

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ HỒ CHÍ MINH**

NGUYỄN THỊ THANH HƯỜNG

**HOÀN THIỆN HỆ THỐNG KIỂM SOÁT HOẠT ĐỘNG
VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ
TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN KỸ NGHỆ LẠNH**

**Chuyên ngành : KẾ TOÁN
Mã số : 60.34.30**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:
TS. LÊ ĐÌNH TRỰC**

TP. HỒ CHÍ MINH – Năm 2006

Mục lục

Mục lục	2
Danh mục các bảng, biểu	4
Danh mục các hình vẽ	6
Lời cảm ơn!	Error! Bookmark not defined.
Lời mở đầu	8
Chương 1:	9
TỔNG QUAN VỀ KIỂM SOÁT HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ	10
1.1 <i>Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý</i>	10
1.1.1. <i>Kiểm soát hoạt động</i>	10
1.1.2. <i>Kiểm soát quản lý</i>	11
1.1.3. <i>Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý</i>	11
1.2 <i>Các công cụ kiểm soát hoạt động</i>	13
1.2.1. <i>Phân tích chênh lệch so với dự toán tổng thể</i>	14
1.2.2. <i>Phân tích chênh lệch so với dự toán linh hoạt</i>	15
1.2.3. <i>Phân tích chênh lệch giá thành định mức</i>	18
1.2.3.1. <i>Phân tích chênh lệch nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp</i> ..	19
1.2.3.2. <i>Phân tích chênh lệch chi phí sản xuất chung</i>	21
1.3 <i>Các công cụ kiểm soát quản lý</i>	24
1.3.1. <i>Trung tâm trách nhiệm và báo cáo bộ phận</i>	24
1.3.1.1. <i>Trung tâm trách nhiệm</i>	24
1.3.1.2. <i>Phân loại Trung tâm trách nhiệm và báo cáo bộ phận</i>	25
1.3.2. <i>Bảng cân đối thành quả (BSC - Balanced scorecard) Thước đo hiệu quả chiến lược</i>	32
1.3.2.1. <i>Sơ lược về lịch sử ra đời của BSC</i>	32
1.3.2.2. <i>Bốn mục tiêu cơ bản của Bảng cân đối thành quả và mối quan hệ nhân quả của nó</i>	33
1.3.2.3. <i>Vai trò của BSC trong kiểm soát quản lý (thước đo hiệu quả chiến lược)</i> 37	
1.4 <i>Nguyên tắc xây dựng hệ thống kiểm soát</i>	37
1.4.1. <i>Những nguyên tắc về giao ước kết quả:</i>	37
1.4.2. <i>Các yêu cầu của việc thiết kế hệ thống kiểm soát</i>	38
<i>Kết luận chương 1</i>	40
Chương 2:	41
THỰC TRẠNG HỆ THỐNG KIỂM SOÁT HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN KỸ NGHỆ LẠNH	41
2.1. <i>Giới thiệu khái quát Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh</i>	41
2.1.1. <i>Giới thiệu sơ lược về đặc điểm kinh doanh</i>	41
2.1.1.1. <i>Giới thiệu tổng quan về công ty</i>	41
2.1.2. <i>Cơ cấu tổ chức công ty</i>	42
2.1.2.1. <i>Trước tái cấu trúc</i>	42
2.1.2.2. <i>Sau tái cấu trúc</i>	42
2.1.3. <i>Chức năng, nhiệm vụ từng Khối, Bộ phận, các trung tâm trách nhiệm mới hình thành</i>	43

2.1.3.1. Hội đồng quản trị (HĐQT):	44
2.1.3.2. Ban kiểm soát	44
2.1.3.3. Tổng giám đốc (TGD):	44
2.1.3.4. Khối sản xuất :	44
2.1.3.4.1. Khối Lạnh công nghiệp (LCN) :	44
2.1.3.4.2. Khối M&E (M&E):	45
2.1.3.4.3. Khối Nhà máy Panel (PANEL):	46
2.1.3.5. Khối hỗ trợ:	47
2.1.4. Cơ cấu tổ chức phòng Kế toán	48
2.1.4.1. Sơ đồ cơ cấu tổ chức	48
2.1.4.2. Chức năng nhiệm vụ	48
2.1.4.3. Hình thức kế toán	49
2.2. Thực trạng hệ thống kiểm soát hoạt động tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	50
2.2.1. Trước tái cấu trúc	50
2.2.2. Sau tái cấu trúc	50
2.2.3. Các mục tiêu cần hoàn thiện để ứng dụng hệ thống kiểm soát hoạt động	50
2.3. Thực trạng hệ thống kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	51
2.3.1. Trước tái cấu trúc	51
2.3.2. Sau tái cấu trúc	51
2.3.3. Các mục tiêu cần hoàn thiện để ứng dụng hệ thống kiểm soát quản lý	51
2.4. Đánh giá hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	52
2.4.1. Khó khăn, tồn tại và những nguyên nhân :	52
2.4.2. Thuận lợi:	52
Kết luận chương 2	53
Chương 3:	55
CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN KỸ NGHỆ LẠNH	55
3.1. Phương hướng hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	55
3.1.1. Các tiền đề cần thiết cho việc ứng dụng hệ thống kiểm soát hoạt động và quản lý tại công ty	55
3.1.1.1. Xác định các trung tâm trách nhiệm tại công ty	55
3.1.1.2. Cải tiến phần mềm Kế toán, phân loại và hệ thống mã yếu tố chi phí, mã trung tâm trách nhiệm, bộ phận hạch toán.	57
3.1.2. Các bước xây dựng hệ thống kiểm soát và vận dụng công cụ kiểm soát phù hợp	64
3.1.2.1. Các bước xây dựng hệ thống kiểm soát	64
3.1.2.2. Sự cần thiết áp dụng các công cụ kiểm soát	64
3.1.2.3. Sự cần thiết của việc xây dựng hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	66
3.1.2.4. Mối quan hệ giữa hoạt động và hệ thống kiểm soát	67
3.2. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh	68
3.2.1. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động	68

3.2.1.1. Xây dựng quy trình lập và kiểm soát dự toán.....	68
3.2.1.1.1. Dự toán và lợi ích của việc lập dự toán.....	69
3.2.1.1.2. Các bước lập dự toán.....	69
3.2.1.1.3. Quy trình lập dự toán.....	70
3.2.1.2. Báo cáo kiểm soát hoạt động tại công ty.....	76
3.2.1.2.1. Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý theo dự toán	77
3.2.1.2.2. Báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình/dự án.....	79
3.2.1.2.3. Báo cáo phân tích chênh lệch giá thành định mức.....	80
3.2.2. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát quản lý.....	85
3.2.2.1. Xây dựng hệ thống báo cáo trách nhiệm đánh giá thành quả quản lý....	85
3.2.2.1.1. Đánh giá thành quả tại trung tâm chi phí.....	85
3.2.2.1.2. Báo cáo thành quả quản lý trung tâm lợi nhuận.....	88
3.2.2.1.3. Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư.....	90
3.2.2.2. Xây dựng quy trình lập Bảng cân đối thành quả (BSC) cho công ty, từng khối, bộ phận.....	91
3.2.2.2.1. Lợi ích của việc ứng dụng BSC trong kiểm soát quản lý.....	91
3.2.2.2.2. Các bước xây dựng BSC tại công ty.....	91
3.2.2.2.3. Quy trình xây dựng BSC tại công ty.....	92
3.2.2.3. Xây dựng hệ thống kiểm soát và đánh giá theo Bảng cân đối thành quả	94
3.2.2.3.1. Cách tiếp cận và phạm vi hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả	94
3.2.2.3.2. Mục tiêu của hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả.....	95
3.2.2.3.3. Tổng quan các bước đánh giá.....	96
3.2.2.3.4. Mô tả chi tiết các bước thực hiện.....	96
Kết luận chương 3.....	100
Phần Kết luận chung và những điểm mới của đề tài.....	102
PHẦN PHỤ LỤC.....	103
1. Hệ thống các chỉ tiêu tham khảo theo bảng cân đối thành quả BSC.....	103
2. Một ví dụ về mối liên hệ giữa các chỉ tiêu và mục tiêu chiến lược của khối sản xuất.....	106
3. Mẫu BSC và đánh giá thành quả quản lý theo BSC.....	107
TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	109

Danh mục các bảng, biểu

TT	Ký hiệu	Nội dung	Trang
01	Bảng 1.1	Bảng 1.1 - Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý	4
02	Bảng 1.2	Bảng 1.2 - Phân tích chênh lệch theo dự toán tĩnh	5
03	Bảng 1.3	Bảng 1.3 - Phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt	7
04	Bảng 1.4	Bảng 1.4 - Phân tích chênh lệch theo dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt	8
05	Bảng 1.5	Bảng 1.5 - Phân loại trung tâm trách nhiệm và các báo cáo liên quan	14
06	Bảng 1.6	Bảng 1.6 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm chi phí định mức	15
07	Bảng 1.7	Bảng 1.7 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm chi phí tự do	16
08	Bảng 1.8	Bảng 1.8 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm Doanh thu	17
09	Bảng 1.9	Bảng 1.9 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm lợi nhuận	17
10	Bảng 1.10	Bảng 1.10 – Tác dụng của BSC - theo tạp chí Management Review, 1996	20
11	Bảng 1.11	Bảng 1.11 – Mẫu BSC thông thường	23
12	Bảng 1.12	Bảng 1.12 – Mô hình hệ thống kiểm soát	25
13	Bảng 1.13	Bảng 1.13 – Mối quan hệ giữa chu kỳ sống của sản phẩm và mục tiêu kiểm soát	26
14	Bảng 3.1	Bảng 3.1 – Minh họa phân nhóm phí và phân loại chi phí ngoài sản xuất	42
15	Bảng 3.2	Bảng 3.2 – Minh họa các khoản mục chi phí ngoài sản xuất-nhóm phí cấp 2	44
16	Bảng 3.3	Bảng 3.3 – Minh họa các khoản mục chi phí trong sản xuất	45
17	Bảng 3.4	Bảng 3.4 - Hệ thống kiểm soát tại công ty Cổ phần Kỹ nghệ lạnh	48
18	Bảng 3.5	Bảng 3.5 - Bảng lưu đồ quy trình lập và phê duyệt dự toán hàng năm	56

19	<i>Bảng 3.6</i>	<i>Bảng 3.6 - Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý theo dự toán</i>	57
20	<i>Bảng 3.7</i>	<i>Bảng 3.7- Phân tích chi tiết các khoản mục có chênh lệch bất lợi</i>	58
21	<i>Bảng 3.8</i>	<i>Bảng 3.8- Báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình/dự án</i>	59
22	<i>Bảng 3.9</i>	<i>Bảng 3.9 - Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí sản xuất</i>	60
23	<i>Bảng 3.10</i>	<i>Bảng 3.10 - Bảng phân tích giá thành định mức-Phần chi phí trực tiếp sản xuất</i>	61
24	<i>Bảng 3.11</i>	<i>Bảng 3.11 - Phân tích chênh lệch giá thành định mức Phần chi phí sản xuất chung</i>	62
25	<i>Bảng 3.12</i>	<i>Bảng 3.12 - Báo cáo thành quả chi phí - Trung tâm chi phí định mức</i>	64
26	<i>Bảng 3.13</i>	<i>Bảng 3.13 - Báo cáo thành quả chi phí - Trung tâm chi phí tự do</i>	65
27	<i>Bảng 3.14</i>	<i>Bảng 3.14 – Báo cáo thành quả trung tâm lợi nhuận – Khối PANEL</i>	65
28	<i>Bảng 3.15</i>	<i>Bảng 3.15 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm lợi nhuận – Khối M&E</i>	66
29	<i>Bảng 3.16</i>	<i>Bảng 3.16 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư dựa trên ROI</i>	67
30	<i>Bảng 3.17</i>	<i>Bảng 3.17 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư dựa trên RI</i>	67
31	<i>Bảng 3.18</i>	<i>Bảng 3.18 - Bảng lưu đồ quy trình lập BSC hàng năm</i>	69
32	<i>Bảng 3.19</i>	<i>Bảng 3.19 -Tổng quan các bước đánh giá và kiểm soát theo BSC</i>	72
33	<i>Bảng 3.20</i>	<i>Bảng 3.20 - Mẫu Bảng đánh giá thành quả quản lý theo BSC</i>	75

