

## THÔNG TIN KẾ TOÁN VỀ KẾT QUẢ, HIỆU QUẢ THEO CHUỖI GIÁ TRỊ VÀ NHỮNG ẢNH HƯỞNG ĐẾN QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG XU HƯỚNG HỘI NHẬP, PHÁT TRIỂN

HUỖNH LỢI

**T**huỗi giá trị là một quan điểm về tổ chức, quản trị doanh nghiệp đã, đang và ngày càng ảnh hưởng rất lớn đến kế toán về nhận thức, đo lường, thể hiện kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp trong thế giới hội nhập phát triển kinh tế và ngược lại, chính thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả theo chuỗi giá trị sẽ giúp cho nhà quản trị có tầm nhìn, hành động quản trị doanh nghiệp phù hợp với thế giới hội nhập, phát triển.

Thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp là một trong những thông tin kinh tế – tài chính quan trọng, vừa thể hiện quan điểm tổ chức quản trị vừa có ảnh hưởng quyết định đến đánh giá, định hướng hoạt động doanh nghiệp. Cho đến nay, trên thế giới về cơ bản nhận thức kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp đã và đang được thể hiện theo hai quan điểm tổ chức, quản trị khác nhau là: quan điểm chuyên môn hóa và quan điểm chuỗi giá trị. Quan điểm chuyên môn hóa là nền tảng chi phối, hình thành thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp theo hướng chuyên môn hóa khá phổ biến trên thế giới. Ở VN hiện nay, quan điểm chuỗi giá trị là nền tảng chi phối, hình thành nên thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp theo chuỗi giá trị đã và đang ngày càng có ảnh hưởng quan trọng đến hoạt động doanh nghiệp.

Theo quan điểm chuyên môn hóa, hoạt động doanh nghiệp được tổ chức, quản trị theo từng công đoạn của quy trình tạo giá trị là sự chia cắt, sắp xếp quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh thành từng công đoạn hay bộ phận chức năng trong cơ cấu tổ chức, quản trị theo hướng chuyên môn hóa. Từ đó, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp

được nhận thức, định hướng, đo lường, đánh giá cô lập ở từng công đoạn của quy trình sản xuất kinh doanh hay theo từng bộ phận chức năng trong cơ cấu tổ chức, quản trị với hướng chuyên môn hóa như: đầu tư, sản xuất, tiêu thụ,... Chính nhận thức, định hướng, đo lường, đánh giá như vậy thường chỉ hướng các nhà quản trị đến các giải pháp tập trung vào cải tiến, điều chỉnh các hoạt động tại doanh nghiệp, trong nội bộ doanh nghiệp để đạt được mục tiêu gia tăng giá trị tối đa cho từng công đoạn, từng bộ phận của doanh nghiệp. Từ quan điểm này, thông tin kế toán cũng được xây dựng, đo lường, thể hiện cục bộ theo từng công đoạn của quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh hay theo từng bộ phận chức năng trong cơ cấu tổ chức quản lý với hướng chuyên môn hóa. Vấn đề này được thể hiện rất cụ thể, phổ biến trong các tài liệu kế toán, nhất là trong tài liệu kế toán tài chính của các doanh nghiệp trên thế giới và các doanh nghiệp ở VN hiện nay như: chi phí đầu tư, chi phí sản xuất, chi phí bán hàng, doanh thu bán hàng, lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận của từng công đoạn của quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh hay của từng bộ phận sản xuất, bán hàng, quản lý ở doanh nghiệp. Từ đó, thực tế, những thông tin kế toán này cũng chỉ hướng các nhà quản trị tập trung vào điều chỉnh, cải tiến các hoạt động tại doanh nghiệp, trong nội bộ doanh nghiệp hơn là nghĩ đến giải pháp liên kết, hợp tác với những đối tác, doanh nghiệp khác. Quan sát thông tin kế toán theo quan điểm chuyên môn hóa về giá thành ( $\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất}}{\text{Kết quả sản xuất}}$ ), ta thấy thông tin này sẽ hướng nhà quản trị đến giảm giá thành bằng những giải pháp như: tập trung vào tiết kiệm, giảm chi phí sản xuất đầu

vào của mỗi công đoạn sản xuất, của quy trình sản xuất tại doanh nghiệp; gia tăng kết quả sản xuất qua đầu tư mới, đổi mới máy móc thiết bị với công suất, năng xuất lớn hơn, tăng thêm số lượng lao động.

