

Ưu, nhược điểm của thẻ điểm cân bằng



Đỗ Huyền Trang* - Lê Mộng Huyền*

Nhận: 27/9/2019

Biên tập: 07/10/2019

Duyệt đăng: 17/10/2019

Thẻ điểm cân bằng (BSC) là một công cụ kế toán quản trị chiến lược có tầm ảnh hưởng lớn trên toàn thế giới. BSC được Kaplan cũng như nhiều học giả khác trên khắp thế giới nghiên cứu bổ sung và dần hoàn thiện với mục đích làm cho nó trở nên đa năng hơn, dễ áp dụng hơn, thích ứng với những thay đổi của môi trường và điều kiện khác nhau.

Trong phạm vi bài viết, nhóm tác giả tập trung phân tích tính ưu và nhược điểm của BSC, để giúp nhà quản trị có cái nhìn toàn diện hơn, từ đó có kế hoạch triển khai vận dụng công cụ này một cách hiệu quả.

1. Khái quát về BSC

Khái niệm

BSC là một hệ thống nhằm chuyển hóa tầm nhìn và chiến lược của tổ chức thành các mục tiêu và thước đo để đo lường toàn diện hoạt động của một tổ chức trên bốn phương diện: tài chính, khách hàng, quy trình hoạt động nội bộ, học hỏi và phát triển (Kaplan and Norton, 1996).

Chức năng

Các chức năng của BSC được phát triển cùng với quá trình nghiên cứu và phát triển của lý thuyết BSC (Niven, 2006). Năm 1992, khi BSC lần đầu tiên được giới thiệu, Kaplan chỉ đề cập đến BSC như là một công cụ đo lường. Năm 1996, Kaplan giới thiệu chức năng quản trị chiến lược của BSC trong bài viết “Sử dụng BSC như một hệ thống quản trị chiến lược”. Đến năm 2000, chức năng thứ 3 của BSC được Kaplan giới thiệu, đó là chức năng truyền thông. BSC không chỉ là hệ thống đo lường và quản trị chiến lược mà còn được sử dụng như một công cụ

truyền thông nhằm chuyển tải chiến lược một cách rõ ràng, ngắn gọn tới tất cả các bên liên quan (cả bên trong và bên ngoài tổ chức) thông qua chiến lược.

Bản đồ chiến lược

Trong quá trình phát triển cấu trúc liên kết nhân quả, Kaplan và Norton đã tạo ra một công cụ gọi là bản đồ chiến lược. Bản đồ chiến lược là hình ảnh chiến lược của một tổ chức mô tả logic chiến lược bằng cách trình bày các mục tiêu chủ yếu của từng phương diện theo mối quan hệ nhân quả (Kaplan and Norton, 2003).

Các thước đo trên BSC

Bản đồ chiến lược bao gồm các mục tiêu, những điều mà tổ chức phải làm tốt trong từng phương diện để thực thi chiến lược. Nhưng làm sao biết được chúng ta có đạt được mục tiêu đã đề ra trong bản đồ chiến lược hay không? Các thước đo sẽ cung cấp câu trả lời bằng cách đo lường tiến trình hoạt động của tổ chức.

Các thước đo trên mỗi phương diện không phải được lựa chọn một cách ngẫu nhiên hay theo một khuôn mẫu nào, mà các thước đo ấy phải phù hợp với các mục tiêu đã được xác định trên bản đồ chiến lược. Do vậy, Niven (2008, p. 218) khuyên rằng khi phát triển các thước đo, các tổ chức nên tự hỏi: Làm thế nào chúng ta biết được chúng ta có thành công trong việc đạt được các mục tiêu này không?

Mối liên hệ nhân quả

Kaplan and Norton (1996); Kaplan and Atkinson (1998); Kaplan and Norton (2003); Atkinson et al. (2012) đặc biệt nhấn mạnh đến mối quan hệ nhân quả giữa bốn phương diện của BSC. Để đạt được tầm nhìn và chiến lược cũng như các mong đợi của cổ đông, trước hết cần phải đạt được mục tiêu tài chính. Mục tiêu tài chính chỉ có thể đạt được khi doanh nghiệp (DN) có những hành động cụ thể để làm hài lòng khách hàng mục tiêu của mình. Tiếp đó, để có thể đạt được mục tiêu về khách hàng thì các quy trình kinh doanh nội bộ phải được tập trung đẩy mạnh. Cuối cùng, phương diện học hỏi và phát triển sẽ là nền tảng vững chắc để giúp DN có những hành động nhằm đẩy mạnh hoạt động kinh doanh, đáp ứng nhu cầu của khách hàng và cuối cùng là thỏa mãn sự mong đợi của cổ đông, hướng đến tầm nhìn và chiến lược của DN.