Danh mục các hình vẽ

T	Ký hiệu	Nội dung	Trang
01	<i>Sơ đồ 1.1</i>	<i>Sơ đồ 1.1 - Phân vùng kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý</i>	4
02	<i>Sơ đồ 1.2</i>	<i>Sơ đồ 1.2 - Chu kỳ phân tích chênh lệch giá thành định mức</i>	9
03	<i>Sơ đồ 1.3</i>	<i>Sơ đồ 1.3 - Mô hình để phân tích định mức vật tư và nhân công trực tiếp</i>	10
04	<i>Sơ đồ 1.4</i>	<i>Sơ đồ 1.4 - Mô hình để phân tích biến phí sản xuất chung</i>	12
05	<i>Sơ đồ 1.5</i>	<i>Sơ đồ 1.5 - Mô hình để phân tích định phí sản xuất chung</i>	13
06	<i>Sơ đồ 1.6</i>	<i>Sơ đồ 1.6 - Mối quan hệ giữa bốn mục tiêu trong BSC</i>	21
07	<i>Sơ đồ 1.7</i>	<i>Sơ đồ 1.7 - Mối quan hệ NHÂN QUẢ giữa bốn mục tiêu trong BSC</i>	23
08	<i>Sơ đồ 1.8</i>	<i>Sơ đồ 1.8- Mô hình tác nhân chủ yếu về kiểm soát và đánh giá thành quả</i>	25
09	<i>Sơ đồ 2.1</i>	<i>Sơ đồ 2.1 – Sơ đồ tổ chức Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh trước tái cấu trúc</i>	29
10	<i>Sơ đồ 2.2</i>	<i>Sơ đồ 2.2 - Cơ cấu tổ chức Công ty Kỹ Nghệ Lạnh sau khi tái cấu trúc</i>	30
11	<i>Sơ đồ 2.3</i>	<i>Sơ đồ 2.3 - Cơ cấu tổ chức khối LCN</i>	31
12	<i>Sơ đồ 2.4</i>	<i>Sơ đồ 2.4 - Cơ cấu tổ chức khối M&E</i>	32
13	<i>Sơ đồ 2.5</i>	<i>Sơ đồ 2.5 - Cơ cấu tổ chức khối PANEL</i>	33
14	<i>Sơ đồ 2.6</i>	<i>Sơ đồ 2.6 - Cơ cấu tổ chức Phòng Kế toán</i>	33
15	<i>Sơ đồ 2.7</i>	<i>Sơ đồ 2.7 - Sơ đồ luân chuyển chứng từ</i>	35
16	<i>Sơ đồ 3.1</i>	<i>Sơ đồ 3.1 - Mối quan hệ giữa thực hiện và kiểm soát tại Cty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh</i>	50
17	<i>Sơ đồ 3.2</i>	<i>Sơ đồ 3.2 - Mối quan hệ giữa BSC và dự toán</i>	52
18	<i>Sơ đồ 3.3</i>	<i>Sơ đồ 3.3 - Quy trình xây dựng dự toán</i>	53
19	<i>Sơ đồ 3.4</i>	<i>Sơ đồ 3.4 - Tổng quan các bước lập BSC trong công ty</i>	70
20	<i>Sơ đồ 3.5</i>	<i>Sơ đồ 3.5 – Xác định trọng số mục tiêu BSC</i>	72
21	<i>Sơ đồ 3.6</i>	<i>Sơ đồ 3.6 – Xác định trọng số chỉ tiêu BSC</i>	73

Lời mở đầu

Trong xu thế hội nhập, các doanh nghiệp Việt Nam có thể sẽ gặp nhiều những khó khăn khi hội nhập với nền kinh tế thế giới do sự cạnh tranh tăng cao. Để phát triển bền vững và nâng cao sức cạnh tranh là chiến lược quan trọng của mỗi quốc gia cũng như của các doanh nghiệp buộc các doanh nghiệp phải đối mặt với việc kiểm soát tốt hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như kiểm soát tốt hệ thống quản lý của doanh nghiệp mình. Các doanh nghiệp của chúng ta hôm nay có xu thế đi theo hướng nâng cao giá trị cổ đông, thông qua tăng cường năng lực quản lý và kiểm soát doanh nghiệp. Đây là vấn đề có tầm quan trọng sống còn trong chiến lược phát triển của các công ty Cổ phần - loại hình doanh nghiệp phổ biến nhất trong các nền kinh tế phát triển. Công ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh không thể nằm ngoài xu thế đó nên nhiệm vụ cấp bách hàng đầu của Công ty là phải hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty để chuẩn bị tốt cho công cuộc hội nhập một cách vững chắc, tự tin.

Đã có rất nhiều tài liệu và nhiều nhà nghiên cứu bàn về kiểm soát nội bộ, nay trong nội dung luận văn này tác giả đi sâu nghiên cứu một khía cạnh mới của kiểm soát doanh nghiệp trong đó là Kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý với nhiệm vụ chính của công cụ này là kiểm soát mục tiêu và hướng mọi hoạt động, hành vi của tất cả CBCNV nhằm đạt mục tiêu chung của tổ chức và phát triển công ty một cách toàn diện và bền vững. Với hệ thống lý luận đã nghiên cứu trong thời gian học cao học ở trường và sách, tài liệu tham khảo, mạng Internet và ứng dụng thử nghiệm tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh trong năm 2006, trước mắt đã có dấu hiệu khả quan. Hy vọng nó sẽ trở thành công cụ hữu ích cho các doanh nghiệp Việt nam.

Cơ sở khoa học của đề tài : Kết hợp giữa lý luận đã nghiên cứu và thực trạng hệ thống kiểm soát tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh, trên cơ sở nghiên cứu đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của công ty để hoàn thiện Hệ thống Kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh.

Với mục đích nghiên cứu của đề tài là hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh nhằm nâng cao tính

cạnh tranh cho Công ty chuẩn bị hành trang cho tiến trình hội nhập kinh tế khi Việt nam gia nhập WTO.

Phạm vi nghiên cứu của đề tài: Hoàn thiện **hệ thống kiểm soát hoạt động** và **hệ thống kiểm soát Quản lý** Tại Công ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh.

Nội dung của đề tài gồm 3 chương không kể phần mở đầu và kết luận

Chương 1: Tổng quan về kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý

Chương 2: Thực trạng hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

Chương 1:

TỔNG QUAN VỀ KIỂM SOÁT HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ

Trong chương này, tác giả nêu tổng quan một số vấn đề về kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý, trong đó làm rõ một số đặc điểm khác nhau giữa kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý, nhấn mạnh một số công cụ kiểm soát làm nền tảng cho đề tài nghiên cứu trong luận văn này. Bên cạnh đó tác giả đề cập đến những nguyên tắc cơ bản để xây dựng một hệ thống kiểm soát tốt, với các nội dung chủ yếu như sau :

- Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý
- Các công cụ kiểm soát hoạt động
- Các công cụ kiểm soát quản lý
- Nguyên tắc xây dựng một hệ thống kiểm soát

1.1 Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý

Bản chất của kiểm soát là tập hợp các công cụ và phương pháp được sử dụng để nhằm hướng đến đạt mục tiêu đề ra, quá trình kiểm soát thường liên quan đến việc đặt ra thành quả mong muốn (mục tiêu), đo lường thành quả, so sánh thành quả với mong muốn, tính toán những chênh lệch giữa thành quả đạt được và mong muốn, từ đó có những hành động ứng xử thích hợp. Thông thường mỗi một tổ chức (doanh nghiệp) sẽ có hai loại hình kiểm soát doanh nghiệp chủ yếu đó là **kiểm soát hoạt động** và **kiểm soát quản lý**.

1.1.1. Kiểm soát hoạt động

Việc đánh giá thành quả là quá trình nhà quản trị của tất cả các cấp nhận được thông tin về thành quả công việc trong doanh nghiệp và đánh giá thành quả dựa vào các tiêu chí đã được xây dựng trước như dự toán, kế hoạch, mục tiêu...

Thành quả được đánh giá và kiểm soát ở nhiều góc độ khác nhau trong doanh nghiệp: nhà quản trị cấp cao, nhà quản trị cấp trung và cấp hoạt động của từng nhà máy sản xuất, nhân viên bán hàng... Trong mỗi cấp hoạt động thì thành quả của người quản đốc phân xưởng ở cấp hoạt động thì được đánh giá và kiểm soát bởi giám đốc nhà máy, giám đốc nhà máy sẽ được đánh giá và kiểm soát bởi nhà quản trị

cấp cao hơn. Thông thường nhân viên kinh doanh được đánh giá và kiểm soát bởi giám đốc kinh doanh, và giám đốc kinh doanh sẽ được đánh giá và kiểm soát bởi cấp cao hơn. Vì vậy, người ta định nghĩa kiểm soát hoạt động như sau:

Kiểm soát hoạt động là sự đánh giá của nhà quản trị cấp trung đối với những thành quả hoạt động của nhân viên/người lao động ¹.

Như vậy, kiểm soát hoạt động thực chất là việc đánh giá, kiểm soát những thành quả hoạt động của các nhân viên dưới quyền về việc đáp ứng yêu cầu đã đặt ra của nhà quản trị cấp trung gian.

1.1.2. Kiểm soát quản lý

Trong các đơn vị có phân quyền, phương pháp tiếp cận quản trị bằng mục tiêu, nhà quản trị cấp cao xác định trách nhiệm cho mỗi cán bộ quản lý cấp trung. Thông thường những trách nhiệm này rất rõ ràng và phụ thuộc vào mục tiêu chiến lược của nhà quản trị cấp trung trong phạm vi thẩm quyền mà nhà quản trị cấp cao quản lý điều hành. Và vùng trách nhiệm của các nhà quản trị cấp trung này được gọi là đơn vị kinh doanh chiến lược SBU (Strategic business units) hay còn gọi là trung tâm trách nhiệm. Việc đánh giá và kiểm soát thành quả của trung tâm trách nhiệm là cơ sở để đánh giá và kiểm soát quản lý, như vậy:

Kiểm soát quản lý là sự đánh giá của nhà quản trị cấp cao đối với thành quả của nhà quản trị cấp trung ².

Một hệ thống kiểm soát quản lý cần đạt được các mục tiêu sau:

- Thúc đẩy các nhà quản trị cấp trung nỗ lực cao nhất để đạt được mục tiêu của nhà quản trị cấp cao nhất.
- Cung cấp động cơ cho nhà quản trị cấp trung đưa ra các quyết định nhất quán với nhà quản trị cấp cao.
- Xác định các khoản tiền thưởng rõ ràng cho nhà quản trị do những nỗ lực và kỹ năng của họ và do tính hiệu quả của những quyết định mà họ đưa ra.

