiên cứu Kinh tế - Tài chính Online). Số tháng 10/2025. (<https://nghienccuu.tapchikinhthetaichinh.vn/nghien-cuu-anh-huong-cua-cac-chi-tieu-quan-tri-tai-san-den-hieu-quakinh-doanh-cua-cac-doanh-nghiep-xay-dung-niem-yet-tai-viet-nam-32556.html>)
- [5] Le Thi Ngoc Mai, Tran Thi Thuy Trang (2024). *Applying strategic management accounting for sustainable development in Vietnamese enterprises*. International conference sustainable economic development: Oppotunites and Challenges, page 1157-1175, ISBN 978-604-936-356-5, Hai Phong City, Vietnam.
- [6] Le Thi Ngoc Mai (2024). *Accounting reporting system in Bigdata application conditions in Vietnam*. The 7th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2024), December 18th, 2024, Hanoi City, Vietnam.
- [7] Le Thi Ngoc Mai (2025). *Enhancing accounting and auditing effectiveness through robotic process automation in the era of digital transformation*. The 8th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2025), December 13th, 2025, Hanoi City, Vietnam.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Abdel-Kader, M. and R. Luther (2008). "The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis." The British Accounting Review **40**(1): 2-27.
- Abdelmoneim Mohamed, A. and T. Jones (2014). "Relationship between strategic management accounting techniques and profitability—a proposed model." Measuring Business Excellence **18**(3): 1-22.
- Abernethy, M. A. and C. H. Guthrie (1994). "An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design." Accounting & Finance **34**(2): 49-66.
- Adamova, G. A. (2022). "Activity-based cost accounting as a tool for strategic company management." E-Management **5**(2): 45-52.
- Al-Mawali, H. (2015). "Contingent factors of strategic management accounting." Research Journal of Finance and Accounting **6**(11): 130-137.
- Alamri, A. M. (2019). "Association between strategic management accounting facets and organizational performance." Baltic Journal of Management **14**(2): 212-234.
- Alnor, N. H. A. (2024). "Applications of modern technology in developing management accounting systems and how they affect the organizational performance." wseas Transactions on Business and Economics **21**: 2591-2601.
- Arora, V. (2024). "Quality Costing: A Key Tool for Enhancing Customer Satisfaction and Efficiency."
- Arunruangsirilert, T. and S. Chonglertham (2017). "Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand." Asian review of Accounting **25**(1): 85-105.
- Ashton, D., et al. (1995). The changing nature of issues in management accounting. Issues in Management Accounting-2nd, Prentice Hall: 1-20.
- Baines, A. and K. Langfield-Smith (2003). "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach." Accounting, organizations and society **28**(7-8): 675-698.
- Bartlett, C. A. and S. Ghoshal (1994). "Changing the role of top management: Beyond strategy to purpose." Harvard business review **72**(6): 79-88.
- Bhargava, A., et al. (2018). "A review on value chain analysis as a strategic cost management tool." Management **5**(2): 17-29.
- Bhimani, A. (2006). Contemporary issues in management accounting, Oxford university press.
- Bhimani, A. (2021). Accounting disrupted: How digitalization is changing finance, John Wiley & Sons.

Bộ xây dựng (2025). Rising material costs challenge the resilience of the construction industry. MINISTRY OF CONSTRUCTION OF VIETNAM.

Bowman, E. H., et al. (2002). "The domain of strategic management: history and evolution." Handbook of strategy and management: 31-51.

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.

Bromwich, M. and A. Bhimani (2005). Management accounting: Pathways to progress, Cima publishing.

Bùi Thị Trúc Quy (2021). 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, Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

Cadez, S. and C. Guilding (2007). "Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia." Journal of Accounting & Organizational Change 3(2): 126-146.

Cadez, S. and C. Guilding (2008). "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting." Accounting, organizations and society 33(7-8): 836-863.

Cescon, F., et al. (2019). "Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms." Journal of Management and Governance 23(3): 605-636.

Chandler Jr, A. D. (1969). Strategy and structure: Chapters in the history of the American industrial enterprise, MIT press.

Chapman, C. S. (1997). "Reflections on a contingent view of accounting." Accounting, organizations and society 22(2): 189-205.

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.

Chenhall, R. H. (2006). "Theorizing contingencies in management control systems research." Handbooks of management accounting research 1: 163-205.

Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith (1998). "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study." Management accounting research 9(1): 1-19.

Choe, J.-m. (2004). "The consideration of cultural differences in the design of information systems." Information & Management 41(5): 669-684.

Christiansen, J. and J. Mouritsen (1995). "Management information systems, computer technology and management accounting." Issues In Management Accounting, London, Sage: 215-235.

Chu Thi Huyen (2022). "Factors affecting the application of strategic management accounting in enterprises." Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT) **13**(2): 1111-1124.

Cinquini, L. and A. Tenucci (2006). Strategic management accounting techniques: exploring distinctive features and adoption influencing variables. 5th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research. Brussels, Belgium, December.

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

Coad, A. (1996). "Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting." Management accounting research **7**(4): 387-408.

Cooper, R. and R. S. Kaplan (1999). "The design of cost management systems: text and cases." (No Title).

Coteccons (2024). Stories behind the numbers the finish line is the beginning annual report, Coteccons.

Cravens, K. S. and C. Guilding (2001). "An empirical study of the application of strategic management accounting techniques." Advances in Management Accounting **10**: 95-124.

Cục thống kê Bộ tài chính (2025). Báo cáo tình hình kinh tế - xã hội quý IV và năm 2024. C. q. t. k. q. gia. Cục thống kê, Bộ tài chính.

Cummings, S. and U. Daellenbach (2009). "A guide to the future of strategy?: The history of long range planning." Long Range Planning **42**(2): 234-263.

Damanpour, F. (1991). "Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators." Academy of Management journal **34**(3): 555-590.

David, F. R. and F. R. David (2017). Strategic management: concepts and cases: A competitive advantage approach, Pearson.

Deloitte (2025). Global Powers of Construction (GPoC) 2025.

Dent, J. F. (1990). "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research." Accounting, organizations and society **15**(1-2): 3-25.

Dik, R. (2011). "Arab management accounting systems under the influence of their culture."

Đỗ Thị Thu Thảo (2022). "Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam." Journal of Science and Technology-IUH **58**(04).

Đoàn Ngọc Phi Anh (2012). "Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng Kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam." Phát triển kinh tế **264**: 9-15.

- FitzRoy, P., et al. (2012). Strategic management: The challenge of creating value, Routledge.
- 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.
- Grant, R. M. and J. J. Jordan (2015). Foundations of strategy, John Wiley & Sons.
- Griffin, R. W. (2021). Management, Cengage Learning.
- Guilding, C. (1999). "Competitor-focused accounting: an exploratory note." Accounting, organizations and society **24**(7): 583-595.
- Guilding, C., et al. (2000). "An international comparison of strategic management accounting practices." Management accounting research **11**(1): 113-135.
- Guilding, C. and L. McManus (2002). "The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note." Accounting, organizations and society **27**(1-2): 45-59.
- Hadid, W. and M. Al-Sayed (2021). "Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems." Management accounting research **50**: 100725.
- Hair, J. F., et al. (2019). "When to use and how to report the results of PLS-SEM." European business review **31**(1): 2-24.
- Helms, M. M., et al. (2005). "Managerial implications of target costing." Competitiveness Review: An International Business Journal **15**(1): 49-56.
- Hill và cộng sự (2014). Strategic management: Theory & cases: An integrated approach, Cengage Learning.
- Hitt, D. and R. Newing (1995). "Multi-dimensional databases are good for ABC." MANAGEMENT ACCOUNTING-LONDON- **73**: 28-28.
- Hofstede, G. H. (1967). The game of budget control, Routledge.
- Hoque, Z. (2002). Strategic management accounting, Spiro press.
- Huber, G. P. (1990). "A theory of the effects of advanced information technologies on organizational design, intelligence, and decision making." Academy of management review **15**(1): 47-71.
- Hùng, Đ. N. (2018). Giáo trình kế toán quản trị. NXB Thống Kê.
- Husda, A. P., et al. (2025). "Strategic Management Accounting Practices: A Literature Review." Jurnal Akuntansi Barelang **9**(2): 214-221.
- Islam, J. and H. Hu (2012). "A review of literature on contingency theory in managerial accounting." African journal of business management **6**(15): 5159.
- Johnson, G., et al. (2008). Exploring corporate strategy: Text and cases, Pearson education.

Johnson, T. H. and R. S. Kaplan (1987). "Relevance lost: the rise and fall of management accounting."

Kalkhouran, A. A. N., et al. (2017). "The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance." Journal of Accounting & Organizational Change 13(4): 471-491.

Kaplan, R. S. (1984). "Yesterday's accounting undermines production."

Kaplan, R. S. (1996). "The balanced scorecard: translating strategy into action." Harvard Business Review Press.

Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998). Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business Press.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996). "Linking the balanced scorecard to strategy." California management review 39(1): 53-79.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2005). The balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard business review Boston, MA.

Kariuki, S. N. and C. G. Kamau (2016). "Organizational contingencies influencing the adoption of strategic management accounting practices among manufacturing firms in Kenya."

Kerdlap, P. and S. Cornago (2020). Life cycle costing: methodology and applications in a circular economy. An Introduction to Circular Economy, Springer: 499-525.

Khan, M. S. U., et al. (2025). "The Evolving Role of Management Accounting in Strategic Decision-Making: A Study of Contemporary Practices in Data-Driven Enterprises." International Journal of Research and Scientific Innovation 12(6): 1578-1590.

Kırlı, M. and H. Gümüş (2011). "The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: value chain accounting." International Journal of social sciences and humanity studies 3(1): 307-321.

Koprivica, S., et al. (2021). Balanced scorecard implementation in construction industry. 8th INTERNATIONAL CONFERENCE Contemporary achievements in civil engineering, Subotica, Serbia, 2021, 569-578.

Kotler, P. and K. L. Keller (2016). Marketing management, pearson education, Inc.

Lachmann, M., et al. (2013). "Strategic management accounting practices in hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments." Journal of Accounting & Organizational Change 9(3): 336-369.

Lan, T. T. P., et al. (2025). "Factors affecting the application of strategic management accounting techniques and performance in Vietnamese enterprises." Journal of Finance-Marketing Research: 91-104.

Langfield-Smith, K. (2008). "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?" Accounting, Auditing & Accountability Journal 21(2): 204-228.

Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch (1967). "Differentiation and integration in complex organizations." Administrative science quarterly: 1-47.

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 doanh nghiệp sản xuất Việt Nam. Đại học Kinh tế Tp. HCM.

Limanjaya, A. (2023). "Balanced scorecard design at PT X construction services company." International Journal of Review Management Business and Entrepreneurship (RMBE) 3(1): 87-98.

Lord, B. R. (1996). "Strategic management accounting: the emperor's new clothes?" Management accounting research 7(3): 347-366.

Lucas, M. and J. Rafferty (2008). "Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice." The British Accounting Review 40(2): 148-160.

Manyaeva, V. A., et al. (2016). "Strategic management accounting of company costs." International Review of Management and Marketing 6(5): 255-264.

Marten, P., et al. (2022). "Environmental Uncertainty: Typology Of Strategy And Strategic Management Accounting Techniques On Company Performance." International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science 3(2): 489-503.

McLellan, J. D. (2014). "Management accounting theory and practice: Measuring the gap in United States businesses." Journal of Accounting, Business & Management 21(1): 53-68.

Messner, M. (2016). "Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice." Management accounting research 31: 103-111.

Miles, R. E., et al. (1978). "Organizational strategy, structure, and process." Academy of management review 3(3): 546-562.

Ngô Thế Chi (2022). "Kế toán quản trị chiến lược chi phí - vai trò và các kỹ thuật áp dụng." Tạp chí tài chính online.

Nguyễn La Soa (2023). "NGHIÊN CỨU MỨC ĐỘ SẴN SÀNG ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC Ở CÁC DOANH NGHIỆP VỪA VÀ NHỎ TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ HÀ NỘI." Tạp chí khoa học thương mại số 175/2023: 69-79.

Nguyen, N., et al. (2019). "Factors affecting the application of management accounting in small and medium enterprises in Hanoi, Vietnam." Management Science Letters 9(12): 2039-2050.

Nguyen, N. P. (2018). "Performance implication of market orientation and use of management accounting systems." Journal of Asian Business and Economic Studies 25(1): 33-49.

Nguyễn Thu Hiền (2019). "VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP: CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA NÓ ĐẾN HIỆU QUẢ KINH DOANH." Kinh tế & Phát triển 268, tháng 10/2019: 51-60.

- Nguyễn Vũ Việt & Mai Ngọc Anh (2020). Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp, NXB Tài Chính.
- Nik Abdullah, N. H., et al. (2022). "Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions." Cogent Business & Management **9**(1): 2093488.
- Niven, P. R. (2002). Balanced scorecard step-by-step: Maximizing performance and maintaining results, John Wiley & Sons.
- Nixon, B. and J. Burns (2012). "The paradox of strategic management accounting." Management accounting research **23**(4): 229-244.
- Nuhu, N., et al. (2025). "The impact of strategic management accounting (SMA) facets on organisational performance: the mediating role of the use of SMA practices." Meditari Accountancy Research **33**(1): 247-271.
- O'Donnell, E. and J. S. David (2000). "How information systems influence user decisions: a research framework and literature review." International Journal of Accounting Information Systems **1**(3): 178-203.
- Ojra, J., et al. (2021). "Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda." Future Business Journal **7**(1): 64.
- Oliver, L. (1991). "Accountants as business partners." Strategic Finance **72**(12): 40.
- Otley, D. (2016). "The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014." Management accounting research **31**: 45-62.
- Otley, D. T. (1980). "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis." Accounting, organizations and society **5**(4): 413-428.
- Pavlatos, O. (2015). "An empirical investigation of strategic management accounting in hotels." International Journal of Contemporary Hospitality Management **27**(5): 756-767.
- Pavlatos, O. and X. Kostakis (2018). "The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting." Journal of Accounting & Organizational Change **14**(4): 455-472.
- Pearce và cộng sự (2000). Strategic management: Formulation, implementation, and control, Irwin/McGraw-Hill Columbus, OH.
- Phạm Đức Hiếu, C. T. H. (2021). "Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới áp dụng kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp." Tạp chí Kế toán & Kiểm toán Số tháng 4/2021: 19-23.
- 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. Đại học Kinh tế Tp. HCM.
- Pires, R., et al. (2024). "Forty years of publications on strategic management accounting: Exploring the conceptual structure through co-word analysis: Cuarenta años de publicaciones en contabilidad de gestión estratégica: Explorando la estructura

conceptual a través del análisis de co-palabras." Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review **27**(2): 288-306.

Pires, R. A. R., et al. (2020). Using strategic management accounting practices to measure and manage intellectual capital: A proposal. Handbook of research on accounting and financial studies, IGI Global: 37-62.

Porter, M. E. (1980). "Industry structure and competitive strategy: Keys to profitability." Financial analysts journal **36**(4): 30-41.

Porter, M. E. (2000). "Attitudes, values, beliefs, and the microeconomics of prosperity." Culture Matters. New York: Basic Books **2000**: 14-28.

Porter's, V. C. M. (1985). "What is value chain." E-Commer: 1-13.

Prašnikar, J., et al. (2005). "Benchmarking as a tool of strategic management." Total Quality Management and Business Excellence **16**(2): 257-275.

Prowle, M. and M. Lucas (2017). Management accounting in the contemporary business world, Bloomsbury Publishing.

Quy, B. T. T. (2020). Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng SMA và sự tác động của SMA đến thành quả hoạt động của doanh nghiệp sản xuất ở vùng Đông Nam Bộ, Đại học kinh tế TP Hồ Chí Minh.

Ribeiro, J. A. and R. W. Scapens (2006). "Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development." Qualitative research in accounting & management **3**(2): 94-111.

Rogers, E. (2003). Diffusion of Innovations 5th, Free press.

Rogers, E. M., et al. (2014). Diffusion of innovations. An integrated approach to communication theory and research, Routledge: 432-448.

Rom, A. and C. Rohde (2006). "Enterprise resource planning systems, strategic enterprise management systems and management accounting: A Danish study." Journal of enterprise information management **19**(1): 50-66.

Roslender, R. and S. J. Hart (2003). "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives." Management accounting research **14**(3): 255-279.

RS, R. K. and A. Atkinson (1989). "Advanced management accounting." New Jersey: Englewood Cliffs.

Scapens, R. W. (1984). Management accounting—A survey paper, Springer.

Scapens, R. W. (2006). "15 Changing times: management accounting research and practice from a UK perspective." Contemporary issues in management accounting: 329.

Scott, W. R. (1987). "Organizations: Rational, natural, and open systems." (No Title).

Shah, H., et al. (2011). "Strategic management accounting—A messiah for management accounting." Australian Journal of Business and Management Research **1**(4): 1-7.

- Shaleh, M. (2024). "The transformative implications of technology on accounting practices." Advances in Management & Financial Reporting 2(2): 98-109.
- Shank, J. K. (1989). "Strategic cost management: new wine, or just new bottles." Journal of management accounting research 1(1): 47-65.
- Shank, J. K. and J. Fisher (1999). "Target costing as a strategic tool." MIT Sloan Management Review.
- Simatupang, T. M., et al. (2017). "The emergence of value chain thinking." International Journal of value chain management 8(1): 40-57.
- Simmonds (1981). "Strategic management accounting." Management Accounting vol.59: pp.9-26.
- Simons, R. (1987). "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis." Accounting, organizations and society 12(4): 357-374.
- SSI-Trung tâm phân tích và tư vấn đầu tư (2025). Báo cáo cập nhật tăng trưởng ngành xây dựng năm 2025. SSI.
- Suarez, J., et al. (2024). "The Role of Strategic Management Accounting Techniques in the Improvement of A Company's Financial Performance: The Case of low-cost Airlines." WSEAS Trans. Bus. Econ 21: 2190-2202.
- Suong, N. T. (2025). "Trao đổi về các kỹ thuật của kế toán quản trị chiến lược chi phí." Tạp chí Kinh tế và Dự báo online.
- Superville, C. R., et al. (2003). "Quality costing: Modeling with suggestions for managers." International Journal of Management 20(3): 346.
- Taylor, M. S. (2021). Strategic management accounting practices in medium sized uk construction companies: a mixed-methods approach, Nottingham Trent University (United Kingdom).
- Tomkins, C. and C. Carr (1996). "Editorial in special issue of management accounting research: Strategic management accounting." Management accounting research 7(2): 165-167.
- Trần Hồng Vân & Trần Thị Phương Lan (2020). "Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam." Tạp chí Nghiên cứu Tài chính-Marketing.
- Trần Long (2017). "Đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến quản trị chiến lược của các ngân hàng thương mại Việt Nam-Nghiên cứu thực chứng tại Ngân hàng TMCP Đầu tư và Phát triển Việt Nam."
- Trần Thị Phương Lan (2019). "Thông tin hữu ích của kế toán quản trị chiến lược cho việc ra quyết định chiến lược trong các doanh nghiệp." Tạp chí Nghiên cứu Tài chính-Marketing(49): 37-49.
- 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. Đại học Kinh tế Tp. HCM.