Quá khứ, với môi trường sản xuất kinh doanh mà khoa học kỹ thuật và công nghệ chủ yếu là kỹ thuật cơ khí, công nghệ chế biến bán tự động, công nghệ thông tin chưa có nhiều tiến bộ, nền sản xuất xã hội với công suất, năng suất còn thấp chưa đáp ứng được nhu cầu tiêu dùng, hoạt động sản xuất với quy mô lớn và quá trình sản xuất được tái lập lại nhiều lần, chu kỳ sống sản phẩm khá dài, hội nhập và cạnh tranh còn giới hạn trong phạm vi hẹp ở từng vùng lãnh thổ, quốc gia, v.v. nên quan điểm chuyên môn hóa là hoàn toàn phù hợp, thông tin kế toán theo quan điểm chuyên môn hóa là hoàn toàn hữu ích. Bằng chứng thực tế, với quan điểm, thông tin kế toán theo quan điểm này đã hỗ trợ đắc lực cho doanh nghiệp tạo nên những thành quả đáng khích lệ, góp phần thúc đẩy xã hội phát triển rất nhanh.

Theo quan điểm chuỗi giá trị, hoạt động doanh nghiệp được tổ chức, quản trị theo chuỗi giá trị đó là sự tái lập nhận thức về tổ chức, quản trị hoạt động doanh nghiệp theo một hệ thống bao gồm và liên kết tất cả các yếu tố của quy trình tạo giá trị trong hoạt động sản xuất kinh doanh từ trước lúc khởi đầu, lúc khởi đầu đến khi kết thúc và sau khi kết thúc. Quan điểm chuỗi giá trị hướng các nhà quản trị đến nhận thức, định hướng, đo lường, đánh giá hoạt động doanh nghiệp trên toàn bộ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh thống nhất và luôn đặt hoạt động doanh nghiệp trong mối liên kết, hợp tác với nhà cung cấp, khách hàng, xã hội để tận dụng tốt nhất những lợi thế thương mại, công nghệ, lao động, tài nguyên, v.v. của chính bản thân doanh nghiệp và các đối tượng tham gia trong quy trình tạo giá trị. Từ đó, quan điểm chuỗi giá trị tạo ra một yêu cầu, một nền móng cho việc phải đổi mới kế toán, thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp. Kết quả, hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp không phải chỉ dừng lại đo lường, thể hiện cục bộ riêng theo từng công đoạn, bộ phận chức năng của từng hoạt động trong nội bộ doanh nghiệp mà phải được đo lường, thể hiện cho cả quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh thống nhất bao gồm tất cả hoạt động trước khi hoạt động, trong khi hoạt động, sau khi hoạt động

sản xuất kinh doanh và luôn đặt trong xu hướng mở, liên kết, hợp tác với nhiều doanh nghiệp khác, với xã hội. Sự ra đời của quan điểm chuỗi giá trị là một tất yếu khách quan trong môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh hiện nay. Môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh với những tiến bộ vượt bậc, thay đổi rất nhanh chóng của khoa học kỹ thuật và công nghệ, nhất là công nghệ chế biến, công nghệ thông tin, nền sản xuất với, năng suất rất cao, hoạt động sản xuất kinh doanh được thiết lập theo từng mã ngành hàng hẹp và thay đổi từng ngày. Chu kỳ sống sản phẩm rút ngắn nhanh chóng, hội nhập và cạnh tranh ngày càng sâu rộng trên bình diện toàn thế giới, liên kết và hợp tác kinh tế giữa các quốc gia ngày càng phát triển cả chiều rộng và chiều sâu.

Sự thay đổi quan điểm tổ chức, quản trị cùng với thay đổi thông tin kế toán về hiệu quả hoạt động doanh nghiệp theo quan điểm chuỗi giá trị đã xuất hiện và ngày càng có tầm ảnh hưởng đến doanh nghiệp, được các doanh nghiệp đón nhận như là một định hướng tái lập tổ chức, quản trị; một nhu cầu thông tin thiết yếu để thiết lập các giải pháp hoạt động quản trị tài chính trong thế giới hội nhập phát triển hiện nay. Với sự ra đời mô hình quản trị theo hình phẳng, tái lập lại hoạt động sản xuất kinh doanh theo ngành dọc, mô hình kế toán chi phí theo hoạt động (ABC – Activity Based Accounting), thông tin kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh được thể hiện toàn diện trên các khía cạnh tài chính, công nghệ, thị trường, đầu tư và cải tiến nội bộ, con người qua bảng cân bằng điểm (BSC – Balanced Score Card), đã đem lại cho nhiều công ty, tập đoàn kinh tế như Công ty bảo hiểm AAA, COCACOLA, TOYOTA, định vị được hoạt động trong liên kết, hợp tác; cải thiện đáng kể về hiệu quả hoạt động; thân thiện hơn với môi trường tự nhiên – xã hội; xuất hiện những bước liên kết, hợp tác táo bạo với quy mô lớn, gần đây, rõ nét nhất chính là sự sáp nhập Công ty bảo hiểm AAA và Công ty bảo hiểm Prudential.

Nghiên cứu về các doanh nghiệp VN, quả thật quan điểm chuỗi giá trị còn rất xa lạ, ngay cả trong chiến lược hoạt động cũng rất ít các doanh nghiệp đề cập đến vấn đề này. Một dẫn chứng rõ nét nhất như ngành điện tử VN, chiến lược của họ vẫn hướng đến nâng cao tính độc lập trong sản xuất với những giải pháp hướng đầu tư vào sản xuất các linh kiện điện tử, trong khi đây là lĩnh

vực sản xuất chúng ta khó có thể cạnh tranh với những doanh nghiệp lâu đời trên thế giới. Và kết quả, những linh kiện điện tử do VN sản xuất không thể tồn tại nổi vì tính năng, công dụng rất thấp và giá cả rất cao so với thế giới. Từ quan điểm tổ chức, quản trị như thế, tiếp tục khảo sát về hệ thống kế toán của các doanh nghiệp VN (Bảng 1)

**Bảng 1: Hệ thống kế toán các doanh nghiệp VN**

| <b>Kế toán tài chính đang áp dụng tại các doanh nghiệp</b> |      |
|------------------------------------------------------------|------|
| - Dựa trên quan điểm chuyên môn hóa                        | 100% |
| - Dựa trên quan điểm chuỗi giá trị                         | 0%   |
| <b>Kế toán quản trị đang áp dụng tại các doanh nghiệp</b>  |      |
| - Dựa trên quan điểm chuyên môn hóa                        | 92%  |
| - Dựa trên quan điểm chuỗi giá trị                         | 8%   |

*Nguồn:* Số liệu khảo sát 500 doanh nghiệp năm 2009

Với những con số thống kê về kế toán, thông tin kế toán cũng như thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả có những đặc trưng, tác dụng như sau:

- Về phương diện kế toán, thông tin kế toán cũng như thông tin kế toán về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp chỉ được đo lường, thể hiện theo từng công đoạn của quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh hay từng bộ phận chức năng trong cơ cấu tổ chức quản trị theo hướng chuyên môn hóa. Từ đó, thông tin này chỉ dừng lại cung cấp một bức tranh tài chính cục bộ ở mỗi công đoạn, mỗi bộ phận trong doanh nghiệp.

- Về phương diện tài chính, thông tin này thường hướng nhà quản trị tài chính đến nhận thức ngắn hạn, phiến diện bức tranh tài chính về kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp cũng như những nhân tố tác động đến kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp trong môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh hiện nay. Nhà quản trị ít quan tâm đến những giải pháp tài chính liên quan đến bên ngoài, do đó, để cải thiện tình hình tài chính: Về chi phí, nhà quản trị thường cắt giảm chi phí rất cục bộ vì lợi ích riêng của doanh nghiệp dẫn đến những khoản chi phí giảm hôm nay ở doanh nghiệp trong tương lai lại tạo ra một áp lực gia tăng chi phí khủng khiếp từ ảnh hưởng của sự ô nhiễm môi trường tự nhiên, từ lao động; về đầu tư, đổi mới máy móc thiết bị, công nghệ

với những khoản đầu tư tài chính khổng lồ với hy vọng tăng công suất, năng suất, kết quả, hiệu quả nhưng thực tế lại luôn chứa đựng nhiều rủi ro tiềm ẩn từ biến động thị trường, cạnh tranh dẫn đến gia tăng tồn kho sản phẩm, tăng đột biến giá thành đơn vị, ...gây tác dụng ngược lại, tính khả thi của đầu tư đôi khi không đảm bảo và mất khả năng thu hồi vốn, v.v..

- Về phương diện quản trị, thông tin này hướng nhà quản trị đến thiết lập ý tưởng tổ chức, quản trị, kiểm soát hoạt động doanh nghiệp cục bộ theo từng công đoạn của quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh hay theo từng bộ phận chức năng trong cơ cấu tổ chức quản lý theo hướng chuyên môn hóa hơn là mở rộng, tiếp cận theo hướng liên kết, hợp tác. Từ đó, doanh nghiệp không định vị được nên không khẳng định được vị thế, lợi thế doanh nghiệp trong hoạt động, không phát huy được những lợi thế kinh tế, thương mại, nguồn lực xã hội trong liên kết, hợp tác và trong chính bản thân doanh nghiệp. Ngay cả về mặt nhân sự, doanh nghiệp cũng hướng đến xây dựng nhân sự theo từng “cá nhân” hơn là “nhóm người” nên chứa đựng nhiều nguy cơ hoạt động doanh nghiệp chịu sự chi phối quá nghiêm trọng của cá nhân cả về hoạt động và lợi ích, hoạt động doanh nghiệp rất dễ bị ngưng trệ ngay khi chỉ thiếu hụt một vài nhân sự.

Hiện trạng trên đã giải thích được phần nào sự lúng túng trong chiến lược, trong định hướng hoạt động, quản trị, tài chính của các doanh nghiệp VN trong tiến trình hội nhập phát triển.

Ngày nay, với sự thay đổi nhanh chóng của môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh và xu hướng hội nhập phát triển của VN, của chính mỗi doanh nghiệp VN, quan điểm chuỗi giá trị và thông tin kế toán theo quan điểm chuỗi giá trị không còn là một vấn đề lý luận mà cần chuyển hóa nó vào ứng dụng thực tế. Đây chính là một trong những vấn đề chiến lược, giải pháp cụ thể cải thiện chất lượng quản trị, thông tin kế toán để có được những hành động, bức tranh tài chính toàn diện, đúng đắn hơn góp phần cho doanh nghiệp nâng cao địa vị, năng lực cạnh tranh trong xu thế hội nhập, phát triển. Đứng ở góc độ chuyên môn kế toán, theo chúng tôi:

- **Thứ nhất**, cần nghiên cứu, giới thiệu về lý thuyết chuỗi giá trị và những ảnh hưởng cũng như vai trò của nó trong tổ chức, quản trị hoạt động doanh nghiệp để mở ra một định hướng mới, phổ

biến về quản trị hiện đại cho các doanh nghiệp VN là định hướng đổi mới quản trị.

- **Thứ hai**, cần nhận thức toàn diện hơn về những mục tiêu cùng với những quy định pháp lý về công bố, công khai thông tin kế toán để tránh những ràng buộc, hạn chế sự phát triển kế toán quản trị, bộ phận thông tin kế toán phục vụ cho quản trị nội bộ doanh nghiệp có khả năng liên kết, chuyển biến, chuyển tải kịp thời thông tin quản trị theo sự thay đổi quản trị doanh nghiệp trong môi trường kinh doanh. Từ đó, bổ sung, hoàn thiện bức tranh tài chính, hoạt động của doanh nghiệp.

- **Thứ ba**, cần nhận thức toàn diện hơn các bộ phận cấu trúc của hệ thống kế toán doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường, trong thế giới phẳng liên kết, hợp tác. Hệ thống kế toán doanh nghiệp không nên chỉ nhìn nhận một cách cô lập hay quá quan trọng hóa những bộ phận trong quy trình kế toán như chứng từ, tài khoản, sổ, báo cáo cùng với những chế độ ảnh hưởng đến thực thi quy trình công việc kế toán. Các DN cần phải nhận thức biện chứng quy trình công việc kế toán với những yếu tố như môi trường xã hội, luật pháp, khoa học công nghệ sản xuất kinh doanh, quản trị để từ đó tạo nên sự liên kết, hòa hợp kế toán với những bộ phận khác thành một chuỗi hoạt động trong nghiên cứu, triển khai ứng dụng, định hướng đổi mới.

- **Thứ tư**, cần nhanh chóng xây dựng, phát triển kế toán quản trị trong hệ thống kế toán doanh nghiệp nhằm tạo nên sự đổi mới kịp thời hay tạo sự đột phá về thông tin kế toán để bổ sung, cải thiện nguồn thông tin kế toán doanh nghiệp VN hiện nay đang còn lệ thuộc, ảnh hưởng bao trùm hay quá chú trọng vào thông tin kế toán tài chính để khắc phục trước mắt tình trạng thiếu hụt nghiêm trọng thông tin quản trị

- **Thứ năm**, về mặt chuyên môn kế toán cụ thể, kết quả, hiệu quả hoạt động doanh nghiệp cũng như những bộ phận cấu thành của nó như thu nhập, chi phí, nguồn lực kinh tế sử dụng cần được nhận thức, đo lường, thể hiện lại đầy đủ, toàn diện cả ba phạm vi: trong nội bộ doanh nghiệp, trong quan hệ liên kết với nhà cung cấp và trong quan hệ với khách hàng. Cụ thể:

Thu nhập doanh nghiệp = Thu nhập nội tại doanh nghiệp + Thu nhập liên kết

Chi phí doanh nghiệp = Chi phí nội tại doanh nghiệp + Chi phí liên kết

Nguồn lực doanh nghiệp = Nguồn lực nội tại doanh nghiệp + Nguồn lực liên kết.

Kết quả doanh nghiệp = Kết quả nội tại doanh nghiệp + Kết quả liên kết.

Hiệu quả doanh nghiệp = (Kết quả nội tại doanh nghiệp / Nguồn lực doanh nghiệp)%.

Quan điểm và thông tin kế toán theo chuỗi giá trị cùng với những ảnh hưởng của nó đến hoạt động doanh nghiệp là một vấn đề lý luận, thực tiễn rất mới lạ ở VN. Trong bài viết này, chúng tôi muốn gửi đến độc giả một ý tưởng mới về nhận thức, nghiên cứu, ứng dụng kế toán với hy vọng góp phần cải tiến, nâng cao tính hữu ích của thông tin kế toán để hỗ trợ tốt hơn cho doanh nghiệp VN định vị, định hướng hoạt động trong tiến trình hội nhập, phát triển■

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Ahmed Riahi Belkaoui (1993), *Accounting theory, third edition*, The University Press, Cambridge.
2. Akira Nishimura (2003), *Management accounting feed forward and Asian perspectives*, Palgrave Macmillan.
3. Harold T.Amrine, John A.Ritchey, Colin L.Moodie, Joseph F.Kmec (TS. Vũ Trọng Hùng dịch 1995), *Tổ chức sản xuất và quản trị doanh nghiệp*, NXB Thống kê.
4. H.Thomas Johnson, Robert S.Kaplan (1987), *Relevance lost the rise and fall of management Accounting*, Harvard Business School Press.
5. Michel Lebas (1994), *Managerial Accounting in France: "Overview of past tradition and current practice"*, European accounting review, vol.3, No. 3.
6. Michael Hammer, James Champy (Vũ Tiến Phúc dịch 1996), *Tái lập công ty – Tuyên ngôn của cuộc cách mạng trong kinh doanh*, NXB TP.HCM.
7. Simon Dekker.Ltd (2001), *Management accounting for the year 2000*, Deker.Ltd.
8. John K Shank, Vijay Govindarajan (1993), *Strategic cost management the new tool for competitive advantage*, The Free Press.
9. Jan R.Williams, Susan F.Haka, Mark S.Bettner (2005), *Finacial & Managerial Accounting the basic for business decisions*, Mc.Graw-Hill Companies.