



ỨNG DỤNG LÝ THUYẾT KINH TẾ HỌC TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

NGUYỄN MINH THÀNH

Lý thuyết kinh tế học hướng tới giải thích sự cân bằng của thị trường và tìm kiếm các giải pháp sản xuất tối ưu cho doanh nghiệp. Vì vậy, lý thuyết kinh tế học cung cấp những ý tưởng mang tính “chuẩn tắc” cho các nghiên cứu kế toán quản trị, có thể giải thích cho sự ra đời và phát triển của các nội dung, phương pháp, công cụ kế toán chi phí. Tuy nhiên, những nghiên cứu kế toán quản trị dựa trên kinh tế học vẫn còn nhiều hạn chế, đòi hỏi khi thực hiện các nghiên cứu kế toán quản trị cần kết hợp với nhiều lý thuyết khác.

Từ khóa: Lý thuyết kinh tế học, nghiên cứu, kế toán quản trị

APPLYING ECONOMIC THEORIES IN MANAGEMENT ACCOUNTING STUDIES

Nguyen Minh Thanh

Economic theories (economics) aim to explain the balance of the market and figure out optimal production solutions for businesses. Therefore, economic theories provide “standard” ideas for management accounting studies, which can be explained for the born and development of various accounting contents, methods, and cost accounting tools. However, management accounting studies based on economics are still limited, requiring that when conducting management accounting studies, researchers need to combine with other theories.

Keywords: Economic theories, studies, management accounting

Ngày nhận bài: 6/2/2023

Ngày hoàn thiện biên tập: 21/2/2023

Ngày duyệt đăng: 28/2/2023

Đặt vấn đề

Robbin (1932) định nghĩa, kinh tế học là khoa học nghiên cứu hành vi của con người trong việc lựa chọn/ra quyết định sử dụng những nguồn lực khan hiếm trong mối quan hệ phù hợp với kết quả đầu ra. Định nghĩa này nhấn mạnh tầm quan trọng của một khái niệm thường xuất hiện trong kế toán quản trị (KTQT) là “chi phí cơ hội”.

Malinvaud (1972) định nghĩa, kinh tế học là khoa học nghiên cứu về việc các nguồn lực hữu hạn được sử dụng như thế nào để thỏa mãn các nhu cầu của con người trong đời sống xã hội. Một mặt, kinh tế học quan tâm đến các công việc cần thiết như sản xuất, phân phối và tiêu dùng hàng hóa; mặt khác, cần có những

thể chế hay hoạt động để giúp cho công việc này được thuận tiện. Những vấn đề này đều nằm trong phạm vi nghiên cứu của KTQT dựa trên kinh tế học.

Hai định nghĩa trên thể hiện rõ về giá định, các chủ thể tham gia vào hoạt động kinh tế nhằm tối đa hóa các lợi ích kinh tế, nhưng cũng khuyến khích các quan điểm khác phản bác về mục tiêu của các chủ thể khi tham gia vào thị trường. Nhiều quan điểm khác cho rằng, những chủ thể tham gia thị trường “không hoàn toàn lý trí” và “không hoàn toàn vì mục tiêu cá nhân”. Những chủ thể tham gia vào thị trường hoặc những người sử dụng các mô hình trong kinh tế học có thể “vị tha” và “hợp tác” ở một mức độ nào đó... Điều này khiến cho các nghiên cứu KTQT không chỉ đặt trong mối quan hệ với kinh tế học mà cần được đặt trong mối quan hệ với nhiều khoa học khác. Bài viết này khái quát một số lý thuyết kinh tế được sử dụng trong các nghiên cứu KTQT và tổng hợp các quan điểm phản biện về việc sử dụng kinh tế học trong nghiên cứu KTQT.

