

CHI PHÍ THEO PHƯƠNG PHÁP TOÀN BỘ NHỮNG CẠM BẦY TRONG ĐÁNH GIÁ TÌNH HÌNH TÀI CHÍNH, ĐỊNH HƯỚNG HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

TS. HUỖNH LỢI

Thông tin kế toán có thể giúp nhà quản trị đạt được những thành công, doanh nghiệp phát triển thịnh vượng nhưng thông tin kế toán cũng có thể dẫn nhà quản trị đến sự thất bại, doanh nghiệp sụp đổ. Chi phí theo phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp là những quan điểm nhận thức, trình bày chi phí, mối quan hệ giữa chi phí với kết quả, hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp ở những khía cạnh khác nhau, và chính thông tin chi phí theo các quan điểm này có thể dẫn đến đánh giá tình hình tài chính, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp theo những hướng trái ngược nhau.

Chi phí theo phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp là những vấn đề khoa học kế toán không còn mới lạ trong hệ thống kế toán doanh nghiệp ở các nước kinh tế thị trường có nền kế toán phát triển trên thế giới như Anh, Mỹ, Úc v.v.. (nhất là trong lĩnh vực kế toán quản trị). Tuy nhiên, ở VN, lý thuyết và thực tiễn nghiên cứu, ứng dụng thông tin chi phí theo các phương pháp này còn rất mờ nhạt, chưa đồng bộ và thiếu sự hỗ trợ, kết nối với nhau. Thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ hầu như ảnh hưởng bao trùm đến đánh giá tình hình tài chính, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Trong khi đó, thông tin chi phí theo phương pháp trực tiếp chỉ được đề cập chủ yếu về mặt lý thuyết, còn trong thực tiễn vẫn chưa được định hình, chưa được chú trọng nên vai trò, tính hữu ích của nó rất thấp trong sử dụng để đánh giá tình hình tài chính, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp VN hiện nay.

Quan điểm phương pháp toàn bộ cho rằng tất cả chi phí sản xuất (biến phí và định phí sản xuất) đều liên quan đến kết quả sản xuất trong kỳ. Vì vậy, giá thành (giá vốn) sản phẩm chế tạo

bao gồm cả biến phí sản xuất và định phí sản xuất. Quan điểm phương pháp toàn bộ cũng chính là quan điểm thể hiện chi phí trên báo cáo tài chính trong chính sách kế toán chung hiện nay của nhiều nước bao gồm cả VN.

Công ty ABC sản xuất kinh doanh sản phẩm A với tổng biến phí sản xuất 600.000đ, tổng định phí sản xuất 400.000đ, kết quả sản xuất 1.000 sp, tổng biến phí bán hàng quản lý doanh nghiệp 35.000đ, tổng định phí bán hàng quản lý doanh nghiệp 95.000đ, kết quả tiêu thụ 700 sp và đơn giá bán 1.200 đ/sp.

Với số liệu đơn giản này, giá thành đơn vị theo phương pháp toàn bộ :

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{1.000.000 \text{ đ}}{1.000 \text{ sp}} = \left(600 \text{ đ/sp} + \frac{400.000 \text{ đ}}{1.000 \text{ sp}} \right) = 1.000 \text{ đ/sp}$$

Từ đó, trên báo cáo kết quả kinh doanh, chi phí thể hiện như sau :

Bảng 1: Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ

Chỉ tiêu	Số tiền (đồng)	Đơn vị (đồng/sp)
1. Doanh thu (700 sp x 1.200 đ/sp)	840.000	1.200
2. Giá vốn (700 sp x 1.000 đ/sp)	700.000	1.000
3. Lợi nhuận gộp (1) - (2)	140.000	200
4. Chi phí bán hàng và quản lý (35.000đ + 95.000đ)	130.000	
5. Lợi nhuận (3) - (4)	10.000	

và trên Bảng cân đối kế toán, giá vốn sản phẩm tồn kho: 300 sp x 1.000 đ/sp = 300.000đ

Quan điểm phương pháp trực tiếp cho rằng chỉ có biến phí sản xuất liên quan đến kết quả sản xuất trong kỳ, định phí sản xuất là chi phí dài

hạn, chi phí cơ cấu, chi phí thời kỳ không liên quan đến kết quả sản xuất trong kỳ và phải được ghi nhận, bù đắp ngay trong kỳ. Vì vậy, giá thành (giá vốn) sản phẩm chế tạo chỉ bao gồm biến phí sản xuất. Quan điểm phương pháp trực tiếp cũng chính là quan điểm thể hiện chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo bộ phận, và các tài liệu khác của kế toán quản trị.

Với số liệu chi phí sản phẩm A, giá thành đơn vị theo phương pháp trực tiếp :

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{600.000\text{đ}}{1.000 \text{ sp}} = 600 \text{ đ/sp}$$

Từ đó, trên báo cáo kết quả kinh doanh, chi phí thể hiện như sau :

Bảng 2: Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp trực tiếp

Chỉ tiêu	Số tiền (đồng)	Đơn vị (đồng/sp)
1. Doanh thu (700 sp x 1.200 đ/sp)	840.000	1.200
2. Biến phí [700 sp x (600+50)đ/sp]	455.000	650
3. Số dư đảm phí (1) – (2)	385.000	550
4. Định phí (400.000 đ + 95.000 đ)	495.000	
5. Lợi nhuận (3) – (4)	110.000	

Trên bảng cân đối kế toán, giá vốn sản phẩm tồn kho : 300 sp x 600 đ/sp = 180.000đ

Như vậy, mặc dù cùng tình hình hoạt động diễn ra ở công ty ABC nhưng với những quan điểm khác nhau dẫn đến bức tranh tài chính rất khác nhau và ảnh hưởng rất khác biệt đến nhận định tình hình tài chính, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh.

Với phương pháp toàn bộ

(1) Lợi nhuận, tài sản hàng tồn kho thể hiện trên báo cáo tài chính có xu hướng cao hơn nhưng ẩn chứa nhiều rủi ro hơn về hàng tồn kho trong tương lai, nhất là những mặt hàng có xu hướng giảm giá.

(2) Định phí sản xuất (phân bổ vốn đầu tư của máy móc thiết bị, tài sản trong sản xuất) được thu hồi, bù đắp và phụ thuộc vào quy mô, năng suất, số sản phẩm tiêu thụ.

(3) Để giảm giá thành, tăng lợi nhuận giải

pháp thông thường là hướng đến giảm chi phí đầu vào, tăng tối đa sản lượng đầu ra, trong đó, khi doanh nghiệp đã đi vào hoạt động, chỉ có giải pháp tăng sản lượng là khả thi.

(4) Thông tin giá thành, kết cấu thông tin chi phí trong giá thành (giá thành sản phẩm theo phương pháp toàn bộ) không tạo được sự liên kết, tính linh hoạt với dự báo chi phí, xác lập giá bán, điều chỉnh giá bán, phân tích phương án kinh doanh v.v.. khi quy mô sản xuất kinh doanh biến động [1].

(5) Những thủ thuật kế toán có thể điều chỉnh lợi nhuận, tài sản hàng tồn kho qua kỹ thuật tính, phân bổ giá phí hàng tồn kho nên rất dễ làm thay đổi bức tranh tài chính thực tại của doanh nghiệp.

Với phương pháp trực tiếp

(1) Lợi nhuận, giá trị tài sản tồn kho trên báo cáo tài chính có xu hướng thấp hơn và chứa đựng ít rủi ro hơn về hàng tồn kho trong tương lai.

(2) Định phí sản xuất (phân bổ vốn đầu tư của máy móc thiết bị, tài sản trong sản xuất) được thu hồi phụ thuộc vào thời gian, chu kỳ hoạt động.

(3) Để giảm giá thành, tăng lợi nhuận giải pháp thông thường là hướng đến giảm chi phí đầu vào nhưng không phải cùng với giải pháp tăng tối đa sản lượng đầu ra mà thay vào đó là rút ngắn thời gian, chu kỳ hoạt động, nâng cao tính hữu ích, tỷ lệ hữu ích của biến phí sản xuất nhằm nâng cao tính hữu dụng và giá trị vật chất sản phẩm.

(4) Thông tin giá thành, kết cấu chi phí trong giá thành (giá thành sản phẩm theo biến phí sản xuất) tạo được sự liên kết, tính linh hoạt trong dự báo chi phí, xác lập và điều chỉnh giá bán, phân tích phương án kinh doanh.[1]v.v.. khi quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh biến động, nhất là trong môi trường sản xuất kinh doanh thay đổi nhanh chóng như hiện nay.

(5) Những thủ thuật kế toán khó có thể điều chỉnh được lợi nhuận và tài sản hàng tồn kho nên cũng khó bóp méo bức tranh tài chính thực tại của doanh nghiệp.

Từ những phân tích trên, rõ ràng việc sử dụng thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ dễ dẫn đến những sai lầm, ngộ nhận về tình hình tài chính và xác lập định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Trong môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh chuyển biến nhanh chóng, cùng với thời đại công nghệ sản xuất thay đổi không ngừng, sản xuất theo

từng mã ngành hàng hẹp, chu kỳ sống sản phẩm ngày càng rút ngắn, chất lượng sản phẩm liên tục phải cải tiến và cạnh tranh ngày càng gay gắt. Ngược lại, với thông tin chi phí theo phương pháp trực tiếp sẽ phù hợp, hữu ích hơn, bổ sung hoàn thiện thông tin cho đánh giá tình hình tài chính, xác lập định hướng sản xuất cho phù hợp với môi trường sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Thực tiễn trong kế toán doanh nghiệp ở một số nước có nền kế toán phát triển trên thế giới, thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp đã được đề cập từ lâu, bổ sung khá hữu ích cho nhau, phục vụ rất tích cực cho các nhà quản trị, nhà đầu tư đánh giá tình hình tài chính, xác lập định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong xu thế toàn cầu hóa kinh tế.

Bảng 3: Tình hình áp dụng phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp ở một số nước

Nước	Tính theo	Tính theo
	phương pháp trực tiếp	phương pháp toàn bộ
Úc	33%	67%
Canada	48%	52%
Phần Lan	42%	58%
Đức	12%	88%
Nhật	31%	69%
Tây Ban Nha	26%	74%
Thụy Điển	42%	58%
Anh	52%	48%
Mỹ	31%	69%

(Nguồn số liệu trích dẫn từ tài liệu) (6)

Thực tiễn thông tin kế toán ở các doanh nghiệp VN cho thấy hệ thống kế toán doanh nghiệp VN hiện nay vẫn còn chịu ảnh hưởng bao trùm bởi thông tin kế toán tài chính nên chi phí chỉ được nhận thức, trình bày theo phương pháp toàn bộ. Kế toán quản trị chỉ xuất hiện trên lý thuyết hơn là hiện hữu trong thực tiễn, chi phí theo phương pháp trực tiếp cũng chỉ tồn tại trên bài giảng lý thuyết ở các trường đại học, cao đẳng kinh tế. Quả thật, thông tin sử dụng để đánh giá tình hình tài chính, xác lập định hướng hoạt động sản xuất

kinh doanh ở các doanh nghiệp VN chủ yếu từ thông tin tài chính, thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ.

Bảng 4: Tình hình áp dụng phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp ở một số doanh nghiệp VN

Chỉ tiêu khảo sát	Tỷ lệ áp dụng
- Kế toán chi phí và tính giá thành theo phương pháp toàn bộ	98%
+ Dựa trên cơ sở chi phí thực tế	71%
+ Dựa trên cơ sở chi phí thực tế kết hợp chi phí ước tính	18%
+ Dựa trên cơ sở chi phí định mức	9%
- Kế toán chi phí và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp	2%

(Nguồn số liệu khảo sát 500 doanh nghiệp năm 2008)

Thực tiễn thông tin kế toán trong các doanh nghiệp VN còn chỉ ra những nguy cơ nhận thức, đánh giá phiến diện về thực trạng tài chính và xác lập định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp khá lạc hậu như:

(1) Nhận thức bức tranh tài chính có xu hướng tốt hơn với cùng một hiện trạng và kết quả kinh doanh, tình hình tài sản tồn kho chứa đựng tiềm ẩn nhiều rủi ro hơn trong tương lai, nhất là những mặt hàng có xu hướng giảm giá phổ biến hiện nay trong sản xuất kinh doanh của nhiều doanh nghiệp VN.

(2) Giải pháp thu hồi vốn chủ yếu tập trung vào tăng sản lượng. Vì vậy, khi thị trường mà cụ thể là nhu cầu sản phẩm thay đổi bất ngờ rất dễ dẫn đến gia tăng khả năng tồn kho, ứ đọng vốn, doanh nghiệp sụp đổ nhanh chóng do khủng hoảng thừa như đã từng diễn ra ở các doanh nghiệp Nhật trong những năm 1960 và đầu 1970. Đồng thời, giải pháp này cũng dẫn đến tính toán, dự báo thu hồi vốn rất khó khả thi một khi nhu cầu số lượng sản phẩm là một ẩn số quá phức tạp trong nền kinh tế thị trường

(3) Giải pháp giảm chi phí thường chú trọng đến hành vi cắt giảm chi phí hơn là tìm ra nguyên nhân gây ra chi phí, tìm ra tính không hữu ích của chi phí để cắt giảm cho hợp lý. Từ đó, cắt giảm chi phí dễ rơi vào sai lầm, đôi khi cắt giảm chính những chi phí hữu ích dẫn đến nguy cơ chất lượng sản phẩm ảnh hưởng nghiêm trọng, giảm tính hữu ích sản phẩm và đánh mất khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp

(4) Không tạo được cầu nối thông tin giữa giá thành với dự báo chi phí, xác lập giá bán, điều chỉnh giá bán, phân tích phương án kinh doanh v.v. khi quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh biến động nên thường lúng túng, thiếu căn cứ khoa học minh chứng cho một quyết định kinh doanh và rất dễ rơi vào vào cảm tính trong quyết định kinh doanh

(5) Những thủ thuật kế toán có thể làm thay đổi, bóp méo bức tranh tài chính doanh nghiệp và góp phần tăng thêm nhận định sai lầm về bức tranh tài chính, định hướng hoạt động.

Từ thực trạng trên, vấn đề thời sự đang đặt ra về bài toán thông tin kế toán trong các doanh nghiệp VN thông qua :

(1) Cần phải nhận thức, đánh giá đúng đắn vai trò kế toán tài chính, kế toán quản trị hiện nay trong các doanh nghiệp.

(2) Từ đó, bổ sung, xây dựng, phát triển hoàn thiện hệ thống kế toán với đầy đủ hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị.

(3) Cần phải thể hiện, trình bày thông tin chi phí theo cả phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp.

(4) Thiết lập sự kết nối giữa thông tin kế toán tài chính với thông tin kế toán quản trị; thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ với phương pháp trực tiếp và sự liên kết thông tin chi phí theo phương pháp trực tiếp với kết cấu thông tin để nhận định, dự báo, tính và điều chỉnh giá bán, cũng như phân tích phương án kinh doanh và đánh giá chất lượng sản phẩm.

(5) Bên cạnh sự hoàn thiện thông tin trong lĩnh vực chuyên môn kế toán, khi đánh giá tình hình tài chính và định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, nhà quản trị, nhà đầu tư cần phải sử dụng kết hợp nguồn thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp để tránh rơi vào cạm bẫy nguy hiểm, lạc hậu do việc sử dụng thông tin theo phương pháp toàn bộ không còn phù hợp với môi trường kinh doanh hiện nay.

Với những dẫn luận lý thuyết và phân tích thực tiễn thông tin chi phí theo phương pháp toàn bộ, phương pháp trực tiếp, quả thật vai trò và tính hữu ích của thông tin chi phí theo phương pháp trực tiếp không còn là vấn đề tranh luận trên bàn giấy nghiên cứu kế toán mà cần phải chuyển hóa nhanh chóng vào thực tiễn ở doanh nghiệp. Nhận

thức về thông tin chi phí theo phương pháp trực tiếp sẽ là tiền đề để nhận định tình hình tài chính ở một góc độ khác, giúp phát hiện những sai lầm đang xuất hiện trong các quyết sách kinh doanh của nhiều nhà quản trị do chỉ tiếp cận chi phí theo phương pháp toàn bộ đồng thời tạo ra nguồn thông tin cầu nối bổ sung để đánh giá tình hình tài chính hoàn hảo, xác thực và tạo nên sự liên kết một cách linh hoạt để chứng minh cho các quyết định kinh doanh, định hướng hoạt động của doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường hiện nay ở VN

[1] Trong kỹ thuật áp dụng để dự báo chi phí, định giá bán, điều chỉnh giá bán, phân tích phương án kinh doanh và ngay cả nhận thức mối quan hệ chi phí với chất lượng sản phẩm, ta thường sử dụng thông tin biến phí, định phí■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (2005), *Management Accounting, Third Edition*, Prentice Hall International, Inc.
2. Akira Nishimura (2003), *Management Accounting Feed Forward and Asian Perspectives*, Palgrave Macmillan.
3. H. Thomas Johnson, Robert S. Kaplan (1987), *Relevance Lost the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
4. John K. Shank, Vijay Govindarajan (1993), *Strategic Cost Management the New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press.
5. Leopoldo A. Bernstein, John J. Will (2005), *Financial Statement Analysis*, Mc.Graw-Hill Companies
6. Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting, third edition*, Prentice Hall International.
7. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer (2007), *Management Accounting*, Mc.Graw-Hill Companies
8. Timothy Douppnik, Hector Perera (2008), *International Accounting*, Mc.Graw-Hill Companies