1.1.3. Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý

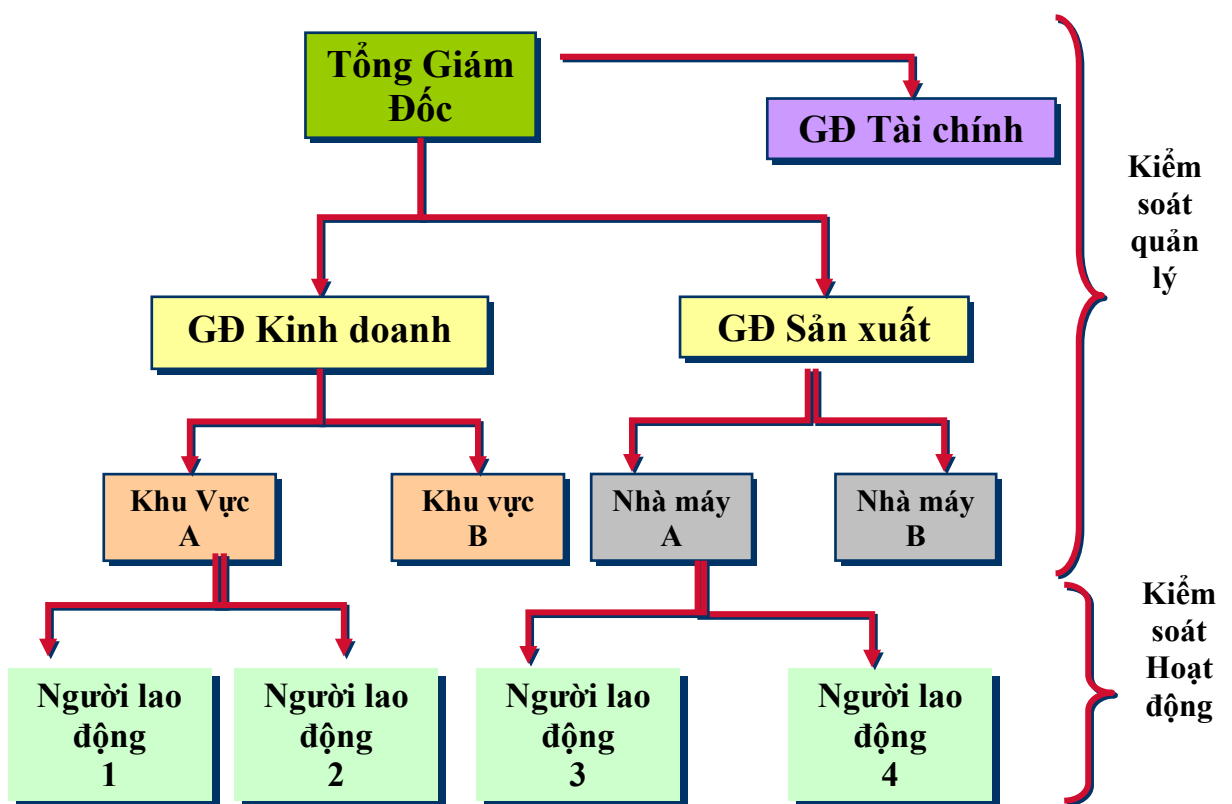
¹ Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition; McGraw-Hill, 2005, Trang 723, 724

² Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition; McGraw-Hill, 2005, Trang 723, 724

Trong sự tương phản với kiểm soát hoạt động, nhắm vào các thước đo thành quả trong ngắn hạn, trong khi kiểm soát quản lý nhằm hướng đến mục tiêu chiến lược dài hạn của nhà quản trị cấp cao. Kiểm soát hoạt động có sự quản lý bằng phương pháp loại trừ, trong khi kiểm soát quản lý có nhiều sự kiên định với phương pháp hướng đến mục tiêu, trong các mục tiêu dài hạn như tăng trưởng, khả năng sinh lợi đã được xác định, và thực hiện việc đo lường định kỳ để đạt được mục tiêu.³

Kiểm soát quản lý rộng hơn và nhiều mục tiêu chiến lược hơn: đánh giá một cách toàn diện hơn thành quả của nhà quản lý, và quyết định bộ phận nào nên giữ lại, bộ phận nào nên đóng cửa và là động cơ cho nhà quản lý đạt được mục tiêu của nhà quản trị cấp cao. Trọng tâm của nhà lãnh đạo cấp cao về các mục tiêu chiến lược trong kiểm soát quản lý khác nhau nên cần có nhiều chỉ số và phương pháp đo khác nhau để đánh giá thành quả chứ không chỉ đơn thuần là chỉ tiêu tài chính hay là những phương pháp hoạt động chỉ thích hợp trong kiểm soát hoạt động, nên vai trò của kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý là khác nhau. (Xem sơ đồ 1.1 bên dưới).

Sơ đồ 1.1 - Phân vùng kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý⁴



³ Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 2nd Edition; McGraw-Hill, 2002, Trang 723, 724

⁴ Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition; McGraw-Hill, 2005, Trang 724

Với mục đích kiểm soát, đối tượng kiểm soát khác nhau nên các công cụ và phương pháp cũng như những tiêu chuẩn, tần suất đánh giá và kiểm soát của hai hệ thống này là khác nhau, nên **kiểm soát hoạt động** và **kiểm soát quản lý** có những đặc điểm khác nhau chủ yếu được tóm lược như *bảng 1.1* dưới đây:

Bảng 1.1 - Phân biệt kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý

Các đặc điểm phân biệt	Kiểm soát hoạt động	Kiểm soát quản lý
1. Mục tiêu kiểm soát(Goals)	Kiểm soát quá trình hoạt động của tổ chức	Kiểm soát quá trình quản lý của nhà quản trị cấp trung trong tổ chức
2. Người kiểm soát(Who)	Nhà Quản trị cấp trung	Nhà Quản trị cấp cao
3. Đối tượng kiểm soát (Whom)	Các nhân viên, công nhân tham gia trực tiếp hoạt động hàng ngày của tổ chức	Nhà Quản trị cấp trung
4. Công cụ kiểm soát(Tools)	Kiểm soát hoạt động thông qua phân tích chênh lệch, hệ thống định mức, Dự toán linh hoạt...	Bảng cân đối thành quả-Balanced scorecard-BSC, Báo cáo bộ phận, ROI, RI, ...
5. Tần suất kiểm soát(When)	Định kỳ ngắn hạn, thường xuyên, liên tục ...	1năm,3 năm, các mục tiêu dài hạn khác...

1.2 Các công cụ kiểm soát hoạt động

Có rất nhiều công cụ để kiểm soát trong đó kiểm soát tổng thể, thường được sử dụng các công cụ tài chính, trong khi kiểm soát ở phạm vi nhỏ người ta thường dùng những chỉ tiêu phi tài chính, dùng công cụ tài chính để kiểm soát và đánh giá thành quả giúp cho nhà quản trị hướng đến mục tiêu lâu dài của doanh nghiệp, đồng thời cung cấp cho nhà quản trị cấp cao có cái nhìn toàn diện hơn về thành quả đạt được của doanh nghiệp. Sau đây là một trong những công cụ tài chính chủ yếu được sử dụng rộng rãi để kiểm soát hoạt động hiện nay chủ yếu dựa trên phương pháp phân tích chênh lệch .

Phân tích chênh lệch⁵: là công cụ tài chính được sử dụng rộng rãi trong kiểm soát hoạt động đặc biệt là kiểm soát tài chính. Phân tích chênh lệch là quá trình so sánh doanh thu và chi phí mong muốn với mức thực hiện để tính toán chênh lệch. Các nhà phân tích nghiên cứu những chênh lệch đặc biệt là những chênh lệch bất lợi

⁵ Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition; McGraw-Hill, 2005, Chương 13 – Phần IV- Operational Control , trang 511-517

để tìm hiểu nguyên nhân tại sao những mong đợi không được đáp ứng, và có những hành động ứng xử kịp thời với những chênh lệch mà nguyên nhân đã được nhận diện.

1.2.1. Phân tích chênh lệch so với dự toán tổng thể

- ❖ **Đánh giá kết quả hoạt động:** Chúng ta có thể so sánh kết quả hoạt động bằng cách so sánh thực tế đạt được với dự toán. **Dự toán tĩnh** được lập cho một mức hoạt động duy nhất, việc so sánh kết quả thực tế với dự toán tổng thể chỉ ra chênh lệch về lợi nhuận hoạt động, việc so sánh này chỉ cho ta biết **kết quả**, chúng ta có đạt yêu cầu mong muốn hay không.
- ❖ **Phân tích chênh lệch để đánh giá kết quả hoạt động :** Ở góc độ kiểm soát kết quả hoạt động thì việc phân tích chênh lệch trên cơ sở dự toán tĩnh là phương pháp phổ biến nhất. Để hiểu rõ hơn, chúng ta xem xét ví dụ sau đây:

Ví dụ 1 : Kết quả phân tích chênh lệch số liệu công ty HP- năm 2005, như mô tả ở bảng 2.

Bảng 1.2 - Phân tích chênh lệch theo dự toán tĩnh

Chỉ tiêu	ĐVT	Kết quả thực tế	Dự toán tổng thể	Chênh lệch	Đánh giá
Số lượng Sản phẩm tiêu thụ	SP	8,000.00	10,000.00	(2,000.00)	Bất lợi
Doanh thu	Trđ	80,000.00	100,000.00	(20,000.00)	Bất lợi
Trừ biến phí	Trđ				
Biến phí sản xuất	Trđ	25,500.00	30,000.00	(4,500.00)	Thuận lợi
Biến phí bán hàng	Trđ	17,100.00	20,000.00	(2,900.00)	Thuận lợi
Số dư đảm phí	Trđ	37,400.00	50,000.00	(12,600.00)	Bất lợi
Trừ định phí	Trđ				
Định phí sản xuất	Trđ	12,000.00	12,000.00	-	
Định phí bán hàng	Trđ	13,000.00	13,000.00	-	
Lợi nhuận hoạt động	Trđ	12,400.00	25,000.00	(12,600.00)	Bất lợi

Ta thấy Doanh thu giảm - **20,000.00 trđ** là một yếu tố bất lợi, lợi nhuận hoạt động giảm so với dự toán tổng thể - **12,600.00 trđ** là điều bất lợi, biến phí sản xuất giảm - **4,500.00 trđ** so với dự toán là điều thuận lợi, tương tự biến phí bán hàng giảm - **2,900.00 trđ** so với dự toán tổng thể cũng là điều thuận lợi, tuy nhiên

chúng ta không đủ bằng chứng để chứng minh điều kết luận trên hoàn toàn đúng bởi những lý do sau đây :

Tổng biến phí sản xuất giảm do mức hoạt động thực tế thấp hơn so với dự toán, trong khi biến phí sản xuất đơn vị thực tế(**3.1875 trđ/SP**) cao hơn biến phí sản xuất dự toán (**3.00 trđ/SP**) lại là điều bất lợi. Tương tự cho biến phí bán hàng biến phí bán hàng đơn vị thực tế(**2.1375 trđ/SP**) cao hơn biến phí bán hàng dự toán (**2.00trđ/SP**) lại là điều bất lợi.

Và điều cuối cùng chúng ta muốn biết đâu là nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch trên ? Do số lượng sản phẩm tiêu thụ giảm góp phần giảm tổng biến phí là bao nhiêu ? Biến phí đơn vị thực tế ảnh hưởng như thế nào đến tổng biến phí ? Để biết phân tích sâu hơn, đánh giá hiệu quả hoạt động chứ không chỉ dừng lại ở việc đánh giá kết quả nữa chúng ta đi nghiên cứu thêm công cụ thứ hai đó là phân tích dựa trên dự toán linh hoạt.