Trần Văn Tùng (2023). "Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược tại các công ty niêm yết trên Sở giao dịch chứng khoán TP.HCM." Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán Số 237: 33-36.

Turner, M. J., et al. (2017). "Hotel property performance: The role of strategic management accounting." International Journal of Hospitality Management **63**: 33-43.

Ussahawanitchakit, P. (2017). "Value chain costing, competitive advantage and firm success: Evidence from Thai auto parts manufacturing businesses." International Journal of Business **22**(3): 230-250.

Van de Ven, A. H. and R. Drazin (1984). The concept of fit in contingency theory, Strategic Management Research Center.

Van de Ven, A. H. and D. L. Ferry (1980). "Measuring and assessing organizations."

VCCI (2025). "Doanh nghiệp xây dựng "mơ lớn" năm 2025." Tạp chí điện tử Đầu tư tài chính.

Venkatraman, N. (1989). "Strategic orientation of business enterprises: The construct, dimensionality, and measurement." Management science **35**(8): 942-962.

Venkatraman, N. and V. Ramanujam (1986). "Measurement of business performance in strategy research: A comparison of approaches." Academy of management review **11**(4): 801-814.

Wang, J. and C. Ren (2025). "Exploring the theory and practice of strategic management accounting: A literature review." Journal of Social Science Humanities and Literature **8**(3)

Ward, K. (1992). Strategic Management Accounting (Butterworth, Heinemann Ltd, Oxford

Ward, K. (2012). Strategic management accounting, Routledge.

Weber, M. (1946). Science as a Vocation. Science and the Quest for Reality, Springer: 382-394.

Wheelen, T. L. (2011). Concepts in strategic management and business policy, Pearson Education India.

Zairi, M. (1994). "Benchmarking: the best tool for measuring competitiveness." Benchmarking for Quality Management & Technology **1**(1): 11-24.

Zakaria, N., et al. (2020). "The Implementation of Life Cycle Costing towards Private Client's Investment: The Case of Malaysian Construction Projects." J. Build. Perform. ISSN **11**: 2020.

PHỤ LỤC 1. PHIẾU PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA

Thông tin cá nhân người được phỏng vấn:	
Họ và Tên:	Giới tính:
Chức danh:	Trình độ học vấn:
Tuổi:	Thời gian làm việc ở vị trí hiện tại:
Thông tin về doanh nghiệp:	
Tên công ty:	Loại hình doanh nghiệp:
Lĩnh vực kinh doanh:	Vốn hoạt động:
Số lượng nhân viên:	
Các vấn đề	Nội dung câu hỏi
Quy trình quản lý chiến lược tại công ty	- Giới thiệu ngắn gọn về công ty? (tên, loại hình, vốn hoạt động, lĩnh vực kinh doanh) - Anh/Chị đã làm việc tại công ty này bao lâu? Ai là khách hàng chính và đối thủ cạnh tranh của công ty? Gần đây có thay đổi gì lớn về môi trường kinh doanh và hoạt động kinh doanh không? Quy trình quản lý chiến lược trong công ty là gì và vai trò của anh/chị trong quá trình quản lý chiến lược là gì?
Các kỹ thuật SMA đang được sử dụng tại các công ty xây dựng	- Các kỹ thuật SMA hiện đang được sử dụng tại công ty là gì? - Đánh giá như thế nào về mức độ sử dụng các kỹ thuật SMA? Tại sao sử dụng các kỹ thuật đó? Tại sao không sử dụng các kỹ thuật SMA khác? - Điều gì ngăn cản việc áp dụng các kỹ thuật này ở công ty anh/chị? Khó khăn khi áp dụng? - Anh/Chị thấy khi sử dụng các kỹ thuật SMA sẽ đem lại những lợi ích cụ thể nào? - Tại sao có lợi ích lớn như vậy mà không sử dụng các kỹ thuật SMA này?
Vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với doanh nghiệp	- Làm thế nào để bạn cập nhật các kiến thức mới về kế toán quản trị? Những ý tưởng mới được đưa vào doanh nghiệp như thế nào? - Chiến lược công ty được phát triển như thế nào? Ai tham gia? Thông tin nào được sử dụng để đưa ra quyết định chiến lược? Ai cung cấp thông tin này? Bộ phận kế toán có được tham gia vào quá trình này không? Anh/Chị có thể cung cấp một số bằng chứng ví dụ về loại thông tin được tạo ra không? - Anh/chị có hỗ trợ cho quá trình ra quyết định chiến lược của doanh nghiệp không? Có cách nào để tối ưu hóa chi phí và nguồn lực không?
Các yếu tố ảnh hưởng đến việc sử dụng SMA trong các công ty xây	- Định hướng thị trường của công ty gần đây như thế nào? Giải thích mối quan hệ giữa sự tăng trưởng và yêu cầu cần các thông tin do SMA cung cấp?

Thông tin cá nhân người được phỏng vấn:	
dụng	- Công nghệ nào đang được sử dụng tại công ty? Có thuận lợi và khó khăn gì trong áp dụng công nghệ số trong SMA tại công ty? - Năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán tại công ty như thế nào? Bằng cấp, có sự hỗ trợ của công ty trong đào tạo thực hiện các công việc kế toán không?
Lợi ích của việc sử dụng SMA và hiệu quả hoạt động	-Anh/chị có nghĩ rằng việc sử dụng SMA có mối liên hệ với hiệu quả của công ty không? Đây có phải là mối quan hệ nhân quả không? Tại sao? - Anh/chị có nghĩ rằng việc sử dụng SMA nhiều hơn sẽ làm cho hiệu quả hoạt động tốt hơn không? Ví dụ cụ thể? Anh/chị có suy nghĩ nào khác không?
Liên hệ phỏng vấn tiếp theo	Tôi có thể liên hệ lại sau khi tôi đã xem lại các câu trả lời của anh/chị không? Tôi có thể phỏng vấn tiếp về các vấn đề anh/chị đã đề cập trước đó không?

Lưu ý: Đây là dàn ý phỏng vấn, các câu hỏi sẽ được mở rộng thêm trong quá trình trao đổi để phù hợp với từng đối tượng chuyên gia nhóm A hoặc B để đào sâu thêm các vấn đề nghiên cứu về kế toán quản trị chiến lược trong lý thuyết cũng như thực tiễn tại các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

PHỤ LỤC 2: PHIẾU KHẢO SÁT

Kính chào Quý anh/chị,

Tôi tên là Lê Thị Ngọc Mai, nghiên cứu sinh của trường Đại học Công nghiệp Hà Nội. Hiện tại, tôi đang thực hiện đề tài “**Nghiên cứu kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam**”. Nghiên cứu này nhằm tìm hiểu về lý thuyết kế toán quản trị chiến lược (SMA) và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam, từ đó sẽ giúp đề xuất những định hướng nhằm cải thiện và nâng cao việc vận dụng SMA, đáp ứng tốt hơn cho việc cung cấp thông tin kế toán cho mục tiêu chiến lược. Để kết quả nghiên cứu có giá trị và ý nghĩa, tôi mong muốn nhận được sự giúp đỡ quý báu của quý anh/chị. Tất cả những thông tin thu thập được sẽ được bảo mật và chỉ dùng cho nghiên cứu. Tôi biết rằng thời gian của anh/chị rất quý giá, tuy nhiên kinh nghiệm và sự hiểu biết của anh/chị đóng vai trò rất quan trọng và có ý nghĩa rất lớn trong nghiên cứu này. Nếu anh/chị có ý kiến góp ý hoặc đề nghị gì, xin liên hệ với tôi theo địa chỉ email: lethingocmai@hau.edu.vn hoặc theo số điện thoại di động: 0972.367.134. Trân trọng!

PHẦN 1: THÔNG TIN LIÊN QUAN

Câu 1: Tên doanh nghiệp của anh/chị (Vui lòng ghi rõ)

Tên: _____

Câu 2: Địa chỉ doanh nghiệp của anh/chị (Vui lòng ghi rõ)

Câu 3: Vui lòng cho biết Quý Anh/Chị có được tham gia vào quy trình chiến lược của doanh nghiệp? (Tham gia một trong các vai trò như cung cấp / sử dụng thông tin cho việc lên kế hoạch, ra quyết định, đánh giá dự án, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp)

☐ Có

☐ Không

Câu 4: Vui lòng cho biết vị trí công tác hiện tại của Quý Anh/Chị:

☐ Kế toán viên

☐ Kế toán tổng hợp

☐ Kế toán trưởng

☐ Quản lý cấp trung trong doanh nghiệp

☐ Quản lý cấp cao trong doanh nghiệp

Câu 5: Số năm công tác tại doanh nghiệp của Quý Anh/Chị:

☐ Dưới 3 năm

☐ Từ 3 đến dưới 5 năm

☐ Từ 5 năm đến dưới 10 năm

☐ Từ 10 năm trở lên

Câu 6: Quy mô vốn điều lệ của công ty:

- ☐ Dưới 200 tỷ đồng
☐ Từ 200 đến dưới 500 tỷ đồng
☐ Từ 500 đến dưới 1.000 tỷ đồng
☐ Từ 1.000 đến dưới 2.000 tỷ đồng
☐ Từ 2.000 tỷ đồng trở lên

PHẦN 2: NỘI DUNG KHẢO SÁT

Câu 1: Quý anh/chị vui lòng cho biết mức độ sử dụng KTQT có nội dung theo định hướng thông tin chiến lược được liệt kê dưới đây tại đơn vị. Đối với mỗi nội dung, Quý vị chỉ **khoanh tròn, duy nhất** vào một trong các con số từ 1 đến 5.

Cách khoanh tròn theo quy ước như sau: **1:** Hoàn toàn không sử dụng; **2:** Ít khi sử dụng; **3:** Thỉnh thoảng; **4:** Thường xuyên; **5:** Rất thường xuyên.

(Các kỹ thuật kế toán cụ thể được đính kèm và giải thích trong phần phụ lục kèm theo)

NỘI DUNG	MỨC ĐỘ				
	Hoàn toàn không sử dụng	Ít khi sử dụng	Thỉnh thoảng	Thường xuyên	Rất thường xuyên
Kế toán chi phí theo thuộc tính	1	2	3	4	5
Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm	1	2	3	4	5
Kế toán chi phí chất lượng	1	2	3	4	5
Kế toán chi phí theo mục tiêu	1	2	3	4	5
Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị	1	2	3	4	5
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo điểm chuẩn	1	2	3	4	5
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo thẻ điểm cân bằng BSC	1	2	3	4	5

Câu 2. Quý anh/chị vui lòng đánh giá mức độ **hiệu quả hoạt động** của doanh nghiệp so với đối thủ cạnh tranh được liệt kê dưới đây. Đối với mỗi nội dung, Quý vị chỉ **khoanh tròn, duy nhất** vào một trong các con số quy ước như sau: **1:** Hoàn toàn không đồng ý; **2:** Không đồng ý; **3:** Phân vân; **4:** Đồng ý; **5:** Hoàn toàn đồng ý.

NỘI DUNG	Mức độ				
Hiệu quả đầu tư của doanh nghiệp trong các dự án xây dựng cao hơn so với các đối thủ cạnh tranh.	1	2	3	4	5
Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của các dự án doanh nghiệp thực hiện cao hơn phần lớn các đối thủ cùng ngành.	1	2	3	4	5
Mức độ sử dụng công suất thi công và thiết bị máy móc của doanh nghiệp hiệu quả hơn so với các doanh nghiệp xây dựng khác.	1	2	3	4	5
Mức độ hài lòng của chủ đầu tư/khách hàng về tiến độ và chất lượng bàn giao cao hơn so với	1	2	3	4	5

các đối thủ cạnh tranh.					
Chất lượng công trình hoàn thành (độ bền, ít khiếm khuyết, đạt chuẩn kỹ thuật) vượt trội so với nhiều nhà thầu khác trong ngành.	1	2	3	4	5
Năng lực phát triển và triển khai các giải pháp thi công mới (công nghệ mới, biện pháp kỹ thuật tối ưu) tốt hơn so với các đối thủ cạnh tranh.	1	2	3	4	5
Thị phần của doanh nghiệp trên thị trường xây dựng (theo giá trị hợp đồng/khối lượng công việc) đang tăng trưởng và cao hơn so với trung bình ngành.	1	2	3	4	5

Câu 3. Quý anh/chị vui lòng đánh giá mức độ **định hướng thị trường** của doanh nghiệp được liệt kê dưới đây. Đối với mỗi nội dung, Quý vị chỉ **khoanh tròn, duy nhất** vào một trong các con số quy ước như sau: **1:** Hoàn toàn không đồng ý; **2:** Không đồng ý; **3:** Phân vân; **4:** Đồng ý; **5:** Hoàn toàn đồng ý.

NỘI DUNG	Mức độ				
Doanh nghiệp hiểu biết rõ về nhu cầu, kỳ vọng và tiêu chuẩn kỹ thuật của các chủ đầu tư trong từng loại dự án xây dựng.	1	2	3	4	5
Các bộ phận trong doanh nghiệp (kỹ thuật, dự toán, thi công, kế toán) phối hợp chặt chẽ nhằm tạo ra giá trị cao hơn cho chủ đầu tư và đảm bảo thắng thầu dự án.	1	2	3	4	5
Ban lãnh đạo luôn định hướng chiến lược dựa trên việc phục vụ nhu cầu của các phân khúc thị trường xây dựng nhằm đảm bảo tăng trưởng dài hạn và lợi nhuận bền vững.	1	2	3	4	5
Doanh nghiệp thường xuyên cập nhật xu hướng kỹ thuật, yêu cầu pháp lý và nhu cầu mới của chủ đầu tư để nâng cao khả năng cạnh tranh.	1	2	3	4	5

Câu 4. Quý anh/chị vui lòng đánh giá mức độ **năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị** tại doanh nghiệp được liệt kê dưới đây. Đối với mỗi nội dung, Quý vị chỉ **khoanh tròn, duy nhất** vào một trong các con số quy ước như sau: **1:** Hoàn toàn không đồng ý; **2:** Không đồng ý; **3:** Phân vân; **4:** Đồng ý; **5:** Hoàn toàn đồng ý.

NỘI DUNG	Mức độ				
Nhân viên kế toán được chia sẻ nguồn lực, và tạo điều kiện học tập cập nhật kiến thức chuyên môn, công cụ phân tích và kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược mới.	1	2	3	4	5
Nhân viên kế toán quản trị phối hợp chặt chẽ với các bộ phận dự toán, kỹ thuật, thi công và quản lý dự án để đảm bảo thông tin được xử lý đầy đủ và chính xác.	1	2	3	4	5

Kế toán quản trị am hiểu về các mục tiêu chiến lược liên quan đến kiểm soát chi phí, hiệu quả dự án và nâng cao năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp.	1	2	3	4	5
Nhân viên kế toán quản trị sở hữu các chứng chỉ nghề nghiệp phù hợp (kế toán trưởng, CFO, chứng chỉ phân tích tài chính/kế toán quản trị, CMA, chứng chỉ đặc thù ngành xây dựng...) để đáp ứng yêu cầu phân tích chiến lược.	1	2	3	4	5
Nhân viên kế toán quản trị tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và cung cấp thông tin chính xác, trung thực để hỗ trợ đánh giá hiệu quả dự án và ra quyết định chiến lược.	1	2	3	4	5
Nhân viên kế toán quản trị làm việc với tinh thần trách nhiệm cao trong việc phân tích chi phí, giám sát tiến độ, chất lượng và cung cấp thông tin kịp thời cho ban lãnh đạo.	1	2	3	4	5

Câu 5. Quý anh/chị vui lòng đánh giá mức độ **sử dụng công nghệ** tại doanh nghiệp được liệt kê dưới đây. Đối với mỗi nội dung, Quý vị chỉ **khoanh tròn, duy nhất** vào một trong các con số quy ước như sau: **1:** Hoàn toàn không đồng ý; **2:** Không đồng ý; **3:** Phân vân; **4:** Đồng ý; **5:** Hoàn toàn đồng ý.

NỘI DUNG	Mức độ				
Công nghệ thông tin là một yếu tố cốt lõi trong hệ thống vận hành và quản lý dự án của doanh nghiệp (đầu thầu, dự toán, giám sát thi công, nghiệm thu).	1	2	3	4	5
Doanh nghiệp áp dụng các phần mềm công nghệ trong hoạt động dự toán, lập hồ sơ thầu và quản lý tiến độ thi công	1	2	3	4	5
Hệ thống thông tin kế toán và quản trị chi phí của doanh nghiệp được vận hành trên nền tảng máy tính hoặc hệ thống ERP tích hợp.	1	2	3	4	5
Doanh nghiệp có đầu tư, nâng cấp các phần mềm phục vụ kế toán quản trị, quản lý chi phí, quản lý hồ sơ chất lượng và quản lý dự án.	1	2	3	4	5

Xin chân thành cảm ơn ý kiến và trả lời của Quý anh/chị

Kính chúc Anh/Chị sức khỏe và thành công

PHỤ LỤC: TÀI LIỆU BỔ SUNG LIÊN QUAN ĐẾN CÁC THUẬT NGỮ

STT	THUẬT NGỮ	NỘI DUNG
1	Kế toán quản trị chiến lược	Kế toán quản trị chiến lược (SMA) được định nghĩa là một bộ phận cấu thành của kế toán quản trị, tập trung chủ yếu thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định quản trị chiến lược nhằm dẫn đầu chi phí thấp, tạo ra sự khác biệt và thực hiện kiểm soát, đánh giá hiệu quả của việc thực hiện chiến lược của một tổ chức.
2	Kế toán chi phí theo thuộc tính	Kỹ thuật kế toán chi phí theo thuộc tính trong doanh nghiệp xây dựng là phương pháp tính và quản lý chi phí dựa trên các đặc tính cụ thể của công trình, như mức độ phức tạp, loại vật liệu, yêu cầu kỹ thuật, thời gian thi công, điều kiện môi trường hay yêu cầu chất lượng từ chủ đầu tư.
3	Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm	Kế toán chi phí theo vòng đời sản phẩm trong doanh nghiệp xây dựng là phương pháp theo dõi và tính toán chi phí của một dự án trong toàn bộ vòng đời công trình – từ giai đoạn lập dự án, thiết kế, thi công đến vận hành, bảo trì và thanh lý.
4	Kế toán chi phí chất lượng	Kế toán chi phí chất lượng trong doanh nghiệp xây dựng là phương pháp ghi nhận, phân tích và kiểm soát các chi phí liên quan đến chất lượng công trình, bao gồm chi phí phòng ngừa lỗi như chi phí thiết kế công trình, kiểm tra – giám sát chất lượng, thử nghiệm vật liệu và chi phí phát sinh do sai sót, sửa chữa hay khiếu nại do lỗi thi công hoặc vật liệu.
5	Kế toán chi phí theo mục tiêu	Kế toán chi phí theo mục tiêu trong doanh nghiệp xây dựng là kỹ thuật xác định và kiểm soát chi phí ngay từ giai đoạn đầu của dự án, dựa trên mức chi phí mục tiêu đã đặt ra để đảm bảo công trình đạt yêu cầu chất lượng nhưng vẫn trong giới hạn ngân sách.
6	Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị	Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị là phương pháp phân tích và kiểm soát chi phí dựa trên từng hoạt động tạo ra giá trị của dự án xây dựng, từ lập kế hoạch – thiết kế – cung ứng vật tư – thi công – giám sát – nghiệm thu – bảo hành.
7	Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo điểm chuẩn	Kế toán theo điểm chuẩn (Benchmarking) là kỹ thuật so sánh hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp hoặc dự án xây dựng với chuẩn mực tốt nhất trong ngành, các đối thủ cạnh tranh hoặc các dự án tương tự. Trong ngành xây dựng, benchmarking thường được áp dụng để đánh giá chi phí thi công, tiến độ, chất lượng công trình, năng suất lao động, sử dụng vật tư – thiết bị, và mức độ hài lòng của chủ đầu tư.
8	Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả theo thẻ điểm cân bằng BSC	Kế toán theo Thẻ điểm cân bằng (BSC) là kỹ thuật lập kế hoạch và đánh giá hiệu quả hoạt động dự án trên nhiều khía cạnh, không chỉ dựa vào số liệu tài chính. BSC trong doanh nghiệp xây dựng thường xem xét hiệu quả qua bốn nhóm tiêu chí: (1) tài chính dự án, (2) mức độ hài lòng của chủ đầu tư, (3) tiến độ – chất lượng thi công và năng lực quản lý nội bộ, và (4) khả năng cải tiến, đào tạo và phát triển công nghệ – nhân lực.