*** Trường Đại học Quy Nhơn**

Tương ứng với các mục tiêu là các thước đo của từng phương diện. Tuy nhiên, các thước đo này không phải hoàn toàn độc lập, mà chúng có mối quan hệ nhân quả với nhau. Sự liên kết quả các thước đo trong mô hình BSC được xây dựng bằng một loạt các mệnh đề “nếu – thì”: Nếu chúng ta tăng thời gian đào tạo nhân viên thì thời gian phát triển sản phẩm mới sẽ giảm đi. Nếu thời gian phát triển sản phẩm mới giảm đi thì sự hài lòng của khách hàng sẽ tăng lên. Nếu sự hài lòng của khách hàng tăng thì doanh thu của chúng ta sẽ tăng lên (Niven, 2006).

Tóm lại, bản đồ chiến lược với các mục tiêu và thẻ điểm cân bằng với các thước đo được sử dụng để kể câu chuyện chiến lược của tổ chức bằng cách tận dụng khái niệm nhân quả nhằm minh họa mối quan hệ giữa các mục tiêu và thước đo trong cả bốn phương diện.

2. Phân tích tính khả thi, ổn định, sai lầm phiên diện và nguy biến của BSC

2.1. Phân tích tính khả thi

Mặc dù được sử dụng thành công và là một công cụ được đánh giá cao, nhưng BSC là một hệ thống đo lường thành quả tương đối phức tạp và tốn kém thời gian (Niven, 2006, 2008). Trong nghiên cứu của mình, Ahn (2001) chỉ ra rằng, để triển khai và vận dụng BSC, DN phải mất nhiều thời gian cho hai giai đoạn (1) phổ biến BSC cho toàn thể nhân viên hiểu và chấp nhận vận dụng (2) triển khai thực hiện BSC. Trong một nghiên cứu khác, Lipe and Salterio (2000) cho rằng, việc triển khai BSC có thể sẽ tốn kém nhiều chi phí như chi phí nhà tư vấn, chi phí cho tiểu ban BSC, chi phí vận hành BSC...

BSC đã thành công ở các nước phát triển, tuy nhiên, ở các nước đang phát triển như Việt Nam, khi mà trình độ chuyên môn của nhân

viên kế toán còn hạn chế thì việc triển khai BSC có thể sẽ gặp nhiều khó khăn. Hơn nữa, Lipe and Salterio (2000) và Ahn (2001) nhấn mạnh đến nhận thức của nhà quản lý về vai trò và lợi ích của BSC cũng như cam kết của họ đối với việc thực hiện BSC. Bởi họ chính là người có quyền ra quyết định chấp nhận vận dụng BSC và họ cũng chính là người đầu tư cho dự án BSC.

2.2. Phân tích tính ổn định

Xây dựng một quy trình, một mô hình kế toán quản trị mà không chú ý đến sự phát triển, sự thay đổi về kỹ thuật, về cơ cấu tổ chức... thì quy trình, mô hình ấy không đảm bảo tính ổn định (Huỳnh Lợi, 2018).

Vốn dĩ BSC – sản phẩm của Kaplan và Norton là có tính ổn định, bởi lẽ các mục tiêu và thước đo trên từng phương diện được xác định xuất phát từ tầm nhìn và chiến lược trong dài hạn của DN. Tuy nhiên, nếu DN không xác định được tầm nhìn và chiến lược dài hạn, mà chỉ tập trung vào những mục tiêu ngắn hạn thì việc vận dụng BSC sẽ vi phạm tính ổn định (Ahn, 2001; Niven, 2006). Hơn nữa, các DN ngày nay đang hoạt động trong môi trường biến động cao với sự thay đổi phát triển không ngừng của công nghệ thông tin và kỹ thuật sản xuất tiên tiến cũng như phải đối mặt với sự cạnh tranh khốc liệt về nguồn nguyên liệu đầu vào, về khách hàng, về nguồn nhân lực chất lượng cao... (Otley, 2016). Hoạt động trong môi trường như vậy, các DN cần phải thay đổi chiến lược, cơ cấu tổ chức và cả bộ máy kế toán quản trị để thích ứng và tồn tại trước sự thay đổi của môi trường (Baines and Langfield-Smith, 2003). Do vậy, Ahn (2001) cho rằng, BSC có thể là không phù hợp trong môi trường kinh doanh đầy biến động như vậy.

2.3. Phân tích tính sai lầm phiên diện

Một kỹ thuật, mô hình hay quy trình kế toán quản trị được nghiên cứu và vận dụng chỉ dựa vào luận điểm chuyên môn của kế toán quản trị mà thiếu sự kết nối với kế toán tài chính, nhu cầu thông tin của nhà quản trị hay các lý thuyết quản trị thì sẽ dễ rơi vào “ôc đảo chuyên môn” – sai lầm phiên diện (Huỳnh Lợi, 2018). Rõ ràng, qua những phân tích ở trên, có thể thấy rằng, BSC không mắc phải sai lầm phiên diện bởi lẽ BSC là một công cụ kế toán quản trị chiến lược có sự kết nối với kế toán tài chính và quản trị chiến lược.

BSC có sự kết nối với kế toán tài chính vì phương diện tài chính được chú trọng đặc biệt trong BSC. BSC vẫn duy trì phương diện tài chính bởi lẽ đo lường kết quả tài chính là cách cơ bản và nhanh nhất giúp cho ta có một cái nhìn tổng quát về DN (Niven, 2006). Đồng thời, phân tích kết quả tài chính thông qua lợi nhuận sẽ cho biết được việc thực hiện chiến lược của một DN có thành công hay không.

BSC được kết nối với quản trị chiến lược được thể hiện rất rõ qua các chức năng của BSC. BSC không chỉ được sử dụng như là một hệ thống đo lường thành quả hoạt động mà còn được sử dụng để quản trị chiến lược nhằm mục đích triển khai và thực hiện chiến lược cho DN. Hơn nữa, quay lại với bối cảnh ra đời của BSC là vào những năm 1990, khi tài sản vô hình đóng một vai trò quan trọng đối với sự thành công của DN, lý thuyết có tầm ảnh hưởng đối với quản trị chiến lược – lý thuyết cơ sở nguồn lực (RBV) đã ra đời. Trong lý thuyết này, Barney (1991) cho rằng các DN cần phải tích lũy và khai thác những nguồn lực có giá trị, hiếm, khó bắt chước và không thể thay thế được (gọi tắt là thuộc tính VRIN). Tiếp

theo đó là sự ra đời của lý thuyết cơ sở kiến thức (KBV) vào khoảng những năm 1996, Grant (1996) cho rằng các DN cần phải khai thác các nguồn lực dựa trên kiến thức, xây dựng văn hóa hợp tác và chia sẻ tri thức trong nội bộ DN để đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững. Có thể thấy rằng, những quan điểm này hoàn toàn phù hợp với những gì mà Kaplan và Norton cố gắng tích hợp trong BSC.

2.4. Phân tích những sai lầm nguy hiểm

Sai lầm nguy hiểm là khi áp dụng rập khuôn một kỹ thuật, mô hình hay quy trình kế toán quản trị được xây dựng trong môi trường này vào một môi trường khác (Huỳnh Lợi, 2018).

Trong những cuốn sách của mình, Kaplan and Norton (1996); Kaplan and Atkinson (1998); Kaplan and Norton (2003); Atkinson et al. (2012) đều có minh họa những bản đồ chiến lược và BSC với các mục tiêu và thước đo cụ thể. Tuy nhiên, các ông luôn lưu ý rằng không có một mô hình khuôn mẫu nào cả, việc triển khai BSC phải phù hợp có chiến lược, quy mô, công nghệ, văn hóa của từng DN. Điều này là hoàn toàn phù hợp với quan điểm của lý thuyết bất định (Contingency theory), rằng không có một mô hình kế toán quản trị nào là tối ưu cho tất cả các DN mà cần phải thiết kế sao cho phù hợp với bối cảnh bên trong và bên ngoài của DN đó (Otley, 1980; Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Otley, 2016). Ngoài ra, một số nghiên cứu thực nghiệm đã được thực hiện và chứng minh rằng việc chấp nhận và vận dụng hiệu quả BSC phụ thuộc vào quy mô DN (Hoque and James, 2000; Pineno, 2004); cơ cấu tổ chức (Lee and Yang, 2011); vị trí thị trường (Hoque and James, 2000); chiến lược kinh doanh (Hoque, 2004);

mức độ cạnh tranh (Lee and Yang, 2011); sự không chắc chắn của môi trường (Hoque, 2004)...

Thành công từ việc vận dụng Bản đồ chiến lược và BSC trong các tổ chức lợi nhuận là không còn nghi ngờ gì nữa. Trước làn sóng ấy, các tổ chức công cũng tìm hiểu về công cụ này. Tuy nhiên, các tổ chức công và phi lợi nhuận đã sửa đổi về khuôn mẫu, vị trí, tên gọi các phương diện và một số nội dung khác để phù hợp với điều kiện và đặc điểm hoạt động riêng của họ (Kaplan and Norton, 2003; Niven, 2008; Atkinson et al., 2012). Trong cuốn sách Bản đồ chiến lược được xuất bản vào năm 2003, Kaplan and Norton (2003) đã mô tả bản đồ chiến lược đơn giản của các tổ chức công và phi lợi nhuận với phương diện tài chính được đặt ở vị trí dưới cùng như là đầu vào của quá trình kinh doanh. Thu hút nguồn tài trợ và thoả mãn nhu cầu khách hàng là kết quả cuối cùng của đơn vị này.

Kết luận

BSC có ảnh hưởng sâu, rộng và được áp dụng thành công ở nhiều loại hình DN thuộc các ngành nghề khác nhau, kể cả các tổ chức công và phi lợi nhuận và đã được Tạp chí Harvard Business Review xếp vào một trong 75 ý tưởng có ảnh hưởng nhất của thế kỷ 20. Tuy nhiên, để vận dụng BSC một cách có hiệu quả không phải là một công việc dễ dàng.

Qua những phân tích trên, chúng tôi cho rằng các nhà quản trị cần phải sử dụng kết hợp BSC với những công cụ kế toán quản trị khác như dự toán, ABC, TQM, JIT... để mang lại hiệu quả.

Thứ hai, phải hiểu được đặc điểm bên trong và bên ngoài của tổ chức để thiết kế BSC phù hợp, tuyệt đối không vận dụng rập khuôn bất cứ một mô hình BSC của một tổ chức nào cho dù là nó đã được vận dụng thành công

Thứ ba, cân nhắc giữa lợi ích và chi phí của việc triển khai vận dụng BSC, một khi đã quyết định vận dụng thì rất cần sự cam kết và hỗ trợ từ các nhà quản trị, chủ sở hữu. Hơn thế nữa, trong bối cảnh của Việt Nam, các tổ chức cần sự hỗ trợ từ các chuyên gia tư vấn để có thể triển khai chiến lược thành các mục tiêu và thước đo đảm bảo sự cân bằng và liên kết nhân quả.

Cuối cùng nhưng không kém phần quan trọng, phải xác định được tầm nhìn và chiến lược dài hạn của tổ chức để đảm bảo mô hình BSC đã triển khai được vận dụng ổn định trong tổ chức. ■

Tài liệu tham khảo

- Ahn, H. (2001). *Applying the balanced scorecard concept: an experience report. Long Range Planning*, 34(4), 441-461.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2012). *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution (Sixth Edition ed.)*: Pearson Prentice Hall.
- Huỳnh Lợi. (2018). *Bài giảng Kế toán quản trị - Các hướng nghiên cứu mới: Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action. In: President and Fellows of Harvard College reserved*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2003). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes: Harvard Business Press*.
- Niven, P. R. (2006). *Balanced Scorecard: Step - By - Step: John Wiley & Sons, Inc.*
- Niven, P. R. (2008). *Balanced Scorecard Step - by - step for Government and Nonprofit agencies: New Jersey*.
- Otley, D. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (2016). *The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. Management Accounting Research*, 31, 45-62.