1.2.2. Phân tích chênh lệch so với dự toán linh hoạt

- ❖ **Đánh giá hiệu quả hoạt động:** Ở trên chúng ta đã có phương pháp đánh giá kết quả, tuy nhiên chúng ta cũng phải làm rõ bản chất của “**kết quả**” và “**hiệu quả**”. Một hoạt động có “**kết quả**” là một hoạt động đạt mục tiêu/yêu cầu đề ra, trong khi một hoạt động có “**hiệu quả**” có thể không đúng như kết quả theo yêu cầu đề ra nhưng nguồn lực được sử dụng một cách tối ưu.
- ❖ **Dự toán linh hoạt** :là dự toán được xây dựng trên cơ sở nhiều mức hoạt động khác nhau. Để xây dựng được dự toán linh hoạt chúng ta phải biết được mức độ ứng xử của chi phí khi mức hoạt động thay đổi. Và như vậy ở một mức hoạt động nhất định chúng ta có một mức doanh thu và chi phí tương ứng. “Dự toán linh hoạt” còn giúp nhà quản trị cấp cao kiểm soát tốt hơn tình hình hoạt động thực tế của doanh nghiệp vì :
 - Doanh thu và chi phí nên phát sinh tương ứng với mức hoạt động thực tế
 - Và cũng từ đó chỉ ra những nguyên nhân dẫn đến những chênh lệch (Chênh lệch nào do đã kiểm soát tốt chi phí - thuận lợi, chênh lệch nào do nguyên nhân chưa kiểm soát tốt chi phí - bất lợi, chênh lệch nào do giá bán chưa tốt..)
 - Dự toán linh hoạt đã giúp cho việc đánh giá hiệu quả hoạt động, đánh giá thành quả chính xác hơn, giúp cho việc kiểm soát hoạt động hiệu quả hơn.

- Dự toán linh hoạt còn giúp nhà quản trị xác định mức độ ứng xử của các loại chi phí trong phân tích chênh lệch như :
 - Tổng biến phí thay đổi tương ứng với thay đổi của mức hoạt động.
 - Tổng định phí không đổi trong một giới hạn nhất định

Bảng 1.3 - Phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt**ĐVT : Trđ**

Chỉ tiêu	ĐVT	Định phí	Kết quả thực tế		Dự toán linh hoạt		Chênh lệch theo dự toán linh hoạt	Đánh giá
			Đơn vị SP	Tổng cộng	Đơn vị SP	Tổng cộng		
Số lượng Sản phẩm tiêu thụ	SP			8,000.00		8,000.00		
Doanh thu	Trđ		10.00	80,000.00	10.00	80,000.00		
Trừ biến phí	Trđ							
Biến phí sản xuất	Trđ		3.1875	25,500.00	3.00	24,000.00	1,500.00	Bất lợi
Biến phí bán hàng	Trđ		2.1375	17,100.00	2.00	16,000.00	1,100.00	Bất lợi
Số dư đảm phí	Trđ		4.6750	37,400.00	5.00	40,000.00	(2,600.00)	Bất lợi
Trừ định phí	Trđ						-	
Định phí sản xuất	Trđ	12,000.00		12,000.00		12,000.00	-	
Định phí bán hàng	Trđ	13,000.00		13,000.00		13,000.00	-	
Lợi nhuận hoạt động	Trđ			12,400.00		15,000.00	(2,600.00)	Bất lợi

Cùng ví dụ 1 trên chúng ta phân tích theo dự toán linh hoạt như mô tả ở Bảng 1.3, chúng ta điều chỉnh bằng cách đưa mức hoạt động về mức thực tế, chỉ xem xét tác động về biến phí thực tế và dự toán. Như vậy so sánh số liệu phân tích ở bảng 1.2 và bảng 1.3 chúng ta thấy khác biệt ở cột đánh giá, ở bảng 1.3 cho ta cái nhìn chính xác hơn, nguyên nhân dẫn đến chênh lệch tổng biến phí là 2 nguyên nhân : Nguyên nhân thứ nhất : do mức hoạt động giảm **2000 SP** tương ứng **10,600.00** tr, và nguyên nhân thứ 2 là: biến phí đơn vị tăng từ 5.00 Tr/SP ($Biến\ phí\ SX=3.00\ Tr/Sp+Biến\ phí\ bán\ hàng=2.00Tr/SP$) lên **5.325 Tr/SP** ($Biến\ phí\ SX=3.1875\ Tr/Sp+Biến\ phí\ bán\ hàng=2.1375\ Tr/SP$) làm cho tổng biến phí tăng **2,600.00 tr**, khi phân tích theo dự toán tổng thể ta lầm tưởng là yếu tố có lợi nhưng thực chất là đây là một chênh lệch bất lợi.

Để phân tích rõ hơn ta có thể xem bảng phân tích ở **bảng 1.4**, như vậy số liệu ở **cột (4) bảng 1.4** cho ta biết chênh lệch do nguyên nhân biến phí sản xuất đơn vị

tăng cao hơn dự toán làm giảm số dư đảm phí **1,500.00 tr**, chênh lệch do biến phí bán hàng đơn vị tăng cao hơn dự toán làm giảm số dư đảm phí là **1,100.00 tr** tổng cộng hai yếu tố làm ảnh hưởng đến số dư đảm phí **2,600.00 tr**, và với định phí không đổi nên lợi nhuận cũng giảm tương ứng **2,600.00 tr**. Trong khi số liệu ở **cột 5 bảng 1.4** cho ta thấy nguyên nhân số lượng tiêu thụ thấp hơn dự toán **2000 SP** ảnh hưởng giảm doanh thu đi **- 20,000.00 tr** và biến phí giảm **- 10,000.00 tr** đồng thời lợi nhuận giảm đi **- 10,000.00 tr**.

Ở **cột 6 bảng 1.4** cho ta thấy chênh lệch giữa thực tế và dự toán tĩnh, là do 2 nguyên nhân chính dẫn đến chênh lệch trên, thứ nhất là do chênh lệch so với dự toán linh hoạt (*Xem cột 4*) là chênh lệch giảm **- 2,600.00 trđ** (đánh giá thành quả của nhà quản trị, không hiệu quả trong việc quản lý biến phí sản xuất và biến phí bán hàng) và nguyên nhân thứ 2 là do chênh lệch do khối lượng tiêu thụ trong kỳ giảm làm giảm lợi nhuận đi **-10,000.00 trđ**. (*Xem cột 5*)

Xem số liệu phân tích tổng hợp tại **bảng 1.4**. Với cách phân tích này, việc đánh giá thành quả quản lý một cách minh bạch và rõ ràng hơn.

Bảng 1.4 - Phân tích chênh lệch theo dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt

Chỉ tiêu	ĐVT	Kết quả thực tế	Dự toán linh hoạt	Dự toán tĩnh	Chênh lệch theo dự toán linh hoạt	Chênh lệch do khối lượng tiêu thụ	Chênh lệch tổng thể
A	B	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)-(2)	(5)=(2)-(3)	(6)=(1)-(3)
Số lượng Sản phẩm tiêu thụ	SP	8,000.00	8,000.00	10,000.00		(2,000.00)	(2,000.00)
Doanh thu	Trđ	80,000.00	80,000.00	100,000.00		(20,000.00)	(20,000.00)
Trừ biến phí	Trđ						
Biến phí sản xuất	Trđ	25,500.00	24,000.00	30,000.00	1,500.00	(6,000.00)	(4,500.00)
Biến phí bán hàng	Trđ	17,100.00	16,000.00	20,000.00	1,100.00	(4,000.00)	(2,900.00)
Số dư đảm phí	Trđ	37,400.00	40,000.00	50,000.00	(2,600.00)	(10,000.00)	(12,600.00)
Trừ định phí	Trđ				-	-	-
Định phí sản xuất	Trđ	12,000.00	12,000.00	12,000.00	-	-	-
Định phí bán hàng	Trđ	13,000.00	13,000.00	13,000.00	-	-	-
Lợi nhuận hoạt động	Trđ	12,400.00	15,000.00	25,000.00	(2,600.00)	(10,000.00)	(12,600.00)

Từ kết quả phân tích chênh lệch ở ví dụ 1 qua các công cụ đã đề cập, nhà quản trị cấp trung sẽ xem xét từng nguyên nhân dẫn đến từng chênh lệch trên và có những hành động ứng xử kịp thời và có hướng xử lý thích hợp đối với từng nguyên nhân.

Nếu biên phí sản xuất tăng nhưng chỉ số giá tiêu dùng không biến động, như vậy phải xem xét lại khâu sản xuất, xem nguồn lực nào bị lãng phí (Nhân công, hay nguyên vật liệu,...?) và cơ sở căn cứ để phân tích chênh lệch, tìm nguyên nhân chênh lệch là dựa vào hệ thống định mức giá thành sản xuất(định mức vật tư, định mức nhân công, định mức chi phí sản xuất chung...), định mức chi phí bán hàng...

Như vậy, phân tích chênh lệch dựa trên dự toán tính cho ta đánh giá kết quả công việc trong khi phân tích chênh lệch dựa trên dự toán linh hoạt cho phép chúng ta đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động.

1.2.3. Phân tích chênh lệch giá thành định mức

Giá thành định mức là một con số được ước tính một cách cẩn thận dựa trên kinh nghiệm, hao phí sản xuất, thiết kế sản phẩm...do các nhà quản trị sản xuất, quản trị nhân sự, kỹ sư, kế toán kết hợp các nỗ lực để đưa ra dựa trên kinh nghiệm và triển vọng, gồm các khoản mục cấu tạo nên giá thành sản phẩm.

Giá thành định mức dùng để hoạch định chi phí nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, giá thành định mức cũng là mức thành quả mong muốn và là tiêu chuẩn để đánh giá thành quả hoạt động.

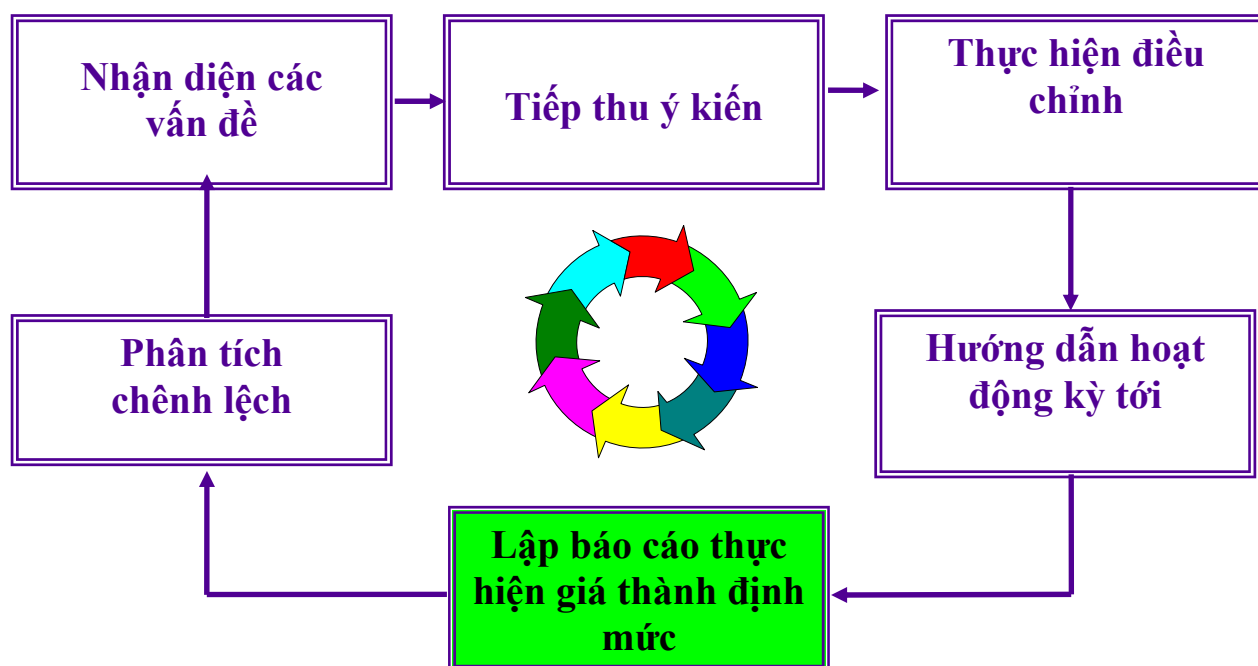
Các nhà quản trị dùng định mức giá thành để làm căn cứ đánh giá thành quả và kiểm soát hoạt động trên cơ sở phân tích chênh lệch giữa giá thành thực tế và giá thành định mức, chênh lệch được cho là bất lợi khi mà giá thành thực tế cao hơn giá thành định mức. Thông thường các nhà quản trị sẽ tập trung vào việc phân tích chênh lệch dựa vào số lượng và chi phí vượt định mức, thực tế gọi là phương pháp **kiểm soát bằng phương pháp loại trừ**.