**PHỤ LỤC 3: DANH SÁCH DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG THAM GIA
KHẢO SÁT**

STT	SÀN CK	Mã CK	TÊN CÔNG TY	ĐỊA CHỈ
1	HNX	AME	CTCP Alphanam E&C	Tầng 3 - Số 108 - Đường Nguyễn Trãi - P. Thượng Đình - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
2	HNX	C69	CTCP Xây dựng 1369	Số 37 - 38 Phố Dã Tượng - P. Lê Thanh Nghị - Tp. Hải Dương - T. Hải Dương
3	HNX	CMS	CTCP Tập Đoàn CMH Việt Nam	Tầng 12 - Tòa nhà văn phòng Intracom 2 - Số 33 - Đường Cầu Diễn - P. Phúc Diễn - Q. Bắc Từ Liêm - Tp. Hà Nội - Việt Nam
4	HNX	CSC	CTCP Tập đoàn COTANA	Lô CC5A Bán đảo Linh Đàm - P. Hoàng Liệt - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
5	HNX	CTX	Tổng Công ty cổ phần Đầu tư Xây dựng và Thương mại Việt Nam	Tầng 2 tòa nhà HH2 - Đường Dương Đình Nghệ - P. Yên Hòa - Q. Cầu Giấy - Tp. Hà Nội
6	HNX	CX8	CTCP Đầu tư và Xây lắp Constrexim Số 8	Toà nhà Constrexim 8 - Km số 8 - Đường Nguyễn Trãi - C7 - P. Thanh Xuân Bắc - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
7	HNX	DIH	CTCP Đầu tư Phát triển Xây dựng - Hội An	25 Hùng Vương - P. Cẩm Phô - Tp. Hội An - T. Quảng Nam
8	HNX	DTD	CTCP Đầu tư Phát triển Thành Đạt	Đường Nguyễn Thị Định - P. Thanh Châu - Tp. Phú Lý - T. Hà Nam
9	HNX	HUT	CTCP Tasco	Tầng 1 và tầng 20 Tòa nhà Tasco - Lô HH2-2 đường Phạm Hùng - P. Mỹ Trì - Q. Nam Từ Liêm - Tp. Hà Nội
10	HNX	IDJ	CTCP Đầu tư IDJ Việt Nam	Tầng 3 Tòa nhà TTTM Grand Plaza Số 117 Trần Duy Hưng - P. Trung Hòa - Q. Cầu Giấy - Tp. Hà Nội
11	HNX	KTT	CTCP Tập đoàn Đầu tư KTT	Số 18 Manor 1 STK khu Sunrise A KĐT The Manor Central Park đường Nguyễn Xiển - P. Đại Kim - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
12	HNX	L18	CTCP Đầu tư và Xây dựng Số 18	Số 471 Nguyễn Trãi - P. Thanh Xuân Nam - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội

13	HNX	L40	CTCP Đầu Tư và Xây dựng 40	Số 201/58 - Đường Nguyễn Xí - P.26 - Q.Bình Thạnh - Tp.HCM
14	HNX	LHC	CTCP Đầu tư và Xây dựng Thủy lợi Lâm Đồng	Số 87 Phù Đồng Thiên Vương - P 8 - Tp. Đà Lạt - Lâm Đồng
15	HNX	LIG	CTCP Licogi 13	Tầng 4 - Licogi 13 tower - Số 164 - Đường Khuất Duy Tiến - P. Nhân Chính - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
16	HNX	MC O	CTCP Đầu tư và Xây dựng BDC Việt Nam	Số 6 - ngõ 180 Thái Thịnh - Q.Đống Đa - Tp.Hà Nội
17	HNX	MST	CTCP Đầu tư MST	Ngõ 159 Phố Tây Sơn - TT. Phùng - H. Đan Phượng - Tp. Hà Nội
18	HNX	NDX	CTCP Xây lắp Phát triển Nhà Đà Nẵng	31 Núi Thành - P. Hòa Thuận Đông - Q. Hải Châu - Tp. Đà Nẵng
19	HNX	PEN	CTCP Xây lắp III Petrolimex	2286 Huỳnh Tấn Phát - Ấp 3 - X. Phú Xuân - H. Nhà Bè - Tp. HCM - Việt Nam
20	HNX	PPS	CTCP Dịch vụ Kỹ thuật Điện lực Dầu khí Việt Nam	Tầng 7- Tòa nhà HH3 - KĐT Mỹ Đình - P. Mỹ Đình 1 - Q. Nam Từ Liêm - Hà Nội
21	HNX	PTD	CTCP Thiết kế Xây dựng Thương mại Phúc Thịnh	361 Lê Trọng Tấn - P. Sơn Kỳ - Q. Tân Phú - Tp. HCM
22	HNX	QTC	CTCP Công trình Giao thông Vận tải Quảng Nam	Số 10 Nguyễn Du - Tp.Tam Kỳ - T.Quảng Nam
23	HNX	S55	CTCP Sông Đà 505	Xã IAO - H.Iagrai - T.Gia Lai
24	HNX	S99	CTCP SCI	Tầng 3 tháp C - TN Golden Palace - Mễ Trì - Q.Nam Từ Liêm - TP.Hà Nội
25	HNX	SCG	CTCP Tập Đoàn Xây Dựng SCG	Tầng 8 - Toà nhà Sunshine Center - Số 16 - Đường Phạm Hùng - P. Mỹ Đình 2 - Q. Nam Từ Liêm - Tp. Hà Nội
26	HNX	SCI	CTCP SCI E&C	Tầng 3 tháp C - Tòa nhà Golden Palace - Đường Mễ Trì - P. Mễ Trì - Q. Nam Từ Liêm - TP. Hà Nội
27	HNX	SD5	CTCP Sông Đà 5	Tầng 5 Tháp B - Tòa nhà HH4 Sông Đà Mỹ Đình - H.Từ Liêm - Tp.Hà Nội
28	HNX	SD6	CTCP Sông Đà 6	Tầng 1 và tầng 2 - Tòa nhà TM - Khu đô thị Văn Khê - P. La Khê - Q. Hà Đông - Tp. Hà Nội

29	HNX	SD9	CTCP Sông Đà 9	Tòa nhà Sông Đà 9 - Đường Phạm Hùng - P.Mỹ Đình 2 - Q. Nam Từ Liêm - Tp.Hà Nội
30	HNX	SDT	CTCP Sông Đà 10	Tầng 10-11 - Tòa nhà Sông Đà - Đường Phạm Hùng - P.Mỹ Đình 1 - Q.Nam Từ Liêm - Tp.Hà Nội
31	HNX	SJE	CTCP Sông Đà 11	Tầng 7 - Tòa nhà Sông Đà-Hà Đông - Km 10 Trần Phú - Hà Đông - Hà Nội
32	HNX	TA9	CTCP Xây lắp Thành An 96	Số 2 Nguyễn Văn Trỗi – P.Hoà Thuận Đông – Q.Hải Châu – Tp.Đà Nẵng
33	HNX	THD	CTCP Thaiholdings	Số 210 - Đường Trần Quang Khải - P. Trảng Tiền - Q. Hoàn Kiếm - Tp. Hà Nội
34	HNX	TKC	CTCP Xây dựng và Kinh doanh Địa ốc Tân Kỳ	Số 63 Ung Văn Khiêm - P.25 - Q.Bình Thạnh - Tp.HCM
35	HNX	TTL	Tổng Công ty Thăng Long - CTCP	Số 72 Nguyễn Chí Thanh - P. Láng Thượng - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
36	HNX	V12	CTCP Xây dựng Số 12	Số 57 Vũ Trọng Phụng - Q.Thanh Xuân - Tp.Hà Nội
37	HNX	V21	CTCP Vinaconex 21	Phố Ba La - P. Phú La - Q. Hà Đông - Tp. Hà Nội
38	HNX	VC1	CTCP Xây dựng Số 1	D9 Khuất Duy Tiến - Thanh Xuân Bắc - Q.Thanh Xuân - Tp.Hà Nội
39	HNX	VC2	CTCP Đầu tư và Xây dựng Vina2	Tầng 2-4 tòa nhà B - KĐT mới Kim Văn - Kim Lũ - P. Đại Kim - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
40	HNX	VC6	CTCP Xây dựng và Đầu tư Visicons	Tầng 5 - Tòa nhà 29T2 Hoàng Đạo Thúy - Trung Hòa - Cầu Giấy - Hà Nội
41	HNX	VC9	CTCP Xây dựng số 9 - VC9	Tầng 5 - Tòa nhà Vinaconex 9 - HH2-2 đường Phạm Hùng - P.Mễ Trì - Q. Nam Từ Liêm - Tp. Hà Nội - Việt Nam
42	HNX	VCC	CTCP Vinaconex 25	89A Phan Đăng Lưu - P.Hòa Cường Nam - Q.Hải Châu - Tp.Đà Nẵng
43	HNX	VE1	CTCP Xây dựng Điện VNECO 1	Số 489 Nguyễn Lương Bằng - P. Hòa Hiệp Nam - Q. Liên Chiểu - Tp. Đà Nẵng
44	HNX	VE2	CTCP Xây dựng Điện VNECO 2	Số 13 Mai Hắc Đế - P.Quán Bàu - Tp.Vinh - T.Nghệ An

45	HNX	VE3	CTCP Xây dựng Điện VNECO 3	Khối 3 - P.Trung Đô - Tp.Vinh - T.Nghệ An
46	HNX	VE4	CTCP Xây dựng Điện VNECO4	197 Nguyễn Trường Tộ - P.Đông Vĩnh - Tp.Vinh - T.Nghệ An
47	HNX	VE8	CTCP Xây dựng Điện VNECO 8	Số 10 Đào Duy Từ - P. Thống Nhất - Tp. Buôn Mê Thuột - T. Đắk Lắk
48	HOSE	BCG	CTCP Tập đoàn Bamboo Capital	27C Quốc Hương - P. Thảo Điền - Tp. Thủ Đức - Tp. Hồ Chí Minh
49	HOSE	C47	CTCP Xây dựng 47	Số 8 Biên Cương - P. Ngô Mây - Tp. Quy Nhơn - T. Bình Định
50	HOSE	CII	CTCP Đầu tư Hạ tầng Kỹ thuật Thành phố Hồ Chí Minh	Tầng 12, 152 Điện Biên Phủ - P. 25 - Q. Bình Thạnh - Tp. HCM - Việt Nam
51	HOSE	CTD	CTCP Xây dựng Coteccons	236/6 Điện Biên Phủ - P. 17 - Q. Bình Thạnh - Tp. HCM
52	HOSE	CTI	CTCP Đầu tư Phát triển Cường Thuận IDICO	Số 168 - KP. 11 - P. An Bình - Tp. Biên Hòa - T. Đồng Nai
53	HOSE	DC4	CTCP Xây dựng DIC Holdings	Tòa nhà Ruby Tower - Số 12 đường 3 tháng 2 - P. 8 - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa-Vũng Tàu
54	HOSE	DPG	CTCP Tập đoàn Đạt Phương	Tầng 15 tòa nhà Handico KĐT mới Mễ Trì Hạ đường Phạm Hùng - P. Mễ Trì - Q. Nam Từ Liêm - Tp. Hà Nội
55	HOSE	HAS	CTCP Hacisco	51 Vũ Trọng Phụng - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
56	HOSE	HBC	CTCP Tập đoàn Xây dựng Hòa Bình	235 Võ Thị Sáu - P. Võ Thị Sáu - Q.3 - Tp.HCM
57	HOSE	HHV	CTCP Đầu tư Hạ tầng Giao thông Đèo Cả	Km11+500 tuyến đường dẫn phía Nam hầm Hải Vân - P. Hòa Hiệp Bắc - Q. Liên Chiểu - Tp. Đà Nẵng
58	HOSE	HTI	CTCP Đầu tư Phát triển Hạ tầng IDICO	Km 1906+700 Quốc lộ 1A - KP 5 - P.Bình Hưng Hòa - Q.Bình Tân - Tp.HCM
59	HOSE	HUB	CTCP Xây lắp Thừa Thiên Huế	Số 72 đường Phạm Văn Đồng - P. Vỹ Dạ - Tp. Huế - T. Thừa Thiên Huế
60	HOSE	LCG	CTCP Lizen	Tòa nhà 24A Phan Đăng Lưu - P. 6 - Q. Bình Thạnh - Tp. HCM
61	HOSE	LEC	CTCP Bất động sản Điện lực Miền Trung	Lô A5 Đường Phạm Văn Đồng - P. An Hải Bắc - Q. Sơn Trà - Tp. Đà Nẵng

62	HOSE	LGC	CTCP Đầu tư Cầu đường CII	477-479 An Dương Vương - P. 11 - Q. 6 - Tp. Hồ Chí Minh
63	HOSE	PC1	CTCP Tập Đoàn PC1	Số 18 Lý Văn Phúc - P. Cát Linh - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
64	HOSE	PHC	CTCP Xây dựng Phục Hưng Holdings	Tầng 1 - Tháp A - Tòa nhà CT2 (The Light) - Đường Tố Hữu - P. Trung Văn - Q. Nam Từ Liêm - Tp. Hà Nội
65	HOSE	SC5	CTCP Xây dựng Số 5	Số 137 Lê Quang Định - P.14 - Q. Bình Thạnh - Tp. HCM
66	HOSE	TCD	CTCP Đầu tư Phát triển Công nghiệp và Vận tải	Số 89 Cách Mạng Tháng 8 - P. Bến Thành - Q. 1 - Tp. Hồ Chí Minh
67	HOSE	TGG	CTCP The Golden Group	Số 7-9 đường số 7 - Khu Đô Thị Sala - P. An Lợi Đông - Tp. Thủ Đức - Việt Nam
68	HOSE	VNE	Tổng Công ty cổ phần Xây dựng Điện Việt Nam	Số 344 Phan Châu Trinh - P. Bình Thuận - Q. Hải Châu - TP. Đà Nẵng
69	HOSE	VSI	CTCP Đầu tư và Xây dựng Cấp thoát nước	Tòa nhà WASECO - Số 10 Phố Quang - P.2 - Q. Tân Bình - Tp. HCM
70	HOSE	HDG	CTCP Tập đoàn Hà Đô	Số 8, Láng Hạ, Phường Giảng Võ, TP Hà Nội
71	UPCOM	ACS	CTCP Xây lắp Thương mại 2	36 Ung Văn Khiêm - P. 25 - Q. Bình Thạnh - Tp. Hồ Chí Minh
72	UPCOM	ATB	CTCP An Thịnh	Số 11 Tổ 8A - P. Đức Xuân - Tp. Bắc Kạn - T. Bắc Kạn
73	UPCOM	B82	CTCP 482	Số 155 Trường Chinh - Tp. Vinh - T. Nghệ An
74	UPCOM	BMN	CTCP 715	Số 404A - Ấp Tân Vĩnh Thuận - X. Tân Ngãi - Tp. Vĩnh Long - T. Vĩnh Long
75	UPCOM	BOT	CTCP BOT Cầu Thái Hà	Thôn Phú Vật - X. Tiến Đức - H. Hưng Hà - T. Thái Bình
76	UPCOM	C12	CTCP Cầu 12	Số 463 Nguyễn Văn Linh - P. Phúc Đồng - Q. Long Biên - Tp. Hà Nội
77	UPCOM	C4G	CTCP Tập đoàn CIENCO4	Tầng 10-11 toà nhà ICON4 - 243A đường Đê La Thành - P. Láng Thượng - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
78	UPCOM	C92	CTCP Xây dựng và Đầu tư 492	Số 198 Trường Chinh - P. Lê Lợi - Tp. Vinh - T. Nghệ An
79	UPCOM	CC1	Tổng Công ty Xây dựng Số 1 - CTCP	Số 111A Pasteur - P. Bến Nghé - Q. 1 - Tp. Hồ Chí Minh