Các mô hình kinh tế cơ bản được sử dụng trong nghiên cứu kế toán quản trị

Nền móng của các mô hình kinh tế học vì mô là sự dịch chuyển “mang tính cá nhân” hoặc “vì lý trí” của hàng hóa, dịch vụ giữa các hộ kinh doanh, các doanh nghiệp (DN); việc giao thương hàng hóa được thực hiện trong một thị trường cạnh tranh hoàn hảo - thị trường mà giá cả được tạo ra hoàn toàn phù hợp với các nguồn lực có sẵn từ đầu trong xã hội.

Lý thuyết kinh tế học vì mô có 2 mục tiêu:

Thứ nhất, giải thích bằng cách nào thị trường duy trì được sự cân bằng và dự báo sự cân bằng trên thị trường sẽ thay đổi như thế nào khi xuất hiện những

tác động ngoại sinh. Sự cân bằng này sẽ tạo nên môi trường kinh doanh cho các DN trong nền kinh tế và cho ra những thông tin về giá cả, số lượng hàng hóa được sử dụng trong KTQT. Tuy nhiên, trạng thái cân bằng của thị trường không được thể hiện rõ trong KTQT ở những nội dung liên quan đến các quyết định cụ thể của nhà quản trị hay trong việc đo lường, kiểm soát hoạt động. Những nội dung này thường chỉ hướng tới sự cân bằng bộ phận.

Thứ hai, tìm kiếm cách thức tổ chức sản xuất, tiêu dùng và trao đổi tối ưu. Đây là trọng tâm của KTQT vì nó tìm kiếm lợi nhuận và giá trị ròng tối đa. Thậm chí, KTQT chỉ tập trung vào xác định phương thức sản xuất tối ưu và bỏ qua những vấn đề liên quan đến tiêu dùng, trao đổi thông qua hàm ý về sự hoàn hảo của thị trường; hoặc ít nhất, tiêu dùng và trao đổi không phải là vấn đề được quan tâm đầu tiên bởi KTQT. Như vậy, có thể hiểu, KTQT tiếp cận kinh tế học theo hướng “chuẩn tắc” hơn là theo hướng “thực chứng”.

Có 02 mô hình kinh tế học được cho là định hướng các nội dung của KTQT gồm: (i) Mô hình về cấu trúc chi phí của DN; (ii) Mô hình về các tình huống không chắc chắn.

Mô hình về cấu trúc chi phí của DN

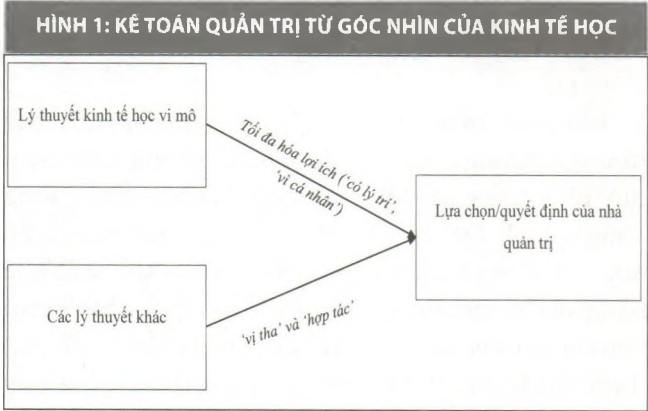
Nhìn chung, KTQT tập trung vào cấu trúc chi phí của DN. Kinh tế học giúp chỉ ra những cách thức để mô hình hóa cấu trúc này nhằm cho phép DN có những lựa chọn đầu vào nhằm đạt được đầu ra tối ưu. Bản chất là tập trung vào các giải pháp nội sinh cho các vấn đề có liên quan tới các biến ngoại sinh.

Để mô hình hóa được cấu trúc chi phí của một DN, theo Chambers (1988), một hàm chi phí có thể như sau:

C(w,y)=min (wx : x ∈ V(y),x>0) (1)

Trong đó: w là một véc-tơ giá đầu vào hoặc một dải giá nhận giá trị từ 1 đến m, y là một véc-tơ đầu ra nhận giá trị từ 1 đến n, và x là một véc-tơ đầu vào nhận giá trị từ 1 đến m. V(y) là tập hợp các yêu cầu đầu vào kết hợp của tất cả các sự kết hợp có thể xảy ra giữa kết quả sản xuất đầu ra y và bao gồm cả công nghệ tối ưu cho mỗi sự kết hợp của các yếu tố đầu vào. Biểu tượng điều kiện (:) yêu cầu tất cả các nhóm đầu vào x đều phải nằm trong nền tảng công nghệ sẵn có. Thông thường trong mô hình này, công nghệ tối ưu được biểu diễn là một hàm sản xuất. Hàm sản xuất này chỉ ra các nhóm đầu vào hiệu quả đối với từng kết quả đầu ra cho trước.

Mô hình cấu trúc chi phí nêu trên rất thông dụng và có thể kết hợp giữa tuyến tính và phi tuyến tính, cũng như áp dụng cho các chi phí chung. Cấu trúc chi



Nguồn: Tác giả tổng hợp

phí này đã được sử dụng để phân tích mô hình chi phí dựa trên hoạt động (ABC) (Banker và Hughes, 1994). Mô hình này cũng cung cấp nền tảng cho các mô hình phân quyền và kế toán trách nhiệm trong KTQT.

Tuy nhiên, một số quan điểm phê phán mô hình kinh tế này là nó cung cấp các phân tích trong dài hạn - tất cả các yếu tố đầu vào đều có thể thay đổi (là các biến trong mô hình) - và được giả định trong bối cảnh DN thực hành ABC. Trong khi đó, các nhà kinh tế lại thường đưa ra các quyết định trong ngắn hạn với một số yếu tố đầu vào được giả định là cố định. Do đó, tính cố định của các yếu tố đầu vào là một biến quyết định (nội sinh) đối với DN. Chỉ khi nào các nguồn lực cố định được quyết định thì DN mới xem xét tới bài toán tối ưu bằng cách sử dụng hàm chi phí ngắn hạn. Bằng cách này, kinh tế học vi mô có thể giải quyết được cả bài toán về giới hạn cũng như dư thừa công suất. Việc thay đổi các yếu tố cố định đầu vào có thể mất chi phí chuyển đổi cũng như có độ trễ về thời gian (Nickell, 1978).

Nhiều nghiên cứu KTQT dựa trên kinh tế học đã sử dụng mô hình cấu trúc chi phí này để khám phá xem liệu mô hình có thể nắm bắt được đầy đủ tính kinh tế cơ bản trong các tình huống thực tế hay không. Cụ thể, mục tiêu của các nghiên cứu là tìm hiểu về những nguyên nhân và ảnh hưởng của KTQT, bao gồm cả những khác biệt của nó so với mô hình kinh tế, để từ đó cải thiện tính nhất quán của KTQT với các cấu trúc kinh tế cơ bản. Điều này hàm ý rằng KTQT sẽ ngày một tốt hơn khi được nhìn dưới lăng kính của kinh tế học.

Mô hình về các yếu tố không chắc chắn

Mô hình kinh tế học cơ bản thứ hai có thể được sử dụng trong các nghiên cứu KTQT để nhằm giải quyết các vấn đề không chắc chắn. Hàm phản ánh quyết định tối ưu trong bối cảnh có các yếu tố không chắc chắn với những thông tin cho trước có thể viết như sau:

$$E(U;a^*,y_k,\eta_j)=\max_{a_i}[u(a_i,s_j)\Phi(s_j;y_k)] \quad (2)$$

Điều kiện: $a \in A(a=1,...,A)$

$y_k \in \eta_j$

Mô hình trên đây có một số biến đại diện cho những ý tưởng rất phức tạp. Yếu tố không chắc chắn duy nhất trong mô hình là trạng thái của môi trường xung quanh DN ($s_j, j=1,...,S$) sẽ xảy ra bên ngoài tập hợp các trạng thái của môi trường (S). Xác suất/khả năng xảy ra của từng trạng thái là ϕ ($j=1,...,S$). Sự ưu tiên cho các kết quả đầu ra không chắc chắn ($x_{ij}=f(a_i,s_j)$) được đo lường bằng hàm hữu ích (U) – hàm này phản ánh thái độ của nhà quản trị (những người ra quyết định) trước những rủi ro. Hệ thống thông tin (η_j) đưa ra các tín hiệu ($y_k, k=1,...,K$) về khả năng của từng trạng thái của môi trường. Mục tiêu của nhà quản trị (người ra quyết định) là tối đa hóa những lợi ích/hữu ích kỳ vọng $E(U)$, trong đó E là sự kỳ vọng có được từ việc lựa chọn hành động tối ưu (a^*) trong số các hành động sẵn có ($a_i, i=1,...,A$), với các dấu hiệu $y_k, k=1,...,K$ cho trước từ hệ thống thông tin η_j .

Mô hình này tiếp tục được phát triển và sử dụng làm công cụ phân tích, tính toán các giá trị kỳ vọng phục vụ đa dạng các nhà quản trị theo các trường phái ứng xử với rủi ro khác nhau, bao gồm: nhà quản trị tìm kiếm rủi ro, nhà quản trị ưu tiên trung bình rủi ro và nhà quản trị né tránh rủi ro.

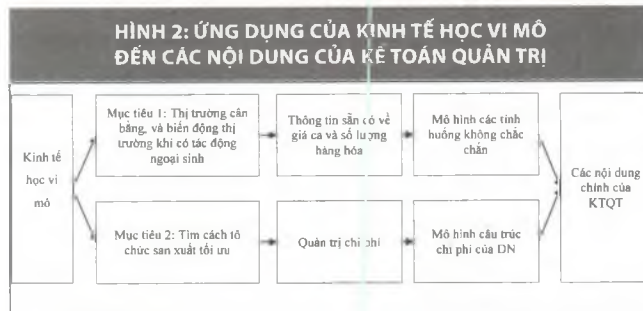
Kết quả ứng dụng kinh tế học trong các nghiên cứu kế toán quản trị

Solomons (1952, 1968) là tác giả của “Các nghiên cứu về tập hợp chi phí và tính giá thành” và “Các nghiên cứu về phân tích chi phí”. Nghiên cứu đầu tiên trình bày một số kết quả của các nghiên cứu trước đây trong các trường đại học về kế toán tập hợp, phân bổ chi phí và tính giá thành sản phẩm. Nghiên cứu thứ hai được xem như là ngòi nổ cho những nghiên cứu KTQT dựa trên kinh tế học, xu thế nghiên cứu còn kéo dài mãi cho tới tận ngày nay.

Các nghiên cứu về tập hợp chi phí và tính giá thành

Theo Solomons (1952), khái niệm “chi phí sử dụng vốn” được đưa ra xem xét liệu nó có phải là một phần của chi phí sản xuất hay không. Một số nghiên cứu khác về chi phí cho việc ra quyết định về phân bổ chi phí, tuy nhiên, những chủ đề đến nay đã trở thành cổ điển. Điều thú vị là các nghiên cứu này đều được công bố trên các tạp chí hàn lâm chuyên nghiệp và đều có ảnh hưởng đến thực hành tại DN.

Một trong những khái niệm quan trọng khác của kinh tế học vi mô là “chi phí cơ hội”. Chi phí cơ hội đã được đưa vào các nghiên cứu kế toán chi phí thông qua khái niệm “phân bổ định phí chung”.



Nguồn: Nghiên cứu của tác giả

Thực vậy, việc phân bổ các chi phí chung cố định ngày càng phổ biến bởi chúng có thể dùng như một đại lượng thay thế cho các chi phí cơ hội khó tính toán (Bruce L. Miller và A. G. Buckman, 1987). Ngoài ra, khái niệm “chi phí biên” cũng được các nghiên cứu KTQT sử dụng để giải quyết các vấn đề trong việc ra quyết định, vì KTQT sẽ trả lời được câu hỏi sự khác biệt về doanh thu và chi phí giữa các phương án được xem xét lựa chọn.

Một số nghiên cứu về những yếu tố không chắc chắn, chiết khấu dòng tiền trong tương lai hoặc “tính giá thành liên sản phẩm” đều tận dụng lý thuyết kinh tế học để tìm hiểu (Coase, 1938). Những năm 1970, sự tương phản về phương pháp định giá bán sản phẩm giữa người làm kế toán và các nhà kinh tế học cũng diễn ra. Trong khi người làm kế toán vận dụng khái niệm “chi phí cơ hội” để phân bổ chi phí chung cố định vào trong giá thành sản phẩm, từ đó định giá bán dựa trên giá thành toàn bộ của sản phẩm thì những nhà kinh tế học lại cho rằng, việc tính giá thành sản phẩm chỉ nên sử dụng những biến phí.

Theo những nhà kinh tế học, định phí chung là những khoản đầu tư cho dài hạn, đặc biệt trong bối cảnh các DN của Mỹ vẫn duy trì sự độc quyền cho tới tận những năm 1970, việc đầu tư vào những tài sản dài hạn đó gần như là lựa chọn tối ưu. Vì vậy, sẽ không có chi phí cơ hội trong trường hợp này, đồng nghĩa là không cần trích khấu hao cho những tài sản cố định. Sự tương phản này giải thích cho việc tại sao đến tận thời điểm hiện nay, trong hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế vẫn cho phép lựa chọn 1 trong 2 phương pháp kế toán tài sản cố định là kế toán theo phương pháp khấu hao hoặc kế toán theo phương pháp giá trị hợp lý; đồng nghĩa với việc hàng tồn kho được sản xuất ra cũng được phép đánh giá theo giá thành toàn bộ hoặc có thể chỉ được đánh giá theo biến phí.

Các nghiên cứu về phân tích chi phí

Một số nghiên cứu nhấn mạnh việc áp dụng giá thành toàn bộ cộng thêm phần lợi nhuận kỳ vọng có thể giải thích sơ bộ cho chi phí cơ hội (Baxter và



Oxenfeldt, 1961). Một số nghiên cứu khác cũng đưa ra được những công cụ mới dựa trên việc phân tích các chi phí để giúp những nhà thực hành kế toán hoặc giới thiệu cho các nhà nghiên cứu kế toán những nguyên tắc mới.

Samuels (1965) đã tổng hợp các nghiên cứu về sử dụng “phương pháp đồ thị hóa kép” để mô tả và xác định chi phí cơ hội. Amey (1969) đã ủng hộ việc đo lường hiệu quả trong mối liên hệ với lập dự toán tối ưu bằng việc sử dụng phương pháp mô hình hóa toàn diện/tổng thể. Baumol và Sevin (1957) nhấn mạnh tầm quan trọng của phương pháp đồ thị hóa đó là phương pháp này có thể giúp tối ưu hóa lợi nhuận giữ lại có được từ một số tiền trên bảng cân đối kế toán và các giao dịch kế toán. Ngoài ra, Demski (1968) đã có đóng góp quan trọng cho việc tính giá thành theo định mức thông qua việc sử dụng phương pháp đồ thị hóa để tính toán biến động của chi phí cơ hội bằng cách phân biệt giữa “biến động hoạt động” và “biến động kế hoạch” do những thay đổi của môi trường.

Kết luận

Lý thuyết kinh tế học vi mô nhìn chung được ứng dụng trong các nghiên cứu KTQT theo hướng chuẩn tắc nhằm tìm kiếm những công cụ, phương pháp, mô hình giúp cải thiện hiệu quả kinh tế của các DN hơn là được ứng dụng để tìm hiểu, giải thích các hiện tượng/thực hành KTQT theo hướng “thực chứng” như những lý thuyết khoa học khác.

Nhìn chung, lý thuyết kinh tế học vi mô hướng tới 2 mục tiêu là: (i) Tìm kiếm biện pháp sản xuất kinh doanh để khai thác tối ưu nguồn lực hữu hạn của DN và (ii) Giải thích được sự mất cân bằng của thị trường khi có các tác nhân biến động.

Từ 2 mục tiêu này, lý thuyết kinh tế học vi mô có những ảnh hưởng trực tiếp tới kế toán chi phí, cụ thể: Các phương pháp, kỹ thuật tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm nhằm mục đích định giá bán sản phẩm; Phân tích chi phí để xác định cơ cấu sản xuất tối ưu và giải quyết các tình huống không chắc chắn.

Rất nhiều những nội dung của KTQT vì thế mà được ra đời và tồn tại đến nay như: các phương pháp phân bổ chi phí chung, nên hay không nên phân bổ chi phí chung, hoặc cuộc tranh luận giữa định giá bán

dựa trên giá thành toàn bộ hay giá thành theo biến phí, hoặc phân tích điểm hòa vốn và phân tích thông tin trong điều kiện bị giới hạn năng lực sản xuất...

Nhiều quan điểm cho rằng, các nghiên cứu KTQT dựa trên kinh tế học giúp kế toán ngày càng hoàn thiện hơn và gần với các lý thuyết kinh tế học vi mô hơn. Tuy nhiên, cũng không ít nghiên cứu phê phán việc ứng dụng kinh tế học trong nghiên cứu KTQT vì các nghiên cứu này đã: (i) Thừa nhận và ủng hộ kinh tế tư bản, (ii) Chỉ quan tâm tới lợi ích cổ đông mà không quan tâm tới các bên liên quan và toàn xã hội, (iii) Những đóng góp của người lao động trong việc tạo ra giá trị cho DN không được đền đáp xứng đáng qua tiền lương, (iv) Không quan tâm tới những thể chế nội bộ trong DN; (v) Không giải quyết được những vấn đề về hành vi của các cá nhân và mối quan hệ của họ trong DN. Vì vậy, để KTQT thực sự là công cụ giúp tăng hiệu quả kinh tế cho DN thì cần thiết phải nghiên cứu KTQT dưới góc độ không chỉ của lý thuyết kinh tế học mà cần kết hợp với nhiều lý thuyết khoa học khác.

Tài liệu tham khảo:

1. Amey, L. R. (1969), *The Efficiency of Business Enterprise*. London: George Allen and Unwin;
2. Banker, R. & Hughes, D. (1994), *Product costing and pricing*. *The Accounting Review*, 69, 479–494;
3. Baumol, W. S. & Sevin, C. H. (1957), *Marketing costs and mathematical programming*. *Harvard Business Review*, 35(5), 52–60;
4. Baxter, W. T. & Oxenfeldt, A. R. (1961), *Costing and pricing: the cost accountant versus the economist*. *Business Horizons*, 4(4), 77–90;
5. Chambers, R. G. (1988), *Applied production analysis: a dual approach*. Cambridge: Cambridge University Press;
6. Coase, R. (1938). *Business organisation and the accounting*, *The Accountant*, issues from October 1 to December 17;
7. Demski, J. (1968), *Variance analysis using a constrained linear model*. In: D. Solomons (Ed.), *Studies in Cost Analysis*. London: Sweet & Maxwell;
8. Malinvaud, E. (1972), *Lectures on microeconomic theory*. New York: North-Holland.

Thông tin tác giả:

TS. Nguyễn Minh Thành

Khoa Kế toán, Học viện Tài chính

Email: nguyeminhtanh@hvtc.edu.vn