Có hai loại định mức : Định mức lý tưởng và định mức thực tế. Định mức lý tưởng là định mức mà đòi hỏi khi hoạt động phải hoàn hảo đến từng chi tiết của quá trình hoạt động. Còn định mức thực tế là định mức mà một người với trình độ được đào tạo bình thường vẫn có thể đáp ứng yêu cầu của các công đoạn mà không phải cần nhiều nỗ lực. Như vậy những định mức khó đạt sẽ dễ làm nản lòng người thực hiện trong khi những định mức dễ đạt sẽ tạo cho nhân viên ít nỗ lực. Như vậy các định mức nên được đặt ra ở mức thực tế có thể đạt được với những nỗ lực hợp lý và hiệu quả.

Để lựa chọn định mức nhà quản trị phải dựa trên những yếu tố sau đây :

- ✓ Phân tích hoạt động
- ✓ Dữ liệu quá khứ
- ✓ Triển vọng của thị trường
- ✓ Các quyết định chiến lược...

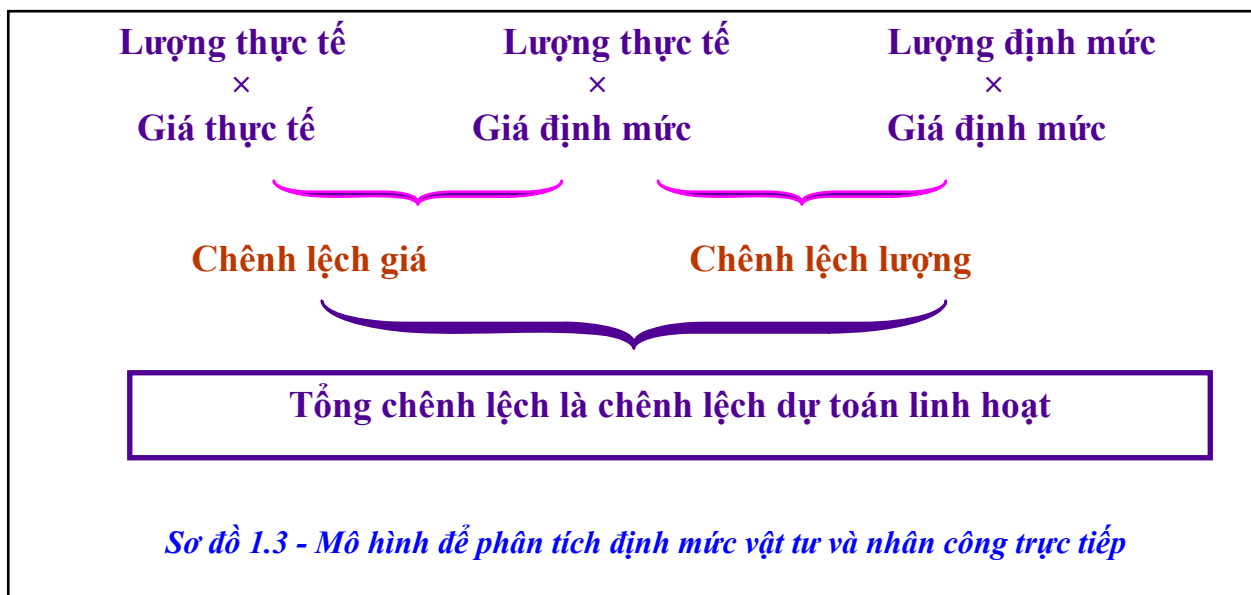
Thông thường chu kỳ của việc phân tích chênh lệch giá thành định mức theo sơ đồ như sau:



Sơ đồ 1.2 - Chu kỳ phân tích chênh lệch giá thành định mức

1.2.3.1. Phân tích chênh lệch nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp.

Phần lớn chi phí sản xuất chính là những chi phí khả biến như nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và một bộ phận chi phí sản xuất chung khả biến (biến phí sản xuất chung)... Tất cả các yếu tố này đều bị ảnh hưởng bởi hai yếu tố là lượng và giá, và được phân tích theo mô hình chung như sau:



Trong đó :

- ✓ **Giá định mức :** là số tiền nên được trả để có được nguồn lực mong muốn. Đối với nguyên vật liệu trực tiếp người ta thường dùng đấu giá cạnh tranh với số lượng và chất lượng mong muốn. Đối với nhân công trực tiếp thường sử dụng việc khảo sát tiền lương và căn cứ hợp đồng lao động.
- ✓ **Giá thực tế :** là số tiền thực trả cho nguồn lực thực tế phát sinh. Đối với nguyên vật liệu trực tiếp là giá thực tế đã thanh toán cho nhà cung cấp và các chi phí liên quan đến thu mua nguyên vật liệu, đối với chi phí nhân công là tiền lương thực trả cho công nhân trực tiếp tính theo số giờ/ngày công lao động thực tế.
- ✓ **Lượng định mức:** là số lượng nguyên vật liệu cho phép đối với sản phẩm đó, đối với nguyên vật liệu lượng định mức được tính theo thiết kế hoặc theo quy chuẩn, đối với nhân công trực tiếp thì lượng định mức là định mức số giờ công lao động cần thiết để sản xuất ra sản phẩm đó ở mức bình thường.
- ✓ **Lượng thực tế:** là số lượng đầu vào thực tế đã phát sinh để hoàn thành sản phẩm đó, đối với nguyên vật liệu thì được tính là lượng nguyên vật liệu thực tế đã xuất dùng để hoàn thành sản phẩm đó, đối với nhân công trực tiếp được tính là số giờ công lao động thực tế để sản xuất hoàn thành sản phẩm đó.

✓ **Chênh lệch giá:** là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức do ảnh hưởng của nhân tố giá.

✓ **Chênh lệch lương :** là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức do ảnh hưởng của nhân tố lương

Thông qua chênh lệch lương : Nhà quản trị chịu trách nhiệm và có biện pháp ứng xử phù hợp đối với bộ phận sản xuất.....

Thông qua chênh lệch giá : nhà quản trị sẽ có biện pháp kiểm soát phù hợp với bộ phận mua hàng/Cung ứng. Nếu là chênh lệch giá lao động thì nhà quản trị sản xuất, người chịu trách nhiệm phân việc phải chịu trách nhiệm và có hướng xử lý thích hợp....

1.2.3.2. Phân tích chênh lệch chi phí sản xuất chung

Thông thường, chi phí sản xuất chung được phân loại thành biến phí sản xuất chung (BP SXC) và định phí sản xuất chung (ĐP SXC).

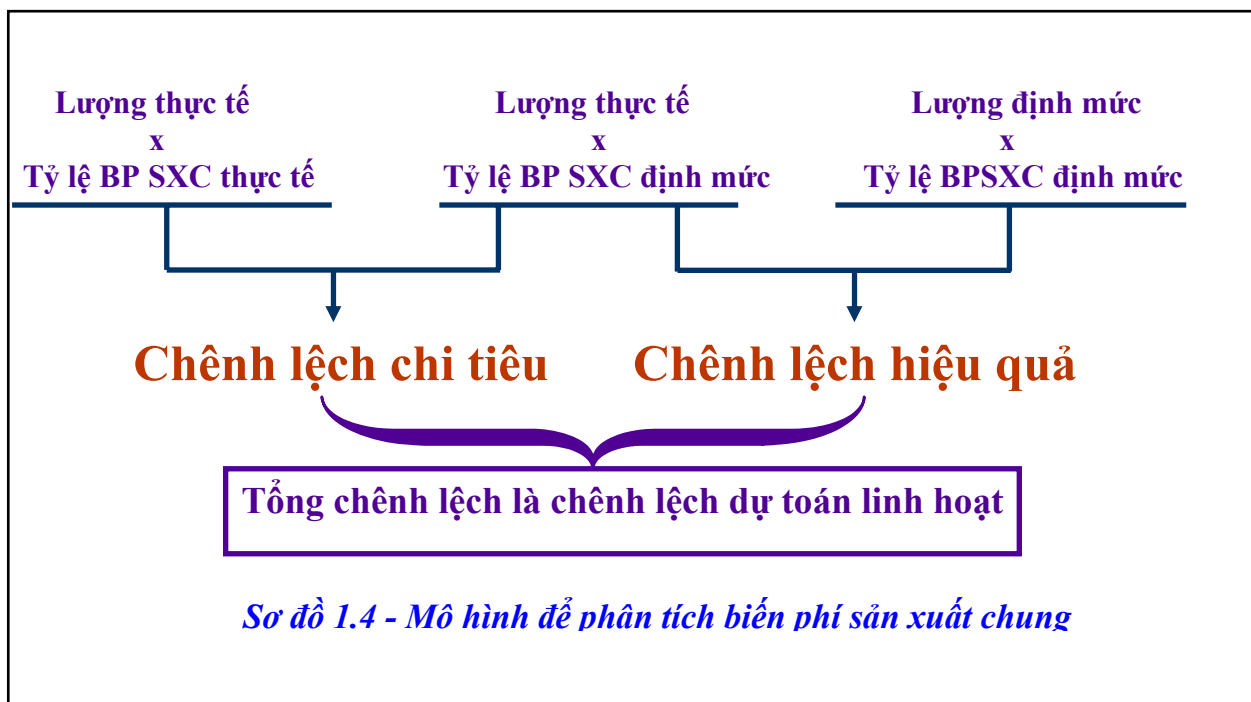
Biến phí SXC : là những chi phí phục vụ sản xuất chung thay đổi khi mức hoạt động thay đổi. Như tiền lương nhân viên gián tiếp tính theo % trên lương nhân công trực tiếp sản xuất, hoặc Chi phí vật liệu, năng lượng...biến đổi theo khối lượng sản phẩm sản xuất.

Định phí SXC : là những chi phí không thay đổi khi mức hoạt động thay đổi, như tiền lương thời gian cán bộ quản lý, khấu hao (theo đường thẳng), Như vậy, đối với định phí sản xuất chung thì định phí sản xuất chung đơn vị sẽ thay đổi khi mức hoạt động thay đổi.

Phương pháp phân tích chênh lệch chi phí sản xuất chung được sử dụng phổ biến là phương pháp phân tích 4 chênh lệch, bao gồm 2 nhóm chênh lệch sau: Thứ nhất là hai chênh lệch Biến phí sản xuất chung đó là **chênh lệch chi tiêu biến phí sản xuất chung** và **chênh lệch hiệu quả biến phí sản xuất chung**, thứ hai là hai chênh lệch định phí sản xuất chung đó là **chênh lệch chi tiêu định phí sản xuất chung** và **chênh lệch khối lượng định phí sản xuất chung** .

Hai mô hình của phương pháp 4 chênh lệch như sau:

- **Mô hình hai chênh lệch về biến phí sản xuất chung**



Trong đó :

- ✓ Tỷ lệ **Biến phí sản xuất chung (BP SXC) định mức** là biến phí sản xuất chung dự toán tĩnh tính trên tổng mức hoạt động được chọn. Ví dụ : biến phí sản xuất chung tính trên một giờ máy sản xuất tối ưu.

Tỷ lệ BP SXC định mức = tổng biến phí sản xuất chung định mức / mức hoạt động tối ưu.

- ✓ Tỷ lệ **Biến phí sản xuất chung (BP SXC) thực tế** là biến phí sản xuất chung thực tế tính trên tổng mức hoạt động thực tế.

Tỷ lệ BP SXC thực tế = tổng biến phí sản xuất chung thực tế / mức hoạt động thực tế.

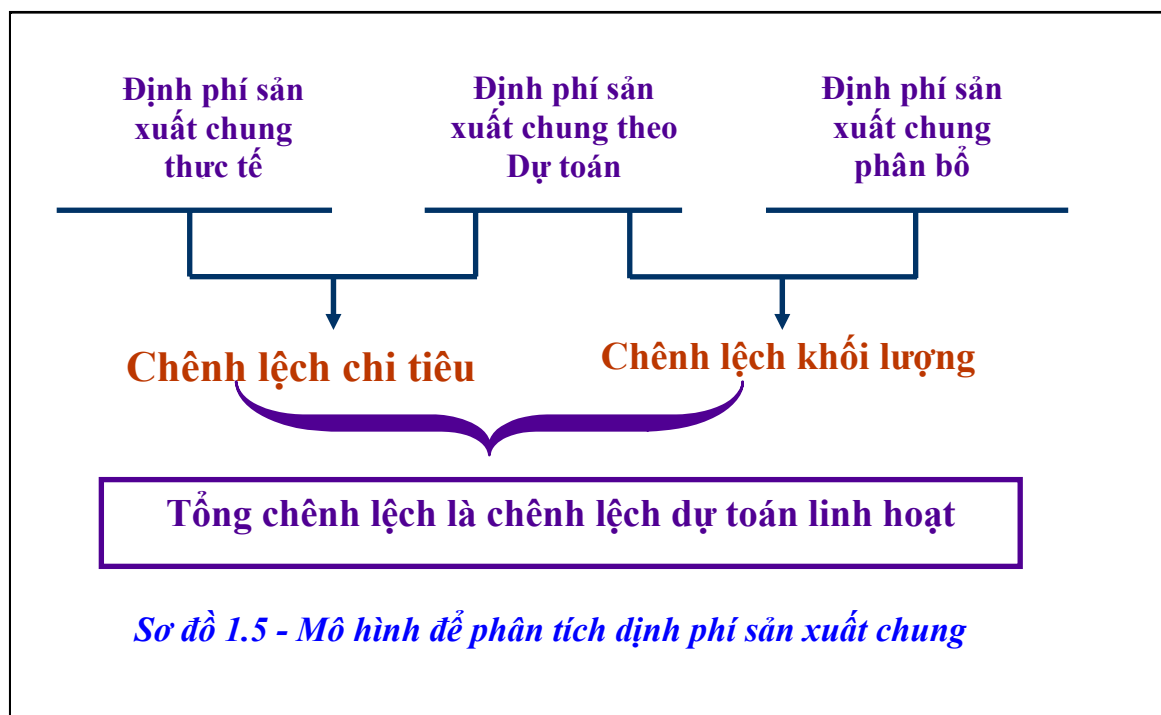
- ✓ **Lượng định mức** : là số lượng của tiêu thức phân bổ được chọn tại mức hoạt động được xem là hợp lý nhất. (ví dụ là số lượng giờ máy chạy, số giờ lao động trực tiếp ...)

✓ **Lượng thực tế** : là số lượng của tiêu thức phân bổ được chọn tại mức hoạt động thực tế.(ví dụ là số lượng giờ máy chạy, số giờ lao động trực tiếp thực tế kỳ phân tích, đánh giá...)

✓ **Chênh lệch chi tiêu** : là việc trả nhiều hơn hoặc ít hơn mong muốn đối với biến phí sản xuất chung, thước đo này phản ánh thành quả kiểm soát chi phí sản xuất chung tuy nhiên để phân tích sâu hơn các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch chi tiêu thì phải dùng phân tích dự toán linh hoạt đối với từng khoản mục biến phí sản xuất chung.

✓ **Chênh lệch hiệu quả** : là chênh lệch biến phí sản xuất chung định mức và biến phí sản xuất chung dự toán.

- **Mô hình hai chênh lệch về định phí sản xuất chung**



Trong đó :

✓ **Định phí sản xuất chung (ĐP SXC) thực tế** : là tổng chi phí sản xuất chung cố định phát sinh thực tế.

✓ **Định phí sản xuất chung định mức theo dự toán** : là tổng chi phí sản xuất chung cố định ước tính theo dự toán được duyệt.

- ✓ **Định phí sản xuất chung phân bổ** : được tính bằng cách lấy tổng giá trị tiêu thức phân bổ thực tế phát sinh nhân với đơn giá (tỷ lệ) phân bổ định mức theo dự toán.
- ✓ **Chênh lệch chi tiêu** : là việc trả nhiều hơn hoặc ít hơn mong muốn đối với định phí sản xuất chung, thước đo này phản ánh thành quả kiểm soát chi phí sản xuất chung tuy nhiên để phân tích sâu hơn các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch chi tiêu thì phải dùng phân tích dự toán linh hoạt đối với từng khoản mục định phí sản xuất chung.
- ✓ **Chênh lệch khối lượng** : đây là chênh lệch định phí sản xuất chung phân bổ và định phí sản xuất chung theo dự toán do mức hoạt động thay đổi.
- ✓ Mức hoạt động trong hai trường hợp này chủ yếu là tiêu thức phân bổ được lựa chọn có thể là giờ máy, giờ công nhân trực tiếp hoặc

1.3 Các công cụ kiểm soát quản lý

1.3.1. Trung tâm trách nhiệm và báo cáo bộ phận

1.3.1.1. Trung tâm trách nhiệm⁶

Trung tâm trách nhiệm là một đơn vị con của một công ty hay một doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của người đứng đầu bộ phận được giao trách nhiệm quản lý. ‘Đầu ra’ của một trung tâm trách nhiệm sẽ là hàng hoá hay dịch vụ mà nó cung cấp, và như vậy nó sẽ cần “đầu vào” bao gồm yếu tố nguyên liệu, nhân công,... để thực hiện ‘đầu ra’.

Căn cứ vào việc lượng hoá “đầu vào” và “đầu ra” của các trung tâm trách nhiệm, cũng như mức độ trách nhiệm của người quản lý tại các trung tâm, có thể chia thành bốn loại trung tâm là Trung tâm chi phí, Trung tâm doanh thu, Trung tâm lợi nhuận, Trung tâm đầu tư, mỗi trung tâm này chỉ ghi nhận thu nhập và chi phí mà có thể kiểm soát được trong phạm vi nhà quản lý chịu trách nhiệm.

Mục tiêu của trung tâm trách nhiệm : là thúc đẩy nhà quản trị nỗ lực cao để đạt mục tiêu chung của doanh nghiệp. Đồng thời, cung cấp động cơ đúng để nhà quản trị cấp trung ra quyết định nhất quán với nhà quản trị cấp cao. Xác định khoản tiền thưởng xứng đáng cho những nỗ lực của họ. Mỗi thành công của các trung tâm trách nhiệm đóng góp vào sự tăng trưởng của công ty. Thông thường các doanh nghiệp dùng lợi nhuận hoặc mức tiết kiệm chi phí để đánh giá nhà quản lý bởi vì

⁶ Phan Hoài Vũ (2004)– *Xây dựng hệ thống kiểm soát chi phí trong điều kiện áp dụng hình thức khoán chi phí từng bộ phận-Công ty Cổ phần Hóa dầu Mekong, Luận văn thạc sĩ kinh tế, chuyên ngành kế toán, trang 10-11*

mục tiêu lợi nhuận được quan tâm nhiều hơn bởi vì đó là yếu tố thúc đẩy và mục tiêu chiến lược của trung tâm trách nhiệm. Nhà quản trị được thưởng cho những nỗ lực đóng góp của họ vào lợi nhuận chung của công ty.

1.3.1.2. Phân loại Trung tâm trách nhiệm và báo cáo bộ phận

Mỗi trung tâm khác nhau có giới hạn trách nhiệm khác nhau và công cụ để kiểm soát hoạt động và quản lý tại các trung tâm cũng khác nhau, cụ thể như sau:

Bảng 1.5 – Phân loại trung tâm trách nhiệm và các báo cáo liên quan

Trung tâm trách nhiệm	Bộ phận/Tổ chức	Báo cáo trách nhiệm/Bộ phận
* Trung tâm chi phí	Phân xưởng :Nhà máy sản xuất , P. Kế toán ...	Báo cáo chi phí
* Trung tâm doanh thu	Các bộ phận kinh doanh, Sản phẩm /Lĩnh vực/địa bàn	Báo cáo doanh thu
* Trung tâm lợi nhuận	Khối/ Công ty	Báo cáo thu nhập
* Trung tâm đầu tư	Công ty	ROI, RI

Khi đánh giá hiệu quả quản lý và trách nhiệm của nhà quản trị tại các trung tâm này cần lưu ý là chỉ xét đến những chi phí hay doanh thu mà nhà quản trị tại các trung tâm đó có thể kiểm soát được, không tính đến những chi phí và doanh thu không kiểm soát được khi phân tích và đánh giá .

Để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng trung tâm thì tính cho toàn bộ chi phí cũng như lợi nhuận phát sinh tại các trung tâm này, không phân biệt có kiểm soát được hay không kiểm soát được, và lúc này báo cáo không nhằm mục đích đánh giá nhà quản trị mà chỉ mục đích đánh giá hiệu quả của trung tâm/bộ phận này mà thôi.

❖ Trung tâm chi phí

Trung tâm chi phí là bộ phận sản xuất của doanh nghiệp hay là bộ phận hỗ trợ trong doanh nghiệp đảm bảo cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ tốt nhất với chi phí thấp nhất. Thông thường có hai dạng trung tâm chi phí là trung tâm chi phí định mức (Standard cost center) và trung tâm chi phí tự do (Discretionary expenses center).

Trung tâm chi phí định mức là trung tâm chi phí mà đầu ra có thể xác định và lượng hoá được bằng tiền dựa trên cơ sở đã biết phí tổn “đầu vào” cần thiết để tạo ra một đơn vị “đầu ra”. Ví dụ : một phân xưởng sản xuất sẽ là một trung tâm chi phí định mức vì giá thành một đơn vị sản phẩm tạo ra có thể xác định thông qua định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức chi phí nhân công trực tiếp và định mức chi phí sản xuất chung. Vì vậy đối với trung tâm này:

Về mặt kết quả : được đánh giá thông qua việc trung tâm này có hoàn thành được kế hoạch sản xuất trên cơ sở đảm bảo đúng thời hạn và tiêu chuẩn kỹ thuật quy định không.

Về mặt hiệu quả : được đo lường thông qua việc so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí định mức. Trên cơ sở đó nhà quản lý sẽ phân tích biến động chi phí và xác định nguyên nhân chủ quan, khách quan tác động đến tình hình thực hiện định mức chi phí.