80	UPCOM	CC4	CTCP Đầu tư và Xây dựng Số 4	243A Đê La Thành - P. Láng Thượng - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
81	UPCOM	CDR	CTCP Xây dựng Cao su Đồng Nai	Áp Trung Tâm - X. Xuân Lập - Tx. Long Khánh - T. Đồng Nai
82	UPCOM	CH5	CTCP Xây dựng Số 5 Hà Nội	Số 101 Phố Láng Hạ - P. Láng Hạ - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
83	UPCOM	CHS	CTCP Chiếu sáng Công cộng Thành phố Hồ Chí Minh	Số 121 Châu Văn Liêm - P. 14 - Q. 5 - TP. HCM
84	UPCOM	CI5	CTCP Đầu Tư Xây dựng Số 5	22 Lý Tự Trọng - P. Bến Nghé - Q. 1 - Tp. HCM
85	UPCOM	CIP	CTCP Xây lắp và Sản xuất Công nghiệp	Tầng 4 - Tòa nhà hỗn hợp Sông Đà - Đường Trần Phú - P. Văn Quán - Q. Hà Đông - Tp. Hà Nội
86	UPCOM	CLG	CTCP Đầu tư và Phát triển Nhà đất COTEC	Tầng 6 Cao ốc H2 - Số 196 Hoàng Diệu - P.8 - Q.4 - Tp.HCM
87	UPCOM	CT3	CTCP Đầu tư và Xây dựng Công trình 3	136/1 Trần Phú - P.4 - Q.5 - Tp.HCM
88	UPCOM	CT6	CTCP Công trình 6	Tổ 36 - Khối 4 - TT.Đông Anh - H.Đông Anh - Tp.Hà Nội
89	UPCOM	CTN	CTCP Xây dựng Công trình ngầm	Tầng 11 - Tòa nhà Vinaconex 9 - Lô HH2-2 Phạm Hùng - Từ Liêm - Hà Nội
90	UPCOM	DC1	CTCP Đầu tư Phát triển Xây dựng Số 1	Lầu 3 - Tòa nhà DIC Số 265 Lê Hồng Phong - P. 8 - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa Vũng Tàu
91	UPCOM	DCF	CTCP Xây dựng và Thiết kế Số 1	Số 28 Mạc Đĩnh Chi - P. Đa Kao - Q. 1- Tp. HCM
92	UPCOM	DGT	CTCP Công trình Giao thông Đồng Nai	200 Nguyễn Ái Quốc - P.Trảng Dài - Tp.Biên Hòa - T.Đồng Nai
93	UPCOM	DLM	CTCP Chiếu sáng công cộng Đà Nẵng	Số 19 - Đường Lê Hồng Phong - P. Phước Ninh - Q. Hải Châu - Tp. Đà Nẵng
94	UPCOM	DLR	CTCP Địa ốc Đà Lạt	25 Trần Phú - P. 3 - Tp. Đà Lạt - T. Lâm Đồng
95	UPCOM	DV W	CTCP Dịch vụ và Xây dựng Cấp nước Đồng Nai	Số 52 - Đường Cách Mạng Tháng 8 - P. Quyết Thắng - Tp. Biên Hòa - T. Đồng Nai
96	UPCOM	E12	CTCP Xây dựng Điện VNECO12	Số 155 Đường Lý Thường Kiệt - P. Đồng Phú - Tp. Đồng Hới - Quảng Bình
97	UPCOM	E29	CTCP Đầu tư Xây dựng và Kỹ thuật 29	Số 73 - Đường Nguyễn Trãi - P. Khương Trung - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội

98	UPCOM	G36	Tổng Công ty 36 - CTCP	Số 141 Hồ Đắc Di - P. Nam Đồng - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
99	UPCOM	GH3	CTCP Công trình Giao thông Hà Nội	Số 434 Trần Khát Chân - P. Phố Huế - Q. Hai Bà Trưng - Hà Nội
100	UPCOM	GTS	CTCP Công trình Giao thông Sài Gòn	476 Huỳnh Tấn Phát - P. Bình Thuận - Q. 7 - Tp. HCM
101	UPCOM	H11	CTCP Xây dựng HUD101	Phòng 404 Tòa nhà B1 số 176 phố Định Công - P. Định Công - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
102	UPCOM	HAN	Tổng Công ty Xây dựng Hà Nội - CTCP	Số 57 Quang Trung - P. Nguyễn Du - Q. Hai Bà Trưng - Tp. Hà Nội
103	UPCOM	HC1	CTCP Xây dựng Số 1 Hà Nội	59 Quang Trung - Nguyễn Du - Q. Hai Bà Trưng - Tp. Hà Nội
104	UPCOM	HEC	CTCP Tư vấn Xây dựng Thủy Lợi II	Số 169 Trần Quốc Thảo - P. 9 - Q. 3 - Tp. HCM
105	UPCOM	HFB	CTCP Công trình Cầu phà Thành phố Hồ Chí Minh	451/10 Tô Hiến Thành - P.14 - Q.10 - TP. Hồ Chí Minh
106	UPCOM	HHR	CTCP Đường sắt Hà Hải	Ngách 481/73 - Đường Ngọc Lâm - P. Gia Thụy - Q. Long Biên - Hà Nội
107	UPCOM	HMS	CTCP Xây dựng Bảo tàng Hồ Chí Minh	Số 381 Đội Cấn - P. Liễu Giai - Q. Ba Đình - Tp. Hà Nội
108	UPCOM	HTE	CTCP Đầu tư Kinh doanh Điện lực Thành phố Hồ Chí Minh	14A Đường số 85 - KP. 1 - P. Tân Quy - Q.7 - Tp. HCM
109	UPCOM	HU3	CTCP Đầu tư và Xây dựng HUD3	HUD3 Tower 121-123 Tô Hiệu - P. Nguyễn Trãi - Q. Hà Đông - TP. Hà Nội
110	UPCOM	ICI	CTCP Đầu tư và Xây dựng Công nghiệp	158 Phố Hạ Đình - P. Thanh Xuân Trung - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
111	UPCOM	ICN	CTCP Đầu tư Xây dựng Dầu khí IDICO	326 Nguyễn An Ninh - P.7 - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa - Vũng Tàu
112	UPCOM	L12	CTCP Licogi 12	Số 21 Phố Đại Từ - P. Đại Kim - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
113	UPCOM	L35	CTCP Cơ khí Lắp máy Lilama	Số 72E đường Hoàng Diệu - P. Thanh Bình - Tp. Ninh Bình - T. Ninh Bình
114	UPCOM	LCS	CTCP Licogi 166	Tầng 4 - Tòa nhà JSC 34 - 164 Khuất Duy Tiến - Thanh Xuân - Hà Nội
115	UPCOM	LG9	CTCP Cơ giới và Xây lắp Số 9	Số 2 - Đường Số 1 - KCN Biên Hòa 1 - P. An Bình - Tp. Biên Hòa - T. Đồng Nai
116	UPCOM	LIC	Tổng Công ty LICOGI - CTCP	Nhà G1 - Số 491 đường Nguyễn Trãi - P. Thanh Xuân Nam - Q.

				Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
117	UPCOM	LLM	Tổng Công ty Lắp máy Việt Nam - CTCP	Số 124 Minh Khai - Q. Hai Bà Trưng - Hà Nội
118	UPCOM	LM3	CTCP Lilama 3	Số 86 Tân Xuân - P. Xuân Đình - Q. Bắc Từ Liêm - Tp. Hà Nội
119	UPCOM	LTC	CTCP Điện nhẹ Viễn Thông	Số 142 Lê Duẩn - P. Khâm Thiên - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
120	UPCOM	LUT	CTCP Đầu tư Xây dựng Lương Tài	118 Cù Lao - P. 2 - Q. Phú Nhuận - Tp. HCM
121	UPCOM	MCI	CTCP Đầu tư Xây dựng và Phát triển Vật liệu IDICO	KCN Nhơn Trạch 1- H.Nhơn Trạch - T.Đồng Nai
122	UPCOM	MES	CTCP Cơ điện Công trình	Tầng 8 - Tháp A TN Sky Tower - Số 88 Láng Hạ - P. Láng Hạ - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
123	UPCOM	ND2	CTCP Đầu tư và Phát triển Điện Miền Bắc 2	Số nhà 64B - Đường Phan Đình Phùng - P. Lào Cai - Tp. Lào Cai - T. Lào Cai
124	UPCOM	NTB	CTCP Đầu tư Xây dựng và Khai thác Công trình Giao thông 584	Số 1 - Đường số 01 - KDC và căn hộ cao tầng 584 - Ấp 3 - X. Tân Kiên - H. Bình Chánh - Tp. HCM
125	UPCOM	PCC	CTCP Tập đoàn Xây lắp 1 - Petrolimex	Số 550-552 Nguyễn Văn Cừ - P. Gia Thụy - Q. Long Biên - Tp. Hà Nội
126	UPCOM	PFL	CTCP Dầu khí Đông Đô	Tầng 2 Tòa nhà Dolphin Plaza - 28 Trần Bình - Q.Nam Từ Liêm - Tp.Hà Nội
127	UPCOM	PHH	CTCP Hồng Hà Việt Nam	Số 161A - Phố Tô Hiệu - P.Nghĩa Đô - Q.Cầu Giấy - Tp.Hà Nội
128	UPCOM	PQN	CTCP Dịch vụ Dầu khí Quảng Ngãi PTSC	Lô 4H - Đường Tôn Đức Thắng - P. Lê Hồng Phong - Tp. Quảng Ngãi - T. Quảng Ngãi
129	UPCOM	PTO	CTCP Dịch vụ - Xây dựng Công trình Bưu Điện	Số 49 Bis Trần Bình Trọng - P. 5 - Q. Bình Thạnh - Tp. Hồ Chí Minh
130	UPCOM	PVA	CTCP Tổng Công ty Xây lắp Dầu khí Nghệ An	Tầng 10 - Tòa nhà Dầu khí Nghệ An - Số 7 Quang Trung - Tp.Vinh - Nghệ An
131	UPCOM	PVH	CTCP Xây lắp Dầu khí Thanh Hóa	Tầng 10 Tòa nhà dầu khí - Số 38A Đại lộ Lê Lợi - P. Điện Biên - TP. Thanh Hóa
132	UPCOM	PVX	Tổng Công ty cổ phần Xây lắp Dầu khí Việt Nam	Tầng 14, Tòa Nhà Viện Dầu khí Việt Nam, số 167 Phố Trung Kính - P. Yên Hòa - Q. Cầu Giấy - Tp. Hà Nội

133	UPCOM	PVY	CTCP Chế tạo Giàn khoan Dầu khí	65A2 - Đường 3/2 - P. Thắng Nhất - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa - Vũng Tàu
134	UPCOM	PXC	CTCP Phát triển Đô thị Dầu khí	Lô D - KĐT Dầu khí - Đường Ngô Quyền - P. 1 - TP. Cà Mau
135	UPCOM	PXS	CTCP Kết cấu Kim loại và Lắp máy Dầu khí	2 Nguyễn Hữu Cảnh - P. Thắng Nhất - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa Vũng Tàu
136	UPCOM	PXT	CTCP Xây lắp Đường ống Bể chứa Dầu khí	Số 35G Đường 30/4 - P.9 - TP. Vũng Tàu - T. Bà Rịa Vũng Tàu
137	UPCOM	QCC	CTCP Đầu tư Xây dựng và Phát triển Hạ tầng Viễn thông	Đường Phan Bội Châu - P. Tân Thành - Tp. Tam Kỳ - T. Quảng Nam
138	UPCOM	RCD	CTCP Xây dựng - Địa ốc Cao su	Số 236 Nam Kỳ Khởi Nghĩa - P. 06 - Q. 3 - TP. HCM
139	UPCOM	S12	CTCP Sông Đà 12	Tầng 12 nhà A - Tòa nhà Sông Đà - Mỹ Đình - Từ Liêm - Hà Nội
140	UPCOM	S96	CTCP Sông Đà 9.06	Tầng 7 Nhà G10 - P. Thanh Xuân Nam - Q. Thanh Xuân - TP. Hà Nội
141	UPCOM	SD1	CTCP Sông Đà 1	Số 18/165 - Đường Cầu Giấy - P. Dịch Vọng - Q. Cầu Giấy - Tp. Hà Nội
142	UPCOM	SD2	CTCP Sông Đà 2	Km 10 - Đường Nguyễn Trãi - P. Văn Quán - Q. Hà Đông - Tp. Hà Nội
143	UPCOM	SD4	CTCP Sông Đà 4	Tầng 3 - Tòa nhà TM - KĐT Văn Khê - P. La Khê - Q. Hà Đông - Tp. Hà Nội
144	UPCOM	SD7	CTCP Sông Đà 7	tiểu khu 5 - Thị trấn Ít Ong - H. Mường La - T. Sơn La
145	UPCOM	SD8	CTCP Sông Đà 8	X. Nậm Păm - H. Mường La - T. Sơn La
146	UPCOM	SDB	CTCP Sông Đà 207	Tầng 07 Tòa nhà Diamond Flower - Số 48 Lê Văn Lương - P. Nhân Chính - Q. Thanh Xuân - Hà Nội
147	UPCOM	SDD	CTCP Đầu tư và Xây lắp Sông Đà	Tầng 19 Tòa nhà Vinaconex - Số 34 Láng Hạ - P. Láng Hạ - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
148	UPCOM	SDJ	CTCP Sông Đà 25	Số 100 Trường Thi - P. Trường Thi - Tp. Thanh Hóa - T. Thanh Hóa
149	UPCOM	SDX	CTCP Phòng cháy Chữa cháy và Đầu tư Xây dựng Sông Đà	Tầng 5 tòa nhà CT1-Vimeco - đường Trần Duy Hưng - P. Trung Hòa - Q. Cầu Giấy - TP. Hà Nội
150	UPCOM	SHG	Tổng Công ty cổ phần Sông Hồng	Số 70 - Phố An Dương - P. Yên Phụ - Q. Tây Hồ - Tp. Hà Nội

151	UPCOM	SJG	Tổng Công ty Sông Đà - CTCP	Nhà G10, số 493 đường Nguyễn Trãi - P. Thanh Xuân Nam - Q. Thanh Xuân - Tp. HCM
152	UPCOM	SJM	CTCP Sông Đà 19	Tầng 3 - Số 8 - Ngõ 7 - Đường Chiến Thắng - P. Văn Quán - Q. Hà Đông - TP. Hà Nội
153	UPCOM	TA3	CTCP Đầu tư và Xây lắp Thành An 386	Số 116 Vũ Xuân Thiều - P. Phúc Lợi - Q. Long Biên - Tp. Hà Nội
154	UPCOM	TA6	CTCP Đầu tư và Xây lắp Thành An 665	116A Phạm Văn Đồng - P. Xuân Đình - Q. Bắc Từ Liêm - Tp. Hà Nội
155	UPCOM	TBT	CTCP Xây dựng Công trình Giao thông Bến Tre	694C Ấp Phú Hào - X. Phú Hưng - Tp. Bến Tre - T. Bến Tre
156	UPCOM	TED	Tổng Công ty tư vấn thiết kế giao thông vận tải - CTCP	Số 278 - Đường Tôn Đức Thắng - P. Hàng Bột - Q. Đống Đa - Tp. Hà Nội
157	UPCOM	TEL	CTCP Phát triển Công trình Viễn thông	Lô 18 - KĐT mới Định Công - P. Định Công - Q. Hoàng Mai - Tp. Hà Nội
158	UPCOM	TL4	Tổng Công ty cổ phần Xây dựng Thủy Lợi 4	205A Nguyễn Xí - P. 26 - Q. Bình Thạnh - Tp. Hồ Chí Minh
159	UPCOM	TNM	CTCP Xuất nhập khẩu và Xây dựng Công trình	20 Đường D1 Khu Dân cư Him Lam - P. Tân Hưng - Q. 7 - Tp. HCM
160	UPCOM	TS3	CTCP Trường Sơn 532	Đường Phạm Như Xương - P. Hòa Khánh Bắc - Q. Liên Chiểu - Tp. Đà Nẵng
161	UPCOM	TV6	CTCP Thương mại Đầu tư xây lắp điện Thịnh Vượng	Số 32 - đường số B4 - P. An Lợi Đông - Tp. Thủ Đức - Tp. HCM - Việt Nam
162	UPCOM	UDC	CTCP Xây dựng và Phát triển Đô thị Tỉnh Bà Rịa Vũng Tàu	Số 37 - Đường 3/2 - P. 8 - Tp. Vũng Tàu - T. Bà Rịa Vũng Tàu
163	UPCOM	UDJ	CTCP Phát triển Đô thị	C1 - 2 - 3 Đường DT 6 - Khu Liên hợp Công nghiệp - Dịch vụ Bình Dương - P. Hòa Phú - Tp. Thủ Dầu Một - T. Bình Dương
164	UPCOM	V11	CTCP Xây dựng Số 11	Tầng 1 - Tòa nhà Vinaconex - KĐT Trung Hòa - P. Nhân Chính - Q. Thanh Xuân - Tp. Hà Nội
165	UPCOM	V15	CTCP Xây dựng Số 15	Số 53 Ngô Quyền - P. Máy Chai - Q. Ngô Quyền - Tp. Hải Phòng
166	UPCOM	VC5	CTCP Xây dựng Số 5	Số 203 Trần Phú - P. Ba Đình - TX. Bỉm Sơn - T. Thanh Hóa
167	UPCOM	VE9	CTCP Đầu tư và Xây dựng VNECO 9	Tầng trệt C4-C5 Chung cư Chợ Đầm - P. Hương Xuân - Tp. Nha Trang - T. Khánh Hòa

168	UPCOM	VIW	Tổng Công ty Đầu tư Nước và Môi trường Việt Nam	Số 52 Quốc Tử Giám - Q.Đống Đa - Tp.Hà Nội
169	UPCOM	VPC	CTCP Đầu tư và Phát triển Năng lượng Việt Nam	Tầng 2 nhà D khu văn phòng và nhà cao cấp Vinaconex 1 - Số 289A Khuất Duy Tiến - P. Trung Hòa - Q. Cầu Giấy - Tp. Hà Nội
170	UPCOM	VSE	CTCP Dịch vụ Đường cao tốc Việt Nam	Tầng 5 - Tòa nhà Mitec - Lô E2 - Khu đô thị mới Cầu Giấy - P. Yên Hòa - Q. Cầu Giấy - Hà Nội
171	UPCOM	VVN	Tổng Công ty cổ phần Xây dựng Công nghiệp Việt Nam	Tòa nhà Vinaincon Số 5 - Đường Láng Hạ - P. Thành Công - Q. Ba Đình - Tp. Hà Nội
172	UPCOM	VW3	CTCP Viwaseen3	Km 14+500 - Quốc lộ 1A - X.Liên Ninh - H.Thanh Trì - Tp.Hà Nội
173	UPCOM	VXB	CTCP Vật liệu Xây dựng Bến Tre	207D Nguyễn Đình Chiểu - X. Phú Hưng - Tp. Bến Tre - T. Bến Tre
174	UPCOM	XDC	CTCP Xây Dựng Công Trình Tân Cảng	Số 1295B - Đường Nguyễn Thị Định - P. Cát Lái - Tp. Thủ Đức - Tp. Hồ Chí Minh
175	UPCOM	XLV	CTCP Xây Lắp và Dịch vụ Sông Đà	A86 - TT9 Khu đô thị mới Văn Quán - Yên Phúc - P.Văn Quán - Q.Hà Đông - Tp.Hà Nội
176	UPCOM	SHT 1190 09	CTCP Tập đoàn Sông Hồng Thủ đô	Số nhà 189, đường Lam Sơn, phường Tích Sơn, thành phố Vĩnh Yên, tỉnh Vĩnh Phúc, Việt Nam
177	UPCOM	DCI	Công ty CP phát triển đầu tư – xây dựng Bách Giang	Thôn Như Phương Thượng, Xã Long Hưng, Huyện Văn Giang, Hưng Yên, Việt Nam
178	UPCOM	SHH C	CTCP Sông Hồng Hoàng Gia	Phường Tích Sơn, thành phố Vĩnh Yên, tỉnh Vĩnh Phúc

PHỤ LỤC 4: KIỂM ĐỊNH ĐỘ TIN CẬY CRONBACH'S ALPHA

- Kiểm định độ tin cậy của thang đo Định hướng thị trường (DH)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.880	.880	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
DH1	10.28	6.814	.729	.543	.851
DH2	10.31	6.764	.723	.531	.853
DH3	10.43	6.457	.768	.605	.835
DH4	10.51	6.549	.741	.571	.846

- Kiểm định độ tin cậy của thang đo năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán quản trị (NL)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.911	.911	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NL1	17.52	17.402	.732	.609	.897
NL2	17.53	17.597	.730	.633	.898
NL3	17.27	16.052	.779	.658	.891
NL4	17.31	16.517	.795	.705	.888
NL5	17.36	16.507	.829	.720	.883
NL6	17.37	17.470	.651	.458	.909

- Độ tin cậy của thang đo sử dụng công nghệ (CN)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.886	.890	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
CN1	10.64	4.146	.844	.763	.820
CN2	10.62	4.414	.615	.387	.809
CN3	10.64	4.260	.796	.661	.838
CN4	10.65	4.165	.772	.675	.846

- Độ tin cậy của thang đo vận dụng SMA (SMAU)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.921	.921	7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
SMAU1	21.00	21.441	.681	.477	.917
SMAU2	21.14	21.190	.699	.502	.915
SMAU3	21.09	21.078	.716	.553	.913
SMAU4	21.15	19.709	.821	.951	.902
SMAU5	21.10	20.231	.801	.678	.905
SMAU6	21.17	19.720	.826	.952	.902
SMAU7	21.14	20.543	.738	.594	.911

- Độ tin cậy của thang đo hiệu quả hoạt động (HQ)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.953	.954	7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HQ1	17.15	36.765	.797	.700	.949
HQ2	17.27	36.677	.863	.764	.944
HQ3	17.23	36.544	.816	.718	.948
HQ4	17.36	37.050	.856	.944	.945
HQ5	17.26	36.464	.861	.790	.944
HQ6	17.30	36.778	.826	.715	.947
HQ7	17.33	36.856	.861	.945	.944

PHỤ LỤC 5: PHÂN TÍCH NHÂN TỐ KHÁM PHÁ EFA

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.900
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	8742.398
	df	378
	Sig.	.000

Total Variance Explained

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings ^a
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	10.081	36.004	36.004	9.781	34.933	34.933	8.062
2	3.766	13.452	49.456	3.431	12.254	47.187	6.875
3	2.821	10.076	59.532	2.506	8.949	56.135	4.559
4	2.314	8.265	67.797	2.030	7.249	63.385	4.537
5	1.563	5.583	73.380	1.245	4.446	67.831	5.782
6	0.781	2.789	76.169				
7	0.619	2.212	78.382				

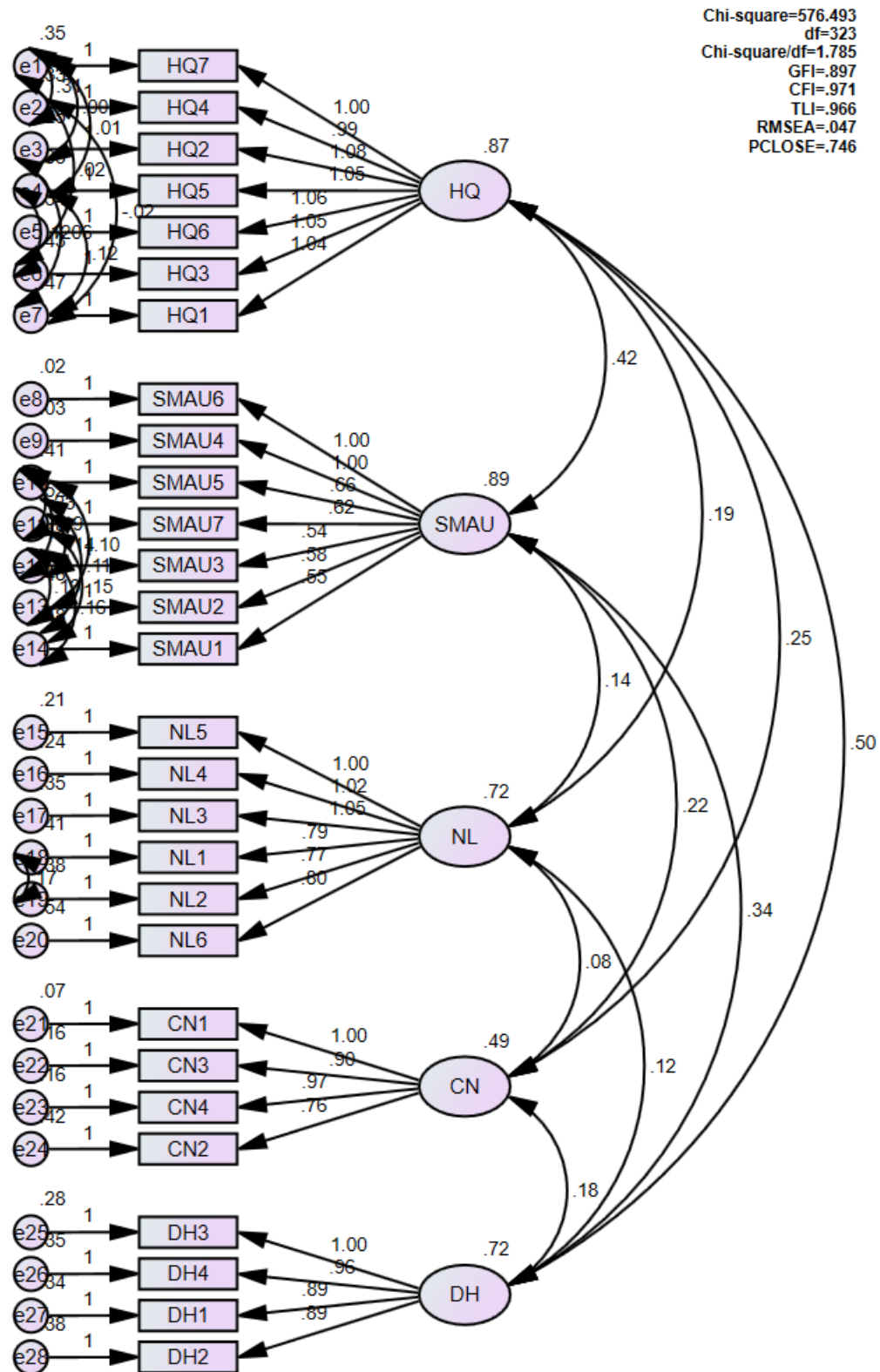
8	0.558	1.991	80.373				
9	0.525	1.875	82.247				
10	0.504	1.801	84.048				
11	0.452	1.613	85.661				
12	0.427	1.526	87.187				
13	0.418	1.491	88.678				
14	0.367	1.309	89.987				
15	0.329	1.177	91.164				
16	0.306	1.094	92.258				
17	0.301	1.075	93.334				
18	0.289	1.032	94.366				
19	0.264	0.942	95.308				
20	0.240	0.859	96.166				
21	0.225	0.804	96.970				
22	0.206	0.737	97.707				
23	0.181	0.648	98.354				
24	0.153	0.546	98.901				
25	0.132	0.473	99.373				
26	0.124	0.444	99.817				
27	0.029	0.102	99.919				
28	0.023	0.081	100.000				
Extraction Method: Principal Axis Factoring.							
a. When factors are correlated, sums of squared loadings cannot be added to obtain a total variance.							

Pattern Matrix ^a					
	Factor				
	1	2	3	4	5
HQ7	0.940				
HQ4	0.938				
HQ2	0.879				
HQ6	0.870				
HQ5	0.810				
HQ3	0.795				
HQ1	0.741				
SMAU6		0.857			
SMAU4		0.842			
SMAU5		0.829			
SMAU7		0.811			
SMAU2		0.743			
SMAU1		0.720			
SMAU3		0.700			
NL5			0.896		
NL4			0.856		
NL3			0.812		
NL2			0.775		
NL1			0.767		

NL6			0.677			
CN1				0.964		
CN3				0.868		
CN4				0.807		
CN2				0.613		
DH3					0.824	
DH4					0.810	
DH2					0.771	
DH1					0.749	
Extraction Method: Principal Axis Factoring. Rotation Method: Promax with Kaiser Normalization.						
a. Rotation converged in 5 iterations.						

Factor Correlation Matrix						
Factor	1	2	3	4	5	
1	1.000	0.502	0.249	0.377	0.609	
2	0.502	1.000	0.216	0.373	0.421	
3	0.249	0.216	1.000	0.157	0.178	
4	0.377	0.373	0.157	1.000	0.305	
5	0.609	0.421	0.178	0.305	1.000	
Extraction Method: Principal Axis Factoring. Rotation Method: Promax with Kaiser Normalization.						

PHỤ LỤC 6: PHÂN TÍCH NHÂN TỐ KHẲNG ĐỊNH CFA



Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	83	576.493	323	.000	1.785
Saturated model	406	.000	0		
Independence model	28	9004.713	378	.000	23.822

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.053	.897	.871	.714
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.371	.208	.149	.193

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.936	.925	.971	.966	.971
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	.854	.800	.829
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	1.000	.000	.000

NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	253.493	190.366	324.466
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	8626.713	8321.030	8938.766

FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	1.652	.726	.545	.930
Saturated model	.000	.000	.000	.000
Independence model	25.801	24.718	23.842	25.613

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.047	.041	.054	.746
Independence model	.256	.251	.260	.000

AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	742.493	757.537	1062.702	1145.702
Saturated model	812.000	885.588	2378.321	2784.321
Independence model	9060.713	9065.788	9168.735	9196.735

ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	2.127	1.947	2.331	2.171
Saturated model	2.327	2.327	2.327	2.538
Independence model	25.962	25.086	26.856	25.976

HOELTER

Model	HOELTER .05	HOELTER .01
Default model	222	234
Independence model	17	18

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
HQ7	<---	HQ	1.000				
HQ4	<---	HQ	.992	.017	58.595	***	
HQ2	<---	HQ	1.076	.049	21.828	***	
HQ5	<---	HQ	1.053	.051	20.756	***	
HQ6	<---	HQ	1.065	.052	20.467	***	
HQ3	<---	HQ	1.054	.054	19.569	***	
HQ1	<---	HQ	1.035	.056	18.345	***	
SMAU6	<---	SMAU	1.000				
SMAU4	<---	SMAU	1.004	.015	67.597	***	
SMAU5	<---	SMAU	.659	.037	17.640	***	
SMAU7	<---	SMAU	.622	.042	14.934	***	
SMAU3	<---	SMAU	.537	.040	13.440	***	
SMAU2	<---	SMAU	.575	.040	14.415	***	
SMAU1	<---	SMAU	.548	.040	13.762	***	
NL5	<---	NL	1.000				
NL4	<---	NL	1.017	.046	21.909	***	
NL3	<---	NL	1.054	.052	20.278	***	
NL1	<---	NL	.790	.049	16.074	***	
NL2	<---	NL	.771	.048	16.169	***	
NL6	<---	NL	.801	.055	14.672	***	
CN1	<---	CN	1.000				
CN3	<---	CN	.900	.040	22.578	***	
CN4	<---	CN	.972	.041	23.617	***	
CN2	<---	CN	.761	.055	13.892	***	
DH3	<---	DH	1.000				
DH4	<---	DH	.955	.055	17.301	***	
DH1	<---	DH	.888	.053	16.761	***	
DH2	<---	DH	.885	.054	16.323	***	

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate
HQ7	<---	HQ	.844
HQ4	<---	HQ	.848
HQ2	<---	HQ	.896
HQ5	<---	HQ	.862
HQ6	<---	HQ	.863
HQ3	<---	HQ	.831
HQ1	<---	HQ	.816
SMAU6	<---	SMAU	.989
SMAU4	<---	SMAU	.986
SMAU5	<---	SMAU	.694
SMAU7	<---	SMAU	.631
SMAU3	<---	SMAU	.590
SMAU2	<---	SMAU	.617

SMAU1	<---	SMAU	.599
NL5	<---	NL	.883
NL4	<---	NL	.871
NL3	<---	NL	.833
NL1	<---	NL	.725
NL2	<---	NL	.728
NL6	<---	NL	.680
CN1	<---	CN	.936
CN3	<---	CN	.843
CN4	<---	CN	.862
CN2	<---	CN	.636
DH3	<---	DH	.848
DH4	<---	DH	.807
DH1	<---	DH	.788
DH2	<---	DH	.773

Covariances: (Group number 1 - Default model)

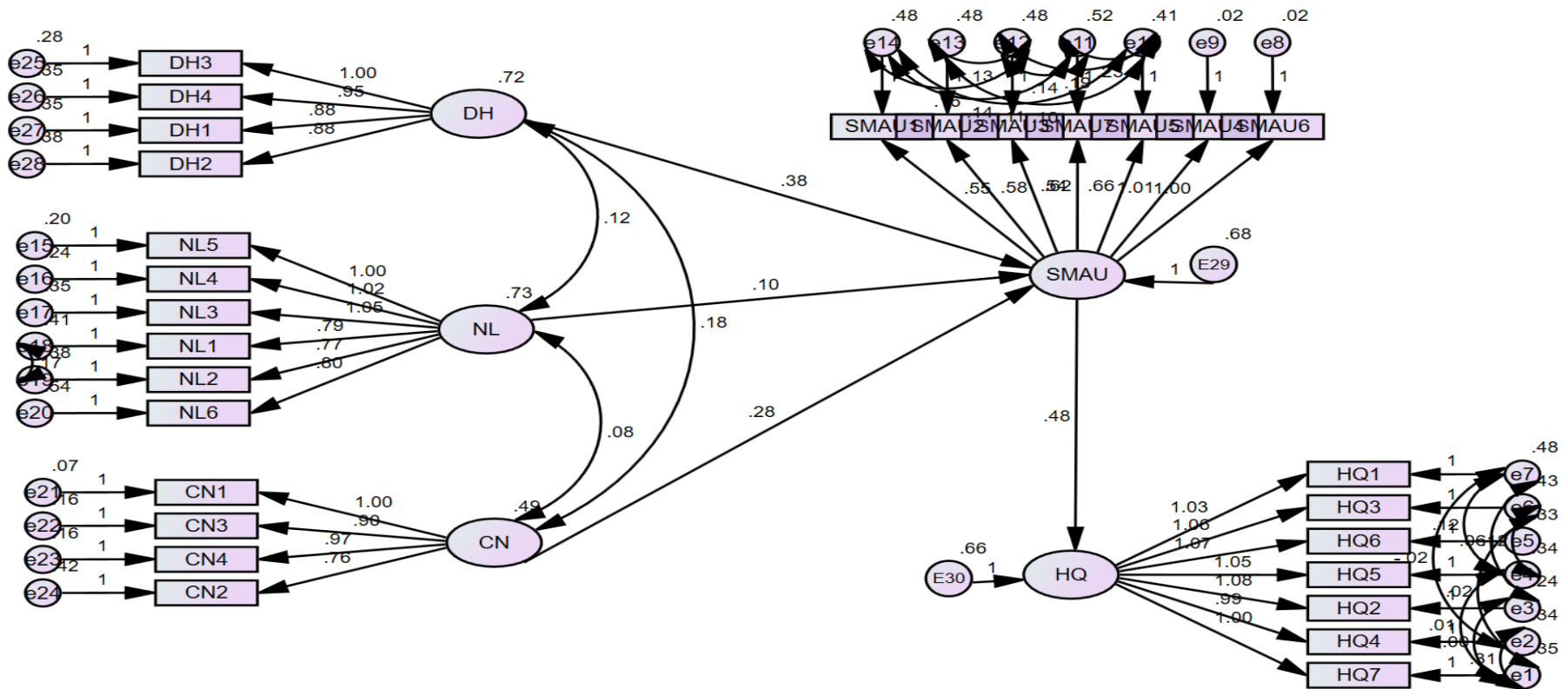
			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
HQ	<-->	SMAU	.418	.055	7.534	***	
HQ	<-->	NL	.187	.048	3.938	***	
HQ	<-->	CN	.246	.041	6.054	***	
HQ	<-->	DH	.498	.058	8.580	***	
SMAU	<-->	NL	.139	.046	3.036	.002	
SMAU	<-->	CN	.216	.039	5.578	***	
SMAU	<-->	DH	.336	.050	6.688	***	
NL	<-->	CN	.076	.035	2.186	.029	
NL	<-->	DH	.118	.044	2.704	.007	
CN	<-->	DH	.183	.037	4.961	***	
e18	<-->	e19	.172	.026	6.521	***	
e12	<-->	e14	.161	.026	6.138	***	
e12	<-->	e13	.134	.025	5.418	***	
e11	<-->	e14	.145	.028	5.191	***	
e11	<-->	e12	.144	.027	5.343	***	
e10	<-->	e14	.108	.024	4.461	***	
e10	<-->	e13	.095	.021	4.511	***	
e10	<-->	e12	.189	.026	7.365	***	
e10	<-->	e11	.235	.028	8.516	***	
e4	<-->	e7	.116	.024	4.807	***	
e4	<-->	e6	.121	.026	4.732	***	
e3	<-->	e7	.056	.024	2.361	.018	
e2	<-->	e7	-.019	.011	-1.743	.081	
e1	<-->	e6	.016	.011	1.366	.172	
e1	<-->	e4	.012	.010	1.175	.240	
e1	<-->	e3	.002	.010	.245	.806	
e1	<-->	e2	.306	.030	10.160	***	

Correlations: (Group number 1 - Default model)

			Estimate
HQ	<-->	SMAU	.477
HQ	<-->	NL	.236
HQ	<-->	CN	.378
HQ	<-->	DH	.632
SMAU	<-->	NL	.173
SMAU	<-->	CN	.328
SMAU	<-->	DH	.421
NL	<-->	CN	.128
NL	<-->	DH	.163
CN	<-->	DH	.309
e18	<-->	e19	.434
e12	<-->	e14	.336
e12	<-->	e13	.281
e11	<-->	e14	.292
e11	<-->	e12	.289
e10	<-->	e14	.243
e10	<-->	e13	.215
e10	<-->	e12	.423
e10	<-->	e11	.507
e4	<-->	e7	.295
e4	<-->	e6	.320
e3	<-->	e7	.166
e2	<-->	e7	-.049
e1	<-->	e6	.040
e1	<-->	e4	.036
e1	<-->	e3	.008
e1	<-->	e2	.897

PHỤ LỤC 7: PHÂN TÍCH MÔ HÌNH CẤU TRÚC TUYẾN TÍNH SEM

Chi-square=685.254
df=326
Chi-square/df=2.102
GFI=.879
CFI=.958
TLI=.962
RMSEA=.056
PCLOSE=.042



Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	80	685.254	326	.000	2.102
Saturated model	406	.000	0		
Independence model	28	9004.713	378	.000	23.822

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.117	.879	.850	.706
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.371	.208	.149	.193

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.924	.912	.959	.952	.958
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	.862	.797	.827
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	1.000	.000	.000

NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	359.254	287.918	438.344
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	8626.713	8321.030	8938.766

FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	1.963	1.029	.825	1.256
Saturated model	.000	.000	.000	.000
Independence model	25.801	24.718	23.842	25.613

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.056	.050	.062	.042
Independence model	.256	.251	.260	.000

AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	845.254	859.754	1153.888	1233.888
Saturated model	812.000	885.588	2378.321	2784.321
Independence model	9060.713	9065.788	9168.735	9196.735

ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	2.422	2.218	2.649	2.463
Saturated model	2.327	2.327	2.327	2.538
Independence model	25.962	25.086	26.856	25.976

HOELTER

Model	HOELTER .05	HOELTER .01
Default model	188	198
Independence model	17	18

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
SMAU	<---	CN	.284	.071	3.974	***	
SMAU	<---	DH	.382	.062	6.167	***	
SMAU	<---	NL	.101	.056	1.799	.042	
HQ	<---	SMAU	.475	.051	9.232	***	
HQ7	<---	HQ	1.000				
HQ4	<---	HQ	.992	.017	57.812	***	
HQ2	<---	HQ	1.081	.050	21.736	***	
HQ5	<---	HQ	1.050	.051	20.457	***	
HQ6	<---	HQ	1.071	.052	20.468	***	
HQ3	<---	HQ	1.056	.054	19.425	***	
HQ1	<---	HQ	1.030	.057	18.013	***	
SMAU6	<---	SMAU	1.000				
SMAU4	<---	SMAU	1.006	.015	68.350	***	
SMAU5	<---	SMAU	.660	.037	17.656	***	
SMAU7	<---	SMAU	.623	.042	14.948	***	
SMAU3	<---	SMAU	.539	.040	13.465	***	
SMAU2	<---	SMAU	.576	.040	14.412	***	
SMAU1	<---	SMAU	.549	.040	13.766	***	
NL5	<---	NL	1.000				
NL4	<---	NL	1.016	.046	21.939	***	
NL3	<---	NL	1.052	.052	20.289	***	
NL1	<---	NL	.788	.049	16.037	***	
NL2	<---	NL	.770	.048	16.186	***	
NL6	<---	NL	.800	.054	14.687	***	
CN1	<---	CN	1.000				
CN3	<---	CN	.900	.040	22.560	***	
CN4	<---	CN	.972	.041	23.599	***	
CN2	<---	CN	.759	.055	13.856	***	
DH3	<---	DH	1.000				
DH4	<---	DH	.955	.056	17.164	***	
DH1	<---	DH	.884	.053	16.585	***	
DH2	<---	DH	.881	.055	16.139	***	

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate
SMAU	<---	DH	0.344
SMAU	<---	CN	.211
SMAU	<---	DH	.345
SMAU	<---	NL	.092
HQ	<---	SMAU	.481
HQ7	<---	HQ	.843
HQ4	<---	HQ	.846
HQ2	<---	HQ	.899
HQ5	<---	HQ	.859
HQ6	<---	HQ	.867
HQ3	<---	HQ	.831
HQ1	<---	HQ	.810
SMAU6	<---	SMAU	.988
SMAU4	<---	SMAU	.987
SMAU5	<---	SMAU	.694
SMAU7	<---	SMAU	.631
SMAU3	<---	SMAU	.590
SMAU2	<---	SMAU	.617
SMAU1	<---	SMAU	.599
NL5	<---	NL	.884
NL4	<---	NL	.871
NL3	<---	NL	.833
NL1	<---	NL	.723
NL2	<---	NL	.728
NL6	<---	NL	.681
CN1	<---	CN	.937
CN3	<---	CN	.843
CN4	<---	CN	.862
CN2	<---	CN	.635
DH3	<---	DH	.850
DH4	<---	DH	.808
DH1	<---	DH	.787
DH2	<---	DH	.771

1Squared Multiple Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
SMAP	0.163
SMAU	.232
HQ	.231
DH2	.595
DH1	.620
DH4	.653
DH3	.722
CN2	.403
CN4	.743
CN3	.710
CN1	.877
NL6	.463
NL2	.529
NL1	.523
NL3	.694
NL4	.758
NL5	.781
SMAU1	.359
SMAU2	.381
SMAU3	.349
SMAU7	.398
SMAU5	.482
SMAU4	.974
SMAU6	.975
HQ1	.657
HQ3	.690
HQ6	.752
HQ5	.737
HQ2	.808
HQ4	.715
HQ7	.710

PHỤ LỤC 8: MẪU MÔ PHỎNG THẺ BSC CÔNG TY XÂY DỰNG

TT	Mã	Mục tiêu chiến lược (Goal)		Trọng số mục tiêu	Thước đo /ĐVT	Chỉ số (KGI)		Tần suất đo	Công cụ đo/Cách tính/Quy ước đánh giá	Kế hoạch, biện pháp	Kết quả			Ghi chú
											KQ thực hiện	% hoàn thành	Điểm thực hiện (= % hoàn thành x trọng số)	
F		TÀI CHÍNH		18.0%										
1	F1	Tăng lợi nhuận của công ty	Tỷ suất lợi nhuận EBIT	5.0%	tỷ đồng	15,000	18,000	Năm	Xác nhận EBIT thực tế Phòng Kế toán	Phát triển các sản phẩm hiện có và dịch vụ xây dựng cho khách hàng và thị trường mới.				
2	F2		Lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu ROE	3.0%	tỷ đồng	5,000	6,000	Năm	Xác nhận ROE thực tế Phòng Kế toán					
3	F3	Tăng trưởng doanh thu	Tăng trưởng doanh thu thị trường	5.0%	tỷ đồng	10,000	9,500	Năm	Xác nhận doanh thu thực tế Phòng Kế toán					

4	F4	Giảm chi phí (loại bỏ bớt các lãng phí)	Chi phí toàn Công ty	3.0%	tỷ đồng	10,000	9,500	Năm	Xác nhận chi phí thực tế Phòng Kế toán	Đánh giá chi phí dựa trên từng hoạt động, nhà cung cấp nguyên vật liệu giá rẻ, chuyên gia phụ, giảm thiểu sai sót trong công việc				
5	F5	Đầu thầu	Tỷ lệ trúng thầu	>0	%	70%	67%	Năm	Xác nhận trúng thầu phòng dự án	Mở rộng mạng lưới				
6	F6	Tăng năng suất lao động	Năng suất lao động toàn Công ty	2.0%	tỷ đồng	1,000	1,200	Năm	Doanh thu toàn Công ty/ Tổng số nhân sự trung bình năm	Hỗ trợ đào tạo nâng cao năng lực				
C		KHÁCH HÀNG		15.0%										
1	C1	Sự hài lòng của khách hàng	Phỏng vấn khách hàng/chủ đầu tư	2.0%	%		1	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 tháng trừ 30 điểm					
2	C2		Phỏng vấn nhà cung cấp	2.0%	%		1	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 tháng trừ 30 điểm					
3	C3		Phỏng vấn nhà thầu phụ	2.0%	%		6	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 tháng trừ 30 điểm					
4	C4	Tăng chất lượng	Công trình bàn giao đúng chất	2.0%	Công trình		3	Năm	Đếm số chất lượng công trình do chủ đầu tư đánh giá	Sử dụng kỹ thuật thi công mới đạt chất				

		công trình	lượng theo yêu cầu của chủ đầu tư							lượng cao				
5	C5	Tăng chất lượng dịch vụ xây lắp	Tỷ lệ khách hàng phản nàn về dịch vụ xây lắp	2.0%	%		0.1	Năm	Số khách hàng phản nàn/ Tổng khách hàng	Nâng cao chất lượng dịch vụ xây dựng				
6	C6	Gia tăng số khách hàng trung thành	Tỷ lệ khách hàng trung thành (1 lần/năm)	2.0%	%		5	Năm	Số khách hàng trung thành/ Tổng số khách trong năm					
7	C7	Hình ảnh thương hiệu	Số lượng khách/chủ đầu tư liên hệ xây dựng công trình mới	3.0%	lượt contact		30	Năm	Số khách liên hệ xây dựng công trình mới trên thực tế	Cải thiện nhận thức của khách hàng về hình ảnh thương hiệu của công ty				
I		QUI TRÌNH NỘI BỘ		33.0%										
1	I1	Hoàn thiện hệ thống	Phát triển phần mềm quản lý nội bộ	5.0%	%		100	Năm	Mức độ áp dụng phần mềm trong quy trình hoạt động nội bộ					
2	I2	quy trình nội bộ	Thực hiện ghi nhận các rủi ro	2.0%	%		20	Năm	Số rủi ro trong xây dựng được ghi nhận					

			trong quá trình quản lý xây dựng											
3	I3		Ban hành quy định truyền đạt thông tin nội bộ	5.0%	Số lần		12	Năm	Số lần họp nhân viên/năm					
4	I4	Quản lý dự án	Áp dụng JIT tại công trường	5.0%	%		70	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 ngày trừ 5 điểm	Kỹ thuật thi công tinh gọn				
5	I5		Giám sát của khách hàng/chủ đầu tư	3.0%	%		90	Năm	Tỷ lệ nghiệm thu vượt mức đạt ngay lần đầu					
6	I6		Giám sát nội bộ	9.0%	%		100	Năm	Tiến độ thực tế so với kế hoạch	Ban hành chế độ thưởng, phạt, đánh giá nhân viên				
7	I7	Quản lý khách hàng	Giải quyết khiếu nại	2.0%	Ngày		< 1 ngày	Năm	Thời gian giải quyết khiếu nại của khách hàng/chủ đầu tư	Tăng cường giao tiếp với khách hàng/chủ đầu tư				
8	I8	Đáp ứng nhu cầu tuyển dụng của	Tỷ lệ nhân sự được tuyển dụng đúng deadline	2.0%	%		90	Năm	Số lượng nhân sự tuyển vào đúng deadline/ Số lượng nhân sự yêu cầu					

		các dự án												
L		HỌC HỎI VÀ PHÁT TRIỂN	34.0%											
1	L1	Tập trung vào công tác đào tạo và phát triển nguồn nhân lực	Tỷ lệ số khóa đào tạo được triển khai theo kế hoạch	10.0%	%		90	Năm	Số khóa đào tạo triển khai thực tế/ Tổng số khóa đào tạo theo kế hoạch					
2	L2		Ban hành bộ tài liệu đào tạo quy trình tham dự đấu thầu vào tháng 4/ 2025	5.0%	bộ tài liệu		1	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 tháng trừ 30 điểm					
3	L3		CBNV tham dự khóa đào tạo về kỹ thuật thi công mới	2.0%	Lần		20	Năm	Số lần cử CBNV tham gia đào tạo chuyên sâu.					
4	L4		Tỷ lệ CBNV tham gia các khóa đào tạo	1.0%	%		100	Năm	Tỷ lệ nhân viên tham gia đào tạo đầy đủ, không vi phạm kỷ luật đào tạo/ Tổng số nhân					

			đầy đủ, không vi phạm kỷ luật đào tạo						viên thuộc danh sách tham gia đào tạo					
5	L5	Xây dựng và triển khai văn hóa doanh nghiệp	Sự hài lòng của nhân viên	5.0%	%		1	Năm	Mức độ hài lòng của nhân viên	Tạo môi trường làm việc an toàn, chế độ đãi ngộ tốt				
6	L6		Ban hành Sổ tay văn hóa vào tháng 4/2025	1.0%	sổ tay		1	Năm	Nếu đúng thời gian: 100 điểm Cứ chậm 01 tháng trừ 30 điểm					
7	L7		Tỷ lệ các hoạt động truyền thông văn hóa doanh nghiệp được thực hiện theo đúng kế hoạch (từ tháng 04/2025)	2.0%	%		90	Năm	Tổng số các hoạt động truyền thông văn hóa doanh nghiệp được thực hiện theo đúng kế hoạch/ Tổng số hoạt động truyền thông văn hóa doanh nghiệp theo kế hoạch					
8	L8		Tỷ lệ các phòng ban được đánh giá tính tuân thủ văn hóa	3.0%	%		100	Năm	Số các phòng ban được đánh giá tính tuân thủ văn hóa doanh nghiệp hàng tuần/ Tổng số phòng ban					

PHỤ LỤC 9. THỐNG KÊ CÁC VỊ TRÍ PHÒNG VẤN

Đơn vị công tác	Vị trí công tác	Số lượng	Thâm niên
Trường Đại học Mở Thành phố Hồ Chí Minh	Trưởng bộ môn kế toán	1	>15 năm
Trường Đại học Lao động - Xã hội	Trưởng/Phó trưởng bộ môn kế toán	1	>10 năm
Trường ĐH Lao động - Xã hội (CSII)	Trưởng/Phó trưởng khoa Kế toán	1	>15 năm
Trường ĐH Công Nghiệp TPHCM	Giảng viên	1	>10 năm
Trường Đại học Ngân hàng TP Hồ Chí Minh	Giảng viên	1	>10 năm
Công ty cổ phần tập đoàn Sông Hồng Thủ Đô	Tổng giám đốc/Giám đốc tài chính/Kế toán trưởng/ Kế toán/Trưởng phòng	4	>15 năm
CTCP Tập đoàn Hà Đô	Kế toán	1	>10 năm
Công ty cổ phần sông Đà 10	Kế toán trưởng	1	>10 năm
Công ty CP phát triển đầu tư - xây dựng Bách Giang	Kế toán tổng hợp/Trưởng phòng	1	>10 năm
Tổng công ty CP xây dựng công nghiệp Việt Nam	Phòng Tài chính – Kế toán	1	>10 năm
CTCP Sông Hồng Hoàng Gia	Tổng Giám đốc/Kế toán/Trưởng phòng	3	>10 năm

PHỤ LỤC 10: PHÒNG VẤN ĐỊNH TÍNH (TRÍCH)

KỸ THUẬT	KHÓA CẠNH	CÂU HỎI	CÂU TRẢ LỜI
Kế toán chi phí theo thuộc tính	Nhận thức về “thuộc tính chiến lược” trong dự án xây dựng		“Hiện tại, hai thuộc tính quan trọng nhất mà chúng tôi theo dõi là 'Tốc độ' và 'Chất lượng/Ít bảo hành'. Chúng tôi chưa có hệ thống để tính chi phí theo thuộc tính chính thức. Nhưng chúng tôi có tính chi phí tăng cường (ví dụ: chi phí tăng ca, công nghệ thi công nhanh) để đạt được thuộc tính 'Tốc độ' phục vụ hợp đồng.” “Khách hàng nước ngoài hoặc dự án vốn FDI rất quan tâm đến thuộc tính 'An toàn & Sức khỏe' và 'Môi trường'. Chúng tôi phải tách chi phí cho các hạng mục này (ví dụ: chứng chỉ an toàn, hệ thống xử lý chất thải) ra khỏi chi phí xây lắp thông thường để đàm phán hợp đồng, đó là một hình thức sơ khai của chi phí thuộc tính.”
		“Theo Ông/Bà, trong môi trường cạnh tranh hiện nay, DNXDVN cần tập trung vào những thuộc tính nào của dự án để tạo ra lợi thế cạnh tranh? (Ví dụ: an toàn lao động, tính bền vững/xanh, tốc độ hoàn thành). DN của anh/chị có bao giờ định lượng chi phí cho những thuộc tính này một cách độc lập chưa?”	“Chúng tôi phải xem xét đến chất lượng của vật liệu để tăng sức cạnh tranh. Đơn giản như cái cửa nhôm thôi, khách hàng giờ khó tính lắm, họ yêu cầu phải xem là loại nhôm nào là nhôm Xingfa của Trung Quốc, nhôm Civro của Đức, nhôm Ponzio của Ý, Maxpro của Nhật họ mới đồng ý. Hay là xi măng, gạch men mình cũng phải sử dụng của các thương hiệu uy tín thì mới cạnh tranh với các công ty khác được. Hay là các biện pháp thi công như bê tông ướt hay bê tông đầm lăn, bê tông khô là cũng phải cập nhật để còn cạnh tranh được. Các chi phí này chúng tôi cũng phải tính rõ ràng trong hồ sơ dự thầu chứ.” “Về thuộc tính của dự án xây dựng, chúng tôi cho rằng vấn đề về tốc độ thi công như đẩy tiến độ, bàn giao nhanh; độ bền của công trình hay các vấn đề về an toàn lao động cần đặc biệt được quan tâm. Hiện nay các công ty còn để ý nhiều hơn đến thuộc tính bền vững của công trình như sử dụng vật liệu xanh, như cũng có công trình khách hàng yêu cầu chúng tôi phải sử dụng các vật liệu bền vững như gạch không nung, tro bay, sơn sinh thái”.
		“Giả sử DN quyết định tính chi phí cho thuộc tính 'Tính bền vững/Xanh' của một dự án. Về mặt kỹ thuật, bộ phận Kế toán sẽ phải phân bổ những loại chi phí nào (trực tiếp hay gián tiếp) cho thuộc tính này? Bộ phận Kế	“Đây là vấn đề lớn nhất. Chi phí trực tiếp (ví dụ: mua vật liệu xanh được chứng nhận) thì dễ theo dõi. Nhưng để tính chi phí gián tiếp cho thuộc tính 'Xanh' (ví dụ: thời gian kỹ sư thiết kế tối ưu hóa năng lượng, chi phí đào tạo công nhân về xây dựng bền vững) thì rất khó. Chúng tôi chưa có hệ thống để phân bổ các chi phí chung dựa trên các tiêu chí thuộc tính.” “Hiện tại, chúng tôi chỉ có thể tách chi phí trực tiếp. Nếu muốn phân bổ chi phí gián tiếp,

		toán của anh/chị có gặp rào cản gì trong việc tách biệt các chi phí gián tiếp không?"	chúng tôi sẽ phải áp dụng tư duy của ABC, tức là xác định các hoạt động tạo ra thuộc tính đó (ví dụ: Hoạt động kiểm tra tiêu chuẩn xanh) rồi phân bổ chi phí chung dựa trên tần suất hoạt động đó. Việc này đòi hỏi thay đổi hoàn toàn hệ thống."
	Ứng dụng thông tin chi phí thuộc tính vào ra quyết định	"Nếu DN có thông tin chính xác về tổng chi phí để đạt được thuộc tính 'Tốc độ hoàn thành' và thuộc tính 'Chất lượng bảo hành 10 năm', thông tin này sẽ giúp Ông/Bà ra quyết định chiến lược như thế nào? (Ví dụ: Định giá, lựa chọn đối tác, đầu tư công nghệ)"	"Thông tin này là cực kỳ có giá trị. Chúng tôi sẽ biết liệu chi phí bỏ ra để tăng 'Tốc độ' có mang lại lợi nhuận biên cao hơn (do được thưởng tiến độ) hay không. Hoặc chúng tôi có thể so sánh: Chi phí đầu tư thêm vào 'Chất lượng' (QC chi phí phòng ngừa) có ít hơn Chi phí dự phòng bảo hành (QC chi phí sai hỏng) hay không. Nó giúp tôi tối ưu hóa đầu tư." "Thông tin chi phí thuộc tính giúp chúng tôi định giá thầu linh hoạt hơn. Chúng tôi có thể định giá thuộc tính 'Tốc độ' cao hơn cho những khách hàng cần gấp, và định giá thuộc tính 'Xanh' cao hơn cho những khách hàng ưu tiên ESG, thay vì chỉ dùng một công thức định giá chung."
	Rào cản và khả năng thực thi	"Dựa trên thực tế vận hành hiện nay (hệ thống IT, năng lực KTV), Ông/Bà dự báo khi nào kỹ thuật chi phí thuộc tính có thể được áp dụng chính thức và rộng rãi tại các DN XDVN? Rào cản lớn nhất vẫn là gì?"	"Việc áp dụng rộng rãi còn rất xa (có thể 5-10 năm). Rào cản là: Thứ nhất, hệ thống ERP/Phần mềm chưa đủ khả năng gắn chi phí với thuộc tính. Thứ hai, KTV chưa có chuyên môn để thiết kế mô hình phân bổ phức tạp này. Hiện tại, chúng tôi chỉ làm chi phí thuộc tính cho một vài thuộc tính đơn giản theo yêu cầu bắt buộc của hợp đồng." "Khả năng áp dụng sẽ tăng lên khi có áp lực về ESG và công nghệ xanh. Khi việc đo lường các thuộc tính này trở thành yêu cầu pháp lý hoặc thị trường, chúng tôi sẽ buộc phải đầu tư vào hệ thống để làm được chi phí thuộc tính. Cho đến lúc đó, nó vẫn chỉ là một công cụ lý thuyết đối với hầu hết các DN." "Việc áp dụng còn khó vì kế toán khó triển khai các kỹ thuật phân bổ chi phí phức tạp, còn dữ liệu của doanh nghiệp thì phụ thuộc nhiều vào hồ sơ khối lượng, trong khi thông tin phi tài chính (như an toàn, môi trường, chất lượng) chưa được tích hợp hệ thống dẫn đến khối lượng công việc của kế toán rất nhiều."
Kế toán chi phí theo vòng đời	Phạm vi và nhu cầu áp dụng LCC	"Theo kinh nghiệm của DN, kế toán chi phí vòng đời (LCC) có được áp dụng cho tất cả các loại dự án (dân dụng, nhà ở) không, hay chỉ giới hạn ở các dự án có tính chất dài	"Đối với các dự án hạ tầng hoặc đầu tư công, LCC là bắt buộc. Mục đích là để xác định mức phí sử dụng hợp lý và đánh giá tính khả thi tài chính của toàn bộ dự án (20-30 năm). Với mảng xây lắp đơn thuần, LCC chỉ là yếu tố tham khảo." "Chúng tôi chỉ tính LCC khi có yêu cầu đặc thù từ khách hàng nước ngoài hoặc các hợp

		hạn, thu phí (BOT, PPP) hoặc dự án công nghiệp? Mục đích chính của việc tính LCC là gì?”	đồng đặc thù, vì nó giúp họ so sánh tổng chi phí sở hữu giữa các phương án thiết kế. Nếu không có yêu cầu, chúng tôi chỉ tập trung vào chi phí xây dựng. Thường thì chúng tôi thấy việc áp dụng LCC không phải là phổ biến lắm đâu, thường là áp dụng trong các dự án có dòng đời dài hoặc yêu cầu cao về phân tích tài chính thôi.”
	Các giai đoạn và khoản mục chi phí	“Trong mô hình LCC được áp dụng tại DN, các giai đoạn vòng đời của công trình được phân chia cụ thể như thế nào? Bộ phận kế toán của anh/chị tham gia vào việc dự báo chi phí ở các giai đoạn sau khi công trình hoàn thành (vận hành, bảo trì, thanh lý) bằng phương pháp nào?”	“Chúng tôi có xem xét đến các giai đoạn như mua sắm, thiết kế, thi công, vận hành, bảo trì, thanh lý. Chúng tôi dùng dữ liệu từ các dự án tương tự đã làm, kết hợp với chỉ số lạm phát để tính toán chi phí.” “Chi phí bảo trì, sửa chữa lớn, bảo hành thường được ước tính từ 2% - 5% tổng giá trị công trình. Chúng tôi gặp khó khăn khi công nghệ vật liệu mới chưa có dữ liệu lịch sử để tham chiếu.” “Ngoài bảo trì, chúng tôi phải tính chi phí năng lượng (nếu là dự án nhà máy/cơ sở), chi phí bảo hiểm rủi ro trong dài hạn, và quan trọng nhất là chi phí thay thế thiết bị lớn (ví dụ: máy bơm, thang máy) sau 10-15 năm. Đây là những khoản mục có tác động lớn đến tổng chi phí vòng đời.”
	Ứng dụng LCC trong quyết định chiến lược	“Thông tin LCC được sử dụng như thế nào để hỗ trợ quyết định chiến lược tại DN (ví dụ: Lựa chọn vật liệu hoặc Định giá thầu)? LCC có giúp DN chứng minh giá trị vượt trội so với đối thủ cạnh tranh không?”	“LCC là công cụ đắc lực để lựa chọn công nghệ hoặc vật liệu sử dụng cho công trình. Nếu một vật liệu có chi phí xây dựng ban đầu cao hơn 10% nhưng tiết kiệm 30% chi phí bảo trì, năng lượng trong 10 năm, LCC sẽ chỉ ra nên chọn vật liệu đắt hơn. LCC giúp chúng tôi chuyển từ cạnh tranh giá thầu ngắn hạn sang cạnh tranh bằng giá trị và chất lượng dài hạn.” “LCC giúp chúng tôi quản lý rủi ro bảo hành. Nếu phân tích LCC cho thấy chi phí bảo trì dự kiến quá cao, chúng tôi có thể yêu cầu tăng cường ngân sách phòng ngừa (chi phí chất lượng) ngay từ giai đoạn thiết kế để giảm chi phí rủi ro trong tương lai.”
	Rào cản áp dụng LCC	“Rào cản lớn nhất đối với việc áp dụng LCC rộng rãi tại các DN/DVN là gì? (Thiếu dữ liệu lịch sử, thiếu công cụ/phần mềm, hay thiếu sự hợp tác giữa kế toán và kỹ thuật?)”	“Phần mềm quản lý dự án hiện tại thường không tích hợp được dữ liệu chi phí từ giai đoạn xây dựng sang giai đoạn vận hành. LCC thường phải làm thủ công bằng bảng tính Excel, dẫn đến dễ sai sót và tốn thời gian.” “Thiếu dữ liệu lịch sử đáng tin cậy về chi phí vận hành/bảo trì của các công trình tương tự do chúng tôi không quản lý sau khi bàn giao. Thứ hai là vấn đề chiết khấu, chọn tỷ lệ chiết khấu nào để tính giá trị hiện tại ròng cho một dự án 30 năm là một quyết định chiến lược

			phức tạp và dễ gây tranh cãi. Thiếu thông tin thực tế về giai đoạn vận hành, bởi sau khi bàn giao công trình, doanh nghiệp thầu xây dựng không còn theo dõi chi phí vận hành của chủ đầu tư”.
Kế toán chi phí chất lượng (QC)	Phân loại và ghi nhận chi phí chất lượng	“Trong DN XD, chi phí chất lượng được phân loại như thế nào? dn có phân loại chi tiết thành 4 nhóm chuẩn (phòng ngừa, thẩm định, hư hỏng bên trong, hư hỏng bên ngoài) không? Nếu có, xin cho biết một ví dụ cụ thể?”	“Việc phân loại 4 nhóm chuẩn rất khó vì hệ thống tài khoản không thiết kế chi tiết như vậy. Chúng tôi thường gom lại thành hai nhóm lớn là chi phí trực tiếp liên quan đến chất lượng (ví dụ: lương kỹ sư QC, chi phí thử nghiệm vật liệu - Đánh giá) và chi phí sai sót (khắc phục và bảo hành).” “Chi phí phòng ngừa bao gồm chi phí đào tạo an toàn chất lượng cho công nhân và chi phí thiết bị phần mềm kiểm soát quy trình. Chi phí hư hỏng bên ngoài bao gồm chi phí bảo hành, bồi thường cho chủ đầu tư do chậm tiến độ hoặc chất lượng kém sau khi bàn giao. Chúng tôi theo dõi nó, nhưng kế toán thường ghi nhận nó chung vào chi phí quản lý dự án.” “Dữ liệu hư hỏng thường đến từ phiếu yêu cầu sửa chữa hoặc biên bản sự cố từ ban quản lý dự án. Tuy nhiên, việc định lượng chính xác chi phí nhân công làm lại hoặc chi phí cơ hội bị mất do chậm trễ rất khó, thường chỉ là ước tính từ giám sát công trường. Các khoản chi phí thường nằm rải rác ở nhiều tài khoản khác nhau”.
	Thu thập và xử lý dữ liệu chi phí chất lượng	“Chi phí QC được thu thập từ nguồn nào? Dữ liệu về thời gian công nhân làm lại (sai hỏng nội bộ) hoặc chi phí vật liệu hao hụt do sai sót có được ghi nhận và báo cáo riêng cho bộ phận kế toán quản trị không?”	“Dữ liệu hư hỏng thường đến từ phiếu yêu cầu sửa chữa hoặc biên bản sự cố từ ban quản lý dự án. Tuy nhiên, việc định lượng chính xác chi phí nhân công làm lại hoặc chi phí cơ hội bị mất do chậm trễ rất khó, thường chỉ là ước tính từ giám sát công trường.” “Chúng tôi quan tâm đến chi phí QC ở cấp độ vĩ mô. Chúng tôi thường tính tỷ lệ Chi phí QC/Doanh thu để làm điểm chuẩn nội bộ, nhưng không thể tách biệt chi phí hư hỏng bên trong so với hư hỏng bên ngoài một cách chính xác trong báo cáo quản trị.”
	Ứng dụng thông tin chi phí chất lượng trong quyết định chiến lược	“Thông tin về QC, đặc biệt là sự chênh lệch giữa chi phí phòng ngừa và chi phí hư hỏng, được sử dụng để hỗ trợ quyết định chiến lược như thế nào? (ví dụ: quyết định đầu tư vào công nghệ/thiết bị mới để giảm rủi ro sai hỏng, hoặc thay đổi	“Chúng tôi sử dụng QC để đánh giá rủi ro hợp đồng. Dự án nào có tỷ lệ chi phí sai hỏng dự kiến cao (do điều kiện thi công phức tạp) thì phải đưa ra mức lợi nhuận mục tiêu cao hơn để bù đắp rủi ro. QC ảnh hưởng trực tiếp đến chiến lược định giá thầu của chúng tôi.” “Ví dụ nếu chúng tôi chứng minh được rằng việc đầu tư 1 tỷ VND vào phòng ngừa (mua máy móc kiểm tra, đào tạo) sẽ giúp tiết kiệm được 3 tỷ VND hư hỏng bên ngoài (như chi phí bảo hành, mất uy tín), Ban lãnh đạo sẽ dễ dàng

		chính sách đầu thầu?)”	thông qua đầu tư. Thông tin QC giúp chúng tôi chuyển chi phí từ phản ứng sang chủ động.”
	Rào cản đối với việc triển khai QC	“Rào cản lớn nhất đối với việc đo lường QC một cách đầy đủ và chi tiết tại DN XD VN là gì? Và Ông/Bà dự báo vai trò của kế toán trong việc quản lý QC sẽ thay đổi như thế nào trong 5 năm tới?”	“Rào cản là văn hóa công trường. Các công nhân và giám sát thường không muốn ghi nhận đầy đủ sai sót nội bộ để tránh bị đánh giá. Điều này làm cho dữ liệu về hư hỏng nội bộ bị thiếu sót.” “Vai trò của kế toán sẽ chuyển từ ghi nhận sai hỏng sang phân tích xu hướng và dự báo chi phí bảo hành do đó cần các KTV có năng lực chuyên môn về SMA. Chúng tôi cần phần mềm có thể tự động gắn chi phí sai sót với nguyên nhân gốc để báo cáo cho ban lãnh đạo.”
	Xác định giá bán mục tiêu và tính toán chi phí mục tiêu	“Trong quy trình chi phí mục tiêu, DN của anh/chị xác định giá bán mục tiêu dựa trên yếu tố nào (giá thầu đối thủ, khảo sát thị trường, hay yêu cầu của chủ đầu tư)? Sau khi xác định lợi nhuận mục tiêu, chi phí mục tiêu được tính toán và phân bổ cho các cấu kiện chính của công trình như thế nào?”	“Giá bán mục tiêu được xác định chủ yếu dựa trên phân tích cạnh tranh và tỷ lệ thắng thầu mong muốn. Lợi nhuận mục tiêu được quy định theo chỉ tiêu lợi nhuận gộp hàng năm của công ty. Chi phí mục tiêu sau đó được chia nhỏ (phân bổ) cho các cấu kiện/phân hệ chính (ví dụ: phần móng, phần thân, hệ thống cơ điện) theo kinh nghiệm dự án trước đây. Phòng dự toán giữ vai trò trung tâm trong việc phân tách chi phí mục tiêu cho các tổ đội thi công và nhà thầu phụ”. “Chúng tôi thường xuyên dùng giá thầu của đối thủ làm điểm neo. Kế toán quản trị cung cấp chi phí mục tiêu tổng, và trách nhiệm của chúng tôi là phân bổ ngược chi phí mục tiêu đó cho các tổ đội và nhà thầu phụ, đảm bảo mọi người đều biết giới hạn chi phí của mình.”
Kế toán chi phí mục tiêu (TC)	Quản lý và giảm thiểu khoảng trống chi phí	“Sau khi so sánh chi phí thực tế ước tính với chi phí mục tiêu, DN của anh/chị xác định khoảng trống chi phí bằng công cụ nào? Bộ phận kế toán quản trị có báo cáo khoảng trống chi phí này một cách thường xuyên cho ban lãnh đạo không?”	“Chúng tôi dùng bảng tính chi tiết, thường là Excel, để so sánh chi phí mục tiêu với chi phí chuẩn (chi phí dựa trên định mức hiện tại). Báo cáo này được gửi hàng tuần cho ban chỉ huy dự án và kỹ thuật để họ tìm cách giảm chi phí. Khoảng trống chi phí thường được chia thành 2 loại: Không thể chấp nhận (phải giảm bằng mọi giá) và Chấp nhận được (là rủi ro thị trường).” “KTQT đóng vai trò cảnh báo sớm. Chúng tôi đảm bảo rằng chênh lệch chi phí được tính toán dựa trên dữ liệu chi phí vật liệu và nhân công cập nhật nhất, chứ không phải dựa trên dữ liệu cũ. Báo cáo này là công cụ đàm phán nội bộ mạnh mẽ nhất.” “Chúng tôi khuyến khích KTQT không chỉ cung cấp dữ liệu mà phải tham gia đề xuất (ví dụ, đề xuất hợp lý hóa quy trình hành chính để giảm chi phí gián tiếp của dự án). Quá trình phân tích giá trị kỹ thuật cần sự hợp tác đa chức năng, không chỉ giới hạn ở vật liệu và

			thiết kế.”
	Ứng dụng thông tin TC trong quản trị rủi ro	“Thông tin chi phí mục tiêu được gắn kết với các kỹ thuật SMA khác như thế nào? Cụ thể, DN sử dụng thông tin TC để ra quyết định về lựa chọn nhà cung cấp và quản lý chi phí chất lượng (QC) như thế nào?”	“Chi phí mục tiêu ảnh hưởng trực tiếp đến QC. Nếu chi phí mục tiêu (TC) quá chặt, rủi ro sai hỏng sẽ tăng. Chúng tôi dùng TC để đánh giá nhà cung cấp. Nếu nhà cung cấp nào giúp chúng tôi đạt được chi phí mục tiêu mà không làm tăng rủi ro chất lượng, họ sẽ được ưu tiên. TC là điểm khởi đầu cho việc quản lý chi phí chuỗi giá trị.” “TC buộc chúng tôi phải chuẩn hóa quy trình mua hàng và dự toán. Dữ liệu TC được lưu lại và dùng làm điểm chuẩn (Benchmarking) cho các dự án tương lai, tạo thành một quy trình cải tiến liên tục trong việc kiểm soát chi phí.”
	Rào cản đối với việc áp dụng TC	“Rào cản lớn nhất đối với việc áp dụng TC một cách hiệu quả tại các DN XDVN là gì? (Ví dụ: Sự thiếu hợp tác giữa kỹ thuật/kế toán, tính ổn định của giá vật liệu, hay yêu cầu thay đổi thiết kế liên tục?)”	“Rào cản lớn nhất là tính ổn định của giá vật liệu và giá nhân công trên thị trường Việt Nam. TC bị phá vỡ ngay khi hợp đồng bắt đầu. Thứ hai là các kỹ sư thường muốn thiết kế tốt nhất mà không quan tâm đến chi phí mục tiêu.” “Sự thiếu hợp tác là vấn đề cốt lõi. TC cần một 'đội ngũ', không chỉ một bộ phận. Nếu kế toán chỉ tính và báo cáo mà không có quyền can thiệp vào quyết định mua sắm hoặc thiết kế, thì TC sẽ chỉ là một công cụ đo lường chứ không phải công cụ quản trị chiến lược hiệu quả.”
Kế toán chi phí chuỗi giá trị (VCA)	Xác định phạm vi và phân đoạn chuỗi giá trị trong các dự án xây dựng	“Theo anh/chị, chuỗi giá trị của một dự án xây dựng tại Việt Nam bao gồm những phân đoạn chính nào? Cụ thể, DN của anh/chị có thực hiện phân tích chi phí cho các hoạt động 'Upstream' (ví dụ: Chi phí của nhà cung cấp vật liệu chính) và 'Downstream' (ví dụ: Chi phí vận hành/bảo trì của người sử dụng) không? Nếu có, ở mức độ nào?”	“Chuỗi giá trị của chúng tôi tập trung vào Upstream (Nguyên vật liệu và Thầu phụ). Chúng tôi có phân tích sơ bộ chi phí của nhà cung cấp lớn để xác định mức lợi nhuận hợp lý của họ. Việc phân tích Downstream (chi phí khách hàng) thường chỉ được làm khi áp dụng LCC cho dự án BOT.” “Thực tế, chúng tôi dùng VCA để đánh giá hiệu quả của các nhà thầu phụ. Chúng tôi không chỉ xem giá thầu của họ, mà còn xem xét tác động chi phí của họ lên tiến độ và chất lượng (ví dụ: chi phí sai hỏng do nhà thầu phụ gây ra) của chúng tôi.” “Chúng tôi có theo dõi chi phí theo các giai đoạn thiết kế, cung ứng vật tư, thi công, giám sát, nghiệm thu và vận hành, tuy nhiên chúng tôi chủ yếu làm theo kinh nghiệm chứ chưa có quy trình chuẩn hóa thống nhất”.
	Thu thập dữ liệu và phân tích hoạt động trong chuỗi giá trị	“VCA đòi hỏi phải xem xét từng hoạt động trong chuỗi. DN đã bao giờ thực hiện phân tích chi phí cho các hoạt động hỗ trợ (ví dụ: Thủ tục hành chính, kiểm tra chất	“Chúng tôi có xem xét chi phí giấy tờ, kiểm tra và chi phí chờ đợi thời gian chết) ở điểm giao nhận. Đây là nơi có nhiều lãng phí nhất và có thể cắt giảm bằng cách số hóa quy trình để tối ưu hóa chi phí chung cho cả DN và nhà cung cấp.”

		<i>lượng chung) giữa các bên liên quan để tìm ra cơ hội cắt giảm chi phí không?”</i>	
	Ứng dụng thông tin VCA vào ra quyết định chiến lược	<i>“Thông tin từ VCA được sử dụng như thế nào để hỗ trợ quyết định chiến lược về lựa chọn đối tác hoặc thiết kế lại dự án? VCA có giúp DN của anh/chị chuyển từ mô hình cạnh tranh chi phí đơn thuần sang hợp tác cùng có lợi (Win-Win) với đối tác không?”</i>	<i>“VCA giúp chúng tôi xác định được nhà cung cấp nào thực sự hiệu quả và có thể trở thành đối tác chiến lược dài hạn, thay vì chỉ chọn nhà cung cấp giá rẻ nhất. Thông tin VCA được dùng để thương lượng lại hợp đồng theo hướng chia sẻ lợi ích từ việc tối ưu hóa chuỗi (ví dụ: nếu chúng tôi giúp họ giảm chi phí vận hành, chúng tôi được giảm giá vật liệu).”</i> <i>“VCA là cơ sở để chúng tôi thực hiện chi phí mục tiêu (TC). Bằng cách hiểu chi phí của đối tác, chúng tôi đặt ra các mục tiêu giảm chi phí thực tế hơn cho các hoạt động của mình, thay vì chỉ đặt mục tiêu chung chung.”</i>
	Rào cản thực thi và dự báo xu hướng VCA	<i>“Rào cản lớn nhất đối với việc áp dụng VCA toàn diện tại các DN XDVN là gì? (Thiếu chuẩn mực chia sẻ thông tin, văn hóa không tin cậy, hay thiếu hệ thống IT liên kết)? Và xu hướng VCA trong 5 năm tới sẽ ra sao?”</i>	<i>“VCA sẽ tăng trưởng khi chuỗi giá trị bền vững trở thành yêu cầu bắt buộc theo ESG. Khi đó, chúng tôi buộc phải phân tích chi phí tác động môi trường của nhà cung cấp và thầu phụ. Tuy nhiên, việc áp dụng rộng rãi VCA vẫn cần sự thúc đẩy từ chính phủ hoặc các tập đoàn lớn yêu cầu chuẩn mực báo cáo thống nhất.”</i> <i>“Thiếu hệ thống IT liên kết giữa các DN. Chúng tôi không thể truy cập hoặc tích hợp dữ liệu của nhà cung cấp một cách tự động và liên tục.”</i>
So sánh điểm chuẩn (benchmarking)	Phạm vi và đối tượng so sánh điểm chuẩn	<i>“Trong DNXD của anh/chị, việc so sánh điểm chuẩn (Benchmarking) được thực hiện chủ yếu ở cấp độ nào: nội bộ (giữa các dự án/đội thi công của công ty), ngành (so sánh với đối thủ cạnh tranh), hay chức năng (so sánh quy trình tốt nhất trong ngành khác)? Loại hình nào mang lại thông tin hữu ích nhất cho việc ra quyết định chiến lược?”</i> <i>“Bộ phận kế toán cung cấp những chỉ số KPIs nào cho việc</i>	<i>“Benchmarking nội bộ là phổ biến và dễ làm nhất. Chúng tôi so sánh lợi nhuận gộp và chi phí đơn vị (m²) giữa các ban quản lý dự án. Benchmarking ngành rất quan trọng nhưng bị giới hạn bởi dữ liệu công khai (chủ yếu là lợi nhuận ròng, tỷ suất sinh lời).”</i> <i>“Chúng tôi tập trung Benchmarking nội bộ để chuẩn hóa định mức chi phí. Đối với đối thủ, chúng tôi chỉ so sánh giá thầu cuối cùng và cố gắng ước tính cấu trúc chi phí của họ, đó là Benchmarking cạnh tranh nhưng mang tính phỏng đoán cao.”</i> <i>“Doanh nghiệp chúng tôi thường so sánh tỷ lệ lợi nhuận gộp theo dự án, chi phí đơn vị (chi phí/m²), định mức hao hụt vật tư, tỷ lệ sai hỏng và chi phí bảo hành nhằm chuẩn hóa quy trình quản lý chi phí giữa các Ban quản lý dự án và thiết lập các điểm chuẩn hiệu quả cho các dự án mới.”</i> <i>“3 KPI quan trọng nhất là: 1. Chi phí đơn vị/m² (Tài chính); 2. Tỷ lệ Lợi nhuận gộp dự án (tài chính); 3. Tỷ lệ hoàn thành đúng hạn</i>

		Benchmarking? Xin anh/chị nêu 3 chỉ số Benchmarking quan trọng nhất, bao gồm cả chỉ số tài chính và phi tài chính?”,	(phi tài chính). Chúng tôi cũng đo tỷ lệ chi phí sai hỏng/tổng chi phí để so sánh hiệu quả quản lý chất lượng nội bộ.” “Chúng tôi so sánh tỷ lệ vật liệu bị hao hụt giữa các công trường để xác định điểm chuẩn về quản lý kho bãi trong chi phí dự án.”
	Thu thập và xử lý dữ liệu điểm chuẩn	“Đối với Benchmarking ngành/đối thủ, nguồn dữ liệu cụ thể mà DN sử dụng là gì? Kế toán quản trị có gặp khó khăn gì trong việc chuẩn hóa dữ liệu nội bộ để so sánh một cách công bằng (ví dụ: cùng định nghĩa về “chi phí chung” hay “chi phí quản lý dự án”)?”	“Nguồn dữ liệu ngành chủ yếu là báo cáo tài chính đã kiểm toán của các công ty niêm yết. Khó khăn lớn nhất là chuẩn hóa nội bộ: mỗi dự án có một đặc thù và cách hạch toán chi phí chung khác nhau. Chúng tôi phải xây dựng một bộ tiêu chuẩn phân bổ thống nhất trước khi so sánh.” “Chúng tôi cũng sử dụng dữ liệu từ các công ty tư vấn thị trường hoặc báo cáo ngành để có các chỉ số phi tài chính chung. Rào cản là dữ liệu đối thủ không chi tiết (chỉ dừng ở cấp công ty), khiến chúng tôi không thể đánh giá chi tiết về hiệu quả hoạt động (ví dụ: năng suất nhân công).”
		“DN sử dụng công cụ/phần mềm nào để tự động hóa hoặc hỗ trợ quy trình Benchmarking (ví dụ: Module trong ERP, Power BI, hay chỉ là Excel)? Sự tham gia của kế toán trong việc duy trì công cụ này là như thế nào?”	“Hiện tại, việc Benchmarking nội bộ được thực hiện qua hệ thống báo cáo quản trị trên ERP và được trình bày trên Power BI. Tuy nhiên, Benchmarking ngoài ngành vẫn phải làm thủ công bằng Excel vì dữ liệu phải nhập từ nhiều nguồn không liên kết.” “Chúng tôi chịu trách nhiệm định nghĩa công thức tính toán và cung cấp dữ liệu gốc vào hệ thống. Việc này rất tốn thời gian vì phải đảm bảo dữ liệu từ các dự án khác nhau được đồng bộ hóa.”
	Ứng dụng Benchmarking vào hoạt động chiến lược	“Kết quả Benchmarking được sử dụng cụ thể như thế nào để thúc đẩy hành động cải tiến hoặc thay đổi chiến lược? Xin cho một ví dụ về một quyết định chiến lược (ví dụ: đầu tư, đào tạo, thay đổi quy trình) được đưa ra dựa trên kết quả Benchmarking?”,	“Khi Benchmarking nội bộ chỉ ra rằng chi phí nhân công trực tiếp của dự án A cao hơn 15% so với điểm chuẩn nội bộ, chúng tôi ngay lập tức yêu cầu Ban quản lý dự án A phân tích nguyên nhân gốc. Quyết định đã được đưa ra là tái đào tạo đội ngũ giám sát hoặc thay đổi hợp đồng với nhà thầu phụ.” “Nếu Benchmarking ngành chỉ ra tỷ lệ lợi nhuận gộp của chúng tôi thấp hơn mức trung bình 5% (mức chuẩn), chúng tôi sẽ xem xét chiến lược định giá thầu hoặc chiến lược cắt giảm chi phí gián tiếp ở cấp công ty. Benchmarking buộc chúng tôi phải tìm ra khoảng cách hiệu suất để đưa ra mục tiêu chiến lược.”
	Rào cản vận dụng Benchmarking	Anh/Chị có thể chia sẻ sơ qua về cách công ty đang đánh giá hiệu quả của một dự án vừa hoàn thành không?	Thực tế thì chúng tôi vẫn làm so sánh. Nhưng chủ yếu là so sánh "Dự toán" vs "Thực tế" của chính dự án đó thôi. Còn việc lấy dự án A làm "chuẩn" để ép dự án B phải đạt được, hay nhìn sang đối thủ cạnh tranh để học hỏi định mức

			chi phí của họ thì thực là rất khó khăn. “Tại công ty chúng tôi, theo tôi đánh giá thì năng lực của bộ phận KTQT, đặc biệt trong xử lý và phân tích dữ liệu tài chính, vẫn còn hạn chế; cùng với đó là hệ thống thông tin rời rạc, thiếu tích hợp giữa các nền tảng ERP, quản lý dự án (PM) và kiểm soát chất lượng (QC), làm giảm tính hiệu quả của các hoạt động so sánh điểm chuẩn”.
		Nhiều ý kiến cho rằng "Xây dựng là ngành không có công trình nào giống công trình nào". Đây có phải là lý do khiến việc xây dựng một bộ "Điểm chuẩn" (Benchmarks) trở nên bất khả thi không?	Đúng vậy. Ví dụ, cùng là xây nhà cao tầng, nhưng một dự án ở trung tâm Hà Nội với mặt bằng chật hẹp, biện pháp thi công phải cực kỳ khắt khe, chi phí logistics rất cao. Trong khi đó, dự án tương tự ở khu đô thị mới thì thông thoáng hơn nhiều. Nếu kế toán lấy định mức chi phí nhân công hay ca máy của dự án thông thoáng làm 'chuẩn' để áp cho dự án trung tâm thì chỉ huy trưởng dự án đó sẽ phản ứng ngay. Sự khác biệt về địa chất, vị trí và yêu cầu kỹ thuật khiến chúng tôi thiếu một 'thước đo' chung công bằng.
		Tại sao chúng ta rất khó Benchmarking với các đối thủ cùng ngành trên sàn chứng khoán, dù họ có báo cáo tài chính công khai?	Báo cáo tài chính niêm yết chỉ cho thấy con số tổng (Doanh thu, Lợi nhuận gộp). Cái chúng tôi cần để Benchmarking là 'Dữ liệu thô': Định mức tiêu hao vật tư đầu phụ, tỷ lệ chi phí chung trên doanh thu công trình... Những thứ này là 'bí mật sống còn'. Ở Việt Nam, các DNXD thường giấu kín 'bí quyết' quản lý chi phí để thắng thầu. Không có một tổ chức trung gian nào cung cấp dữ liệu trung bình ngành đủ tin cậy để so sánh.
		Hệ thống ERP hay phần mềm kế toán hiện tại có hỗ trợ Anh/Chị trong việc trích xuất dữ liệu để so sánh nhanh giữa các dự án không?	Dù là công ty niêm yết, nhưng hệ thống mã chi phí giữa các dự án đôi khi không đồng nhất. Dự án này hạch toán chi phí lán trại vào chi phí chung, dự án kia lại hạch toán vào chi phí trực tiếp khác. Khi muốn so sánh điểm chuẩn về chi phí quản lý dự án giữa 10 công trình trong năm qua, chúng tôi phải mất hàng tuần để 'lọc sạch' và quy đổi dữ liệu về cùng một mặt bằng. Hệ thống chưa tự động hóa được việc này.
		Phản ứng của các thành viên dự án khi các công trình bị đem ra so sánh với nhau?	Khi áp Benchmarking, họ cảm thấy bị kiểm soát chặt hơn. Nếu họ làm tốt hơn điểm chuẩn, họ sợ năm sau bị áp định mức cao hơn. Nếu làm kém hơn, họ lo ngại về thưởng và uy tín. Vì vậy, thường có xu hướng giải trình các lý do khách quan (thời tiết, chủ đầu tư khó tính) để bác bỏ các con số so sánh.
Thẻ điểm cân bằng (BSC)	Thiết kế BSC trong bối cảnh tại các doanh	“Trong bối cảnh DNXD, 4 góc độ chuẩn của BSC (tài chính,	“Chúng tôi có điều chỉnh quy trình nội bộ thành "quy trình quản lý dự án cốt lõi". Nó bao gồm các quy trình như quản lý chi phí mục tiêu

	ngành xây dựng	khách hàng, quy trình nội bộ, học hỏi & phát triển) đã được điều chỉnh như thế nào cho phù hợp? Xin anh/chị cho biết, trong 4 góc độ này, góc độ nào được xem là đòn bẩy quan trọng nhất để đạt được mục tiêu tài chính dài hạn?"	(TC), quản lý chất lượng (QC), và quản lý an toàn/môi trường. Đây là đòn bẩy quan trọng nhất, vì chất lượng quy trình trực tiếp ảnh hưởng đến sự hài lòng của khách hàng (bàn giao đúng hạn, ít sai sót) và kết quả tài chính."
			"Ở cấp độ dự án, góc độ học hỏi & phát triển được cụ thể hóa thành "Năng suất & năng lực đội ngũ". Mục tiêu là đảm bảo công nhân có đủ chứng chỉ, giảm thiểu tai nạn, và thời gian hoàn thành công việc theo định mức, từ đó cải thiện hiệu suất chung."
		Làm thế nào để ứng dụng BSC đạt mục tiêu tài chính tại doanh nghiệp?	"Ở cấp độ dự án, BSC giúp chúng tôi ưu tiên công việc. Nếu chỉ số tiến độ đang đỏ (nguy cơ chậm), chúng tôi sẽ tạm thời ưu tiên chi phí tăng ca (ảnh hưởng tiêu cực đến tài chính ngắn hạn) để bảo vệ chỉ số khách hàng/tiến độ (ảnh hưởng tích cực đến tài chính dài hạn)."
		Anh/chị đánh giá thế nào về mức độ triển khai BSC tại doanh nghiệp?	"Chúng tôi nhận định rằng ngành xây dựng có mức độ rủi ro cao và phụ thuộc nhiều vào năng lực thi công, tiến độ và chất lượng bàn giao. Tại công ty chúng tôi đã triển khai xây dựng BSC vì chúng tôi thấy việc áp dụng BSC có nhiều ưu điểm trong quản trị chiến lược và kiểm soát hiệu suất dự án".
	Ứng dụng BSC trong quản trị chiến lược tại DN XD	Làm sao để đo lường sự hài lòng của khách hàng trong một ngành mà quan hệ chủ đầu tư - nhà thầu thường rất căng thẳng về mặt chi phí?	Chúng tôi đo bằng tỷ lệ trùng thầu lại và tốc độ xử lý phản hồi hoặc là bảo hành. Đối với DN, uy tín thương hiệu rất quan trọng. Một dự án bị phản ánh chất lượng kém trên báo chí sẽ làm vốn hóa công ty bốc hơi ngay lập tức. Vì vậy, chỉ số 'Tỷ lệ lỗi kỹ thuật sau bàn giao' được chúng tôi giám sát cực kỳ chặt chẽ trong BSC.
		Quy trình nội bộ trong xây dựng thường rất phức tạp. BSC giúp gì trong việc kiểm soát chi phí thi công thực tế so với dự toán?	Chúng tôi tập trung vào tỷ lệ hao hụt vật tư và độ lệch tiến độ. Trong xây dựng, chậm tiến độ 1 tháng là chi phí máy móc, nhân công, lán trại 'đốt' sạch lợi nhuận. BSC giúp chúng tôi nhìn thấy sự liên kết: nếu quy trình nghiệm thu nội bộ chậm (nội bộ), dẫn đến hồ sơ thanh toán chậm (khách hàng), và cuối cùng là dòng tiền âm (tài chính).
		Thực tế khía cạnh học hỏi và phát triển tại công ty mình thì sao?	Khó nhất là giữ chân kỹ sư giỏi. Chúng tôi đo lường tỷ lệ biến động nhân sự nòng cốt. Bên cạnh đó là mức độ áp dụng công nghệ vào quản lý dự án. Nếu kỹ sư không chịu cập nhật công nghệ thi công mới, năng suất lao động sẽ thấp, và BSC của khía cạnh này sẽ 'báo đỏ', cảnh báo cho tương lai dài hạn.
		"Rào cản lớn nhất đối với việc triển khai BSC một cách hiệu quả và toàn diện tại DN XDVN là gì? (Thiếu cam kết	"Do thị trường bất động sản và xây dựng thay đổi liên tục, chiến lược của chúng tôi cũng thay đổi, khiến việc duy trì và đo lường mục tiêu BSC dài hạn trở nên khó khăn."
	Rào cản thực thi BSC		"Các phòng ban thường tập trung vào mục tiêu

		<i>lãnh đạo, thiếu văn hóa đo lường, hay năng lực KTQT?)"</i>	<i>ngắn hạn. Việc kế toán quản trị phải cung cấp dữ liệu phi tài chính đáng tin cậy và kịp thời vẫn là một gánh nặng lớn do năng lực chuyên môn về xây dựng thể điểm cũng như thiếu hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ."</i> <i>Dữ liệu tài chính và một phần khách hàng (Doanh thu) thì dễ. Nhưng dữ liệu quy trình nội bộ (ví dụ: thời gian thực hiện một tác vụ cụ thể) thường nằm rải rác trong các file Excel hoặc phần mềm riêng lẻ của Ban quản lý dự án. Rào cản là việc đồng bộ hóa dữ liệu giữa các hệ thống rời rạc này.</i>
--	--	--	---