Bảng 1.6 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm chi phí định mức

Tháng Quý..... năm.....

Bộ Phận :.....

Số TT	Chi phí có thể kiểm soát được	Chi phí			Chênh lệch	
		Dự toán tổng thể	Dự toán linh hoạt	Thực tế	+/-	%
A	B	1	2	3	4=3-2	5=4/2
1	Vật liệu trực tiếp					
2	Nhân công trực tiếp					
3	Công cụ					
4	Lương bảo trì					
5	Chi phí hành chính					
6	Các chi phí khác					
	Cộng					

Trung tâm chi phí tự do là trung tâm chi phí mà đầu ra không thể lượng hoá được bằng tiền một cách chính xác và mối quan hệ giữa đầu ra và đầu vào ở trung tâm này không chặt chẽ. Trong doanh nghiệp điển hình về các trung tâm này là phòng Tổ chức hành chính (đầu ra là nguồn nhân sự có năng lực phù hợp....), phòng Kế toán (đầu ra là báo cáo về tài chính và quản trị trung thực hợp lý và đáng tin cậy...)...Đánh giá thành quả chiến lược đối với các trung tâm chi phí này như sau:

Về mặt kết quả : thường được đánh giá thông qua việc so sánh giữa đầu ra và mục tiêu đạt được của trung tâm.

Về mặt hiệu quả: được đánh giá dựa vào chi phí tế phát sinh và dự toán đã được phê duyệt. Thành quả của nhà quản lý cấp trung này sẽ được đánh giá và kiểm soát dựa vào khả năng kiểm soát chi phí của họ trong bộ phận.

Bảng 1.7 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm chi phí tự do

Tháng Quý..... năm.....

Bộ Phận :.....

Số TT	Chi phí có thể kiểm soát được	Chi phí			Chênh lệch	
		Dự toán tổng thể	Dự toán linh hoạt	Thực tế	+/-	%
A	B	1	2	3	4=3-2	5=4/2
1	Chi phí nhân viên quản lý					
2	Chi phí Văn phòng					
3	Chi phí hoạt động					
4	...					
	Cộng					

❖ Trung tâm doanh thu :

Trung tâm doanh thu là trung tâm trách nhiệm mà đầu ra có thể lượng hoá bằng tiền còn đầu vào thì không. Ví dụ : Bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp là một trung tâm doanh thu, trong đó trưởng phòng kinh doanh chỉ chịu trách nhiệm về doanh thu mà không chịu trách nhiệm về giá thành sản xuất. Đánh giá thành quả chiến lược và kiểm soát quản lý ở các trung tâm này như sau:

Về mặt kết quả : được đánh giá dựa vào so sánh doanh thu đạt được thực tế so với doanh thu dự toán của bộ phận (hay trung tâm doanh thu). Xem xét dự toán tiêu thụ, trên cơ sở đó phân tích chênh lệch do ảnh hưởng của các nhân tố liên quan đến doanh thu như : đơn giá bán, số lượng bán, và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ...

Về mặt hiệu quả : do đầu ra của trung tâm doanh thu được lượng hoá bằng tiền, nhưng đầu vào thì không, vì trung tâm doanh thu không chịu trách nhiệm về giá thành hay giá vốn hàng bán. Trong khi chi phí phát sinh ở trung tâm thì không thể so

sánh được với doanh thu trung tâm. Do vậy khi đo lường hiệu quả hoạt động quản lý của trung tâm trách nhiệm này, chúng ta so sánh chi phí thực tế và chi phí dự toán của trung tâm.

Bảng 1.8 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm Doanh thu

Tháng Quý..... năm.....

Số TT	Bộ phận	Doanh thu			Chênh lệch	
		Dự toán tổng thể	Dự toán linh hoạt	Thực tế	+/-	%
A	B	1	2	3	4=3-2	5=4/2
1	Bộ phận A					
2	Bộ phận B					
3					
	Cộng					

❖ **Trung tâm lợi nhuận :**

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý trung tâm chịu trách nhiệm về lợi nhuận phát sinh trong đơn vị mình. Vì vậy, đặc điểm của trung tâm lợi nhuận là đầu vào và đầu ra có thể lượng hoá được bằng tiền.

Xét về mặt kết quả : Để đánh giá và kiểm soát quản lý tại trung tâm lợi nhuận chúng ta phải xem xét và so sánh lợi nhuận thực tế đạt được với lợi nhuận ước tính theo dự toán. Qua đó phân tích chênh lệch lợi nhuận và các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận như: Doanh thu, giá vốn, chi phí bán hàng, chi phí quản lý (thông thường dự toán lợi nhuận sẽ được xác lập theo dạng số dư đảm phí). Trên cơ sở đó xác định các nguyên nhân chủ quan và khách quan tác động đến lợi nhuận.

Về mặt hiệu quả : Do có thể lượng hoá bằng tiền cả đầu vào và đầu ra nên hiệu quả hoạt động của trung tâm này có thể được đo bằng các tiêu thức sau : Số dư đảm phí bộ phận ; số dư bộ phận có thể kiểm soát ; số dư bộ phận ; lợi nhuận trước thuế... ngoài ra còn có thể sử dụng các số tương đối như : tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu, tỷ suất doanh thu trên chi phí... để đánh giá hiệu quả của các trung tâm lợi nhuận..

Bảng 1.9 – Báo cáo trách nhiệm tại trung tâm lợi nhuận

Tháng Quý..... năm.....

Bộ phận :.....

Số TT	Doanh thu và chi phí có thể kiểm soát được (*)	Dự toán tổng thể	Dự toán linh hoạt	Thực tế	Chênh lệch	
					+/-	%
A	B	1	2	3	4=3-2	5=4/2
1	Doanh thu bán hàng thuần					
2	Biến phí sản xuất					
3	Số dư đảm phí sản xuất					
4	Biến phí ngoài SX(bán hàng và quản lý)					
5	Số dư đảm phí bộ phận					
6	Định phí bộ phận kiểm soát được					
7	Số dư đảm phí bộ phận có thể kiểm soát					
	Cộng					

() Chỉ tính những chi phí có thể kiểm soát được*

❖ Trung tâm đầu tư :

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm không những lượng hoá được đầu vào và đầu ra mà cả lượng tài sản đầu tư vào trung tâm nữa. Nói cách khác ngoài chi phí và doanh thu, trung tâm này còn tính đến lượng tài sản được sử dụng trong bộ phận, như vậy ở trung tâm này, Giám đốc trung tâm có quyền quyết định và chịu trách nhiệm về không chỉ về lợi nhuận mà còn cả việc mua sắm phục vụ cho sản xuất kinh doanh của trung tâm nữa (trung tâm đầu tư thường được thiết lập ở các công ty có quy mô sản xuất lớn). Trong một doanh nghiệp có sự phân chia phạm vi trách nhiệm, các nhà quản lý được giao nhiệm vụ có quyền độc lập quyết định trong việc điều hành ở phạm vi trách nhiệm của mình. Các Trung tâm đầu tư trong một doanh nghiệp được xem như những cơ sở kinh doanh độc lập trong tổ chức đó. Để có thể đánh giá hiệu quả của của các trung tâm đầu tư, người ta thường sử dụng tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI và thu nhập còn lại RI là hai công cụ thường được sử dụng để đánh giá trách nhiệm quản lý của các trung tâm đầu tư và so sánh hiệu quả của các Trung tâm đầu tư.

Về mặt kết quả : đo lường tương tự như trung tâm lợi nhuận.

Về mặt hiệu quả : Cần có sự so sánh giữa lợi nhuận đạt được với tài sản hay giá trị đã đầu tư vào trung tâm. Gồm các Công cụ ROI và RI.

- **Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI (Return on investment)** : là công cụ để đánh giá các trung tâm đầu tư, với chỉ tiêu này có thể so sánh hiệu quả giữa các trung tâm đầu tư. ROI là tỷ lệ giữa lợi nhuận trước thuế trên vốn đầu tư đã sử dụng để tạo ra lợi nhuận đó tại một trung tâm đầu tư. *(Xem công thức 01)*

Thông thường khi tính tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI), được tính bằng cách lấy tỷ suất lợi nhuận thuần từ hoạt động trên doanh thu nhân với tỷ suất doanh thu trên vốn hoạt động bình quân. *(Xem công thức 02).*

(Công thức 01)

	Lợi nhuận
Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư(ROI)	= $\frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư bình quân}}$
	Vốn đầu tư bình quân

(Công thức 02)

	Lợi nhuận		Doanh thu
ROI	= $\frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}}$	X	$\frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư bình quân}}$
	Doanh thu		Vốn đầu tư bình quân

Lưu ý khi dùng ROI :

- ✓ ROI thường có khuynh hướng chú trọng đến quá trình sinh lời ngắn hạn hơn là quá trình sinh lời dài hạn, do vậy nhà quản trị nếu chỉ quan tâm đến ROI có thể bỏ qua nhiều cơ hội đầu tư mà kết quả của chúng chỉ có thể thể hiện trong tương lai dài thay vì một hai kỳ sắp đến. *(Vì có những dự án những năm đầu tỷ lệ ROI có thể không cao, hoặc quá thấp, nhưng lại có kết quả cao trong những năm sau, như vậy đánh giá hiệu quả trong ngắn hạn sẽ không chính xác).*
- ✓ ROI không phù hợp với mô hình vận động của các dòng tiền (dòng thu và dòng chi) khi sử dụng trong phân tích vốn đầu tư. Trong những trường

hợp có lạm phát thì khoản vốn đầu tư dùng để xác định lại ROI thực, nếu không sẽ đánh giá không đúng thành quả của nhà quản lý.

- ✓ ROI có thể không hoàn toàn chịu sự điều hành của nhà quản trị cấp cơ sở, vì chỉ có trung tâm đầu tư mới có quyền điều tiết ROI.

▪ **Công cụ RI - Thu nhập thặng dư (Residual income) :**

Thu nhập thặng dư là phần thu nhập còn lại sau khi trừ đi thu nhập mong muốn tối thiểu từ tài sản hoạt động của trung tâm đầu tư. Thu nhập thặng dư (RI) là khoảng chênh lệch giữa ROI thực tế và ROI tối thiểu. RI thường được sử dụng để đánh giá hiệu quả của trung tâm đầu tư theo cách tiếp cận thu nhập thặng dư. Mục đích là tối đa hoá lợi nhuận thặng dư chứ không phải tối đa hoá ROI, như vậy RI đã khắc phục được nhược điểm của ROI. Tuy nhiên RI sẽ không tạo ra sự công bằng khi sử dụng để so sánh thành quả của các trung tâm đầu tư có vốn khác nhau, vì RI nghiêng về những dự án có Vốn đầu tư cao.

Thực ra ROI và RI là hai công cụ hữu hiệu để đánh giá hiệu của các Trung tâm đầu tư trong ngắn hạn và là nền tảng trong dài hạn, tuy nhiên nếu quá nhấn mạnh trong ngắn hạn bằng cách quá tập trung vào hai chỉ tiêu này thì ảnh hưởng đến kết quả trong dài hạn, ví dụ có những dự án trong ngắn hạn các chỉ số ROI hoặc RI thấp nhưng nó có hiệu quả cao trong dài hạn hoặc có những ý nghĩa phi kinh tế khác vì mục tiêu chung doanh nghiệp phải thực hiện và chấp nhận hy sinh trong ngắn hạn.

Để có thể giải quyết các điểm hạn chế trên, các nhà quản trị doanh nghiệp thường sử dụng kết hợp 2 chỉ tiêu trên với một số chỉ tiêu phi tài chính các chỉ tiêu khác ngoài ROI và RI để đánh giá bổ sung như **công cụ BSC** liên quan đến các chỉ tiêu phi tài chính như:

- % tăng trưởng của thị phần.
- % tăng trưởng của hoạt động sản xuất kinh doanh.
- % Lãi thuần thu được tăng thêm.
- Số vòng quay của các khoản phải thu và của vốn tồn kho.
- Khả năng mở rộng kinh doanh....

1.3.2. Bảng cân đối thành quả (BSC - Balanced scorecard) Thước đo hiệu quả chiến lược⁷

1.3.2.1. Sơ lược về lịch sử ra đời của BSC

Một phương pháp tiếp cận mới để kiểm soát quản lý nhằm mục tiêu quản lý và đo lường thành quả chiến lược, khái niệm Bảng cân đối thành quả được phát triển bởi Robert S.Kaplan và David P.Norton vào những năm đầu thập niên 90s và ứng dụng rộng rãi ở Mỹ từ 1996, phổ biến và ứng dụng ở Pháp năm 1997 và hiện nay, BSC là công cụ kiểm soát quản lý tốt nhất mà các doanh nghiệp đa quốc gia đang sử dụng.

Theo điều tra của tạp chí **Management Review, 1996** cho thấy lợi ích của việc sử dụng BSC trong kiểm soát quản lý đảm bảo một mức thống nhất cao giữa các thành viên trong công ty nhằm hướng đến một mục tiêu chung, như sau :

Bảng 1.10 – Tác dụng của BSC - theo tạp chí Management Review, 1996⁸

Tác dụng của BSC (Theo tạp chí Management Review, 1996)	Cty Sử dụng BSC	Cty không sử dụng BSC
<i>Thống nhất trong ban lãnh đạo cấp cao về chiến lược</i>	90%	47%
<i>Hợp tác và tinh thần đồng đội tốt giữa các nhà quản lý</i>	85%	38%
<i>Chia sẻ thông tin và truyền thông tốt</i>	71%	30%
<i>Truyền đạt chiến lược một cách hiệu quả</i>	60%	8%
<i>Mức độ tự chủ, tự quản lý của nhân viên</i>	42%	16%

Kaplan và Norton đã nhận ra sự đổi mới của phương pháp BSC như sau : « *Bảng cân đối thành quả chứa đựng thước đo tài chính truyền thống, nhưng những thước đo tài chính truyền thống chỉ nói lên những sự kiện trong quá khứ, một quá khứ của các Doanh nghiệp có bề dày lịch sử trong lĩnh vực công nghiệp đã đầu tư thành công là nhờ nguồn năng lực dài hạn và mối quan hệ khách hàng nhưng không được ghi nhận. Những công cụ tài chính chưa thoả đáng, tuy nhiên để định*

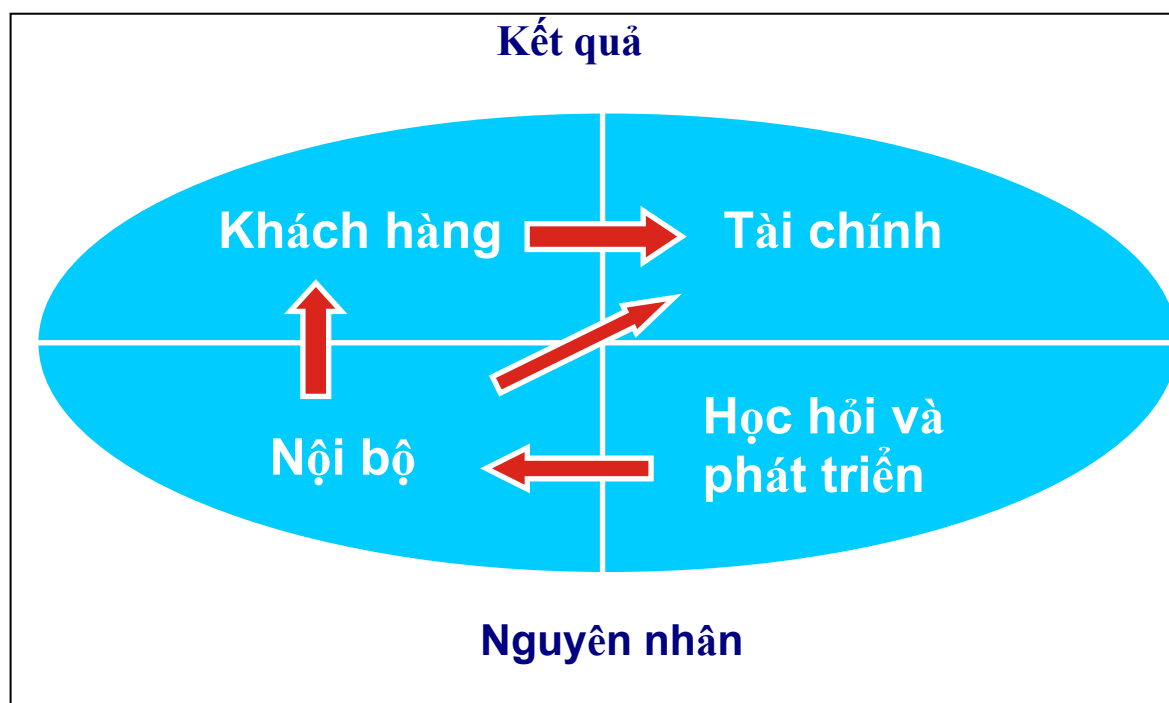
⁷ Robert S.Kaplan, Anthony A.Atkinson , Advanced management Accounting, 3rd, trang 368-375

⁸ Nguồn tài liệu – Management Review, 1996

hướng và đánh giá hành trình này thông tin về các công ty có tên tuổi cần tạo ra một sự đánh giá tương lai thông qua đầu tư cho khách hàng, nhà cung cấp, đội ngũ nhân viên, quá trình, công nghệ, ... và cả sự đổi mới. »⁹ Bảng cân đối thành quả đã chỉ ra tầm nhìn cho một tổ chức từ 4 mục tiêu chính (Tài chính, Khách hàng, Nội bộ, học hỏi và tăng trưởng) và phát triển một hệ thống đo lường, thu thập dữ liệu, phân tích mối quan hệ của 4 mục tiêu trên với nhau.

1.3.2.2. Bốn mục tiêu cơ bản của Bảng cân đối thành quả và mối quan hệ nhân quả của nó

Một tổ chức muốn phát triển bền vững thì phải phát triển cân bằng 4 mục tiêu : Tài chính, Khách hàng, Nội bộ, học hỏi và phát triển. Mối quan hệ của nó thể hiện trong sơ đồ sau :



Sơ đồ 1.6 - Mối quan hệ giữa bốn mục tiêu trong BSC

Tuy nhiên, tùy theo từng doanh nghiệp, các mục tiêu của BSC có thể thay đổi tên, nhiều hơn 4 mục tiêu hoặc ít hơn 4 mục tiêu. Ví dụ như một số tổ chức thêm trách nhiệm xã hội vào BSC của mình. Và nội dung các chỉ tiêu cụ thể trong các chỉ tiêu này có thể thay đổi.

- **Mục tiêu Tài chính :**

⁹ <http://www.balancedscorecard.org/basics/bsc1.html> - What is the Balanced Scorecard?

Các chỉ số của nhóm này thể hiện mối quan tâm của chủ sở hữu về hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, thông thường là các chỉ tiêu liên quan đến các thước đo tài chính như : Doanh số, lợi nhuận, ROI, RI, %lãi gộp...thu nhập của 1 cổ phiếu (E/P)...

Nhóm chỉ số này thể hiện kết quả, không giải thích nguyên nhân vì sao lại có được kết quả như vậy.

- **Mục tiêu khách hàng :**

Các chỉ số của nhóm này thể hiện mối quan tâm của khách hàng đối với doanh nghiệp và thường bao gồm các vấn đề như:

- ◆ Chất lượng sản phẩm, công trình
- ◆ Dịch vụ khách hàng
- ◆ Thời gian giao hàng, thực hiện dự án
- ◆ Giá cả
- ◆ Quan hệ với khách hàng
- ◆ Uy tín hình ảnh, thị phần

Khách hàng được thỏa mãn được coi là điều kiện cần thiết để dẫn tới các kết quả tài chính tốt và bền vững.

- **Mục tiêu nội bộ :**

Các chỉ số nội bộ thể hiện quá trình hoạt động nội bộ được thực hiện như thế nào và thường bao gồm các chỉ số liên quan đến:

- ◆ Quá trình thực hiện sản xuất, dự án
- ◆ Tồn kho
- ◆ Tiết kiệm chi phí
- ◆ Thời gian thực hiện công việc
- ◆ Các chỉ số về kiểm soát chất lượng và dịch vụ
- ◆ Kết quả thiết kế và phát triển...
- ◆

Thực hiện tốt các quá trình nội bộ sẽ dẫn tới sự thỏa mãn của khách hàng và các kết quả tài chính tốt.

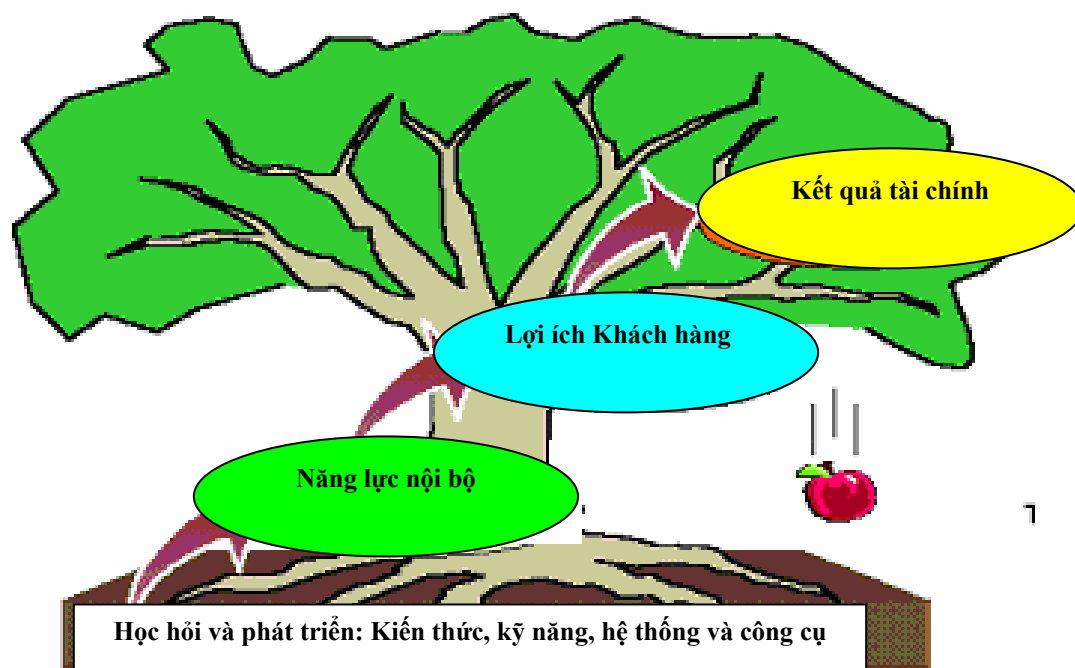
- **Mục tiêu học hỏi và Tăng trưởng :**

Các chỉ số của mục tiêu này thể hiện tiền đề để công ty tiếp tục phát triển một cách lâu dài và bền vững và bao gồm các chỉ số liên quan đến:

- Phát triển nguồn nhân lực, đào tạo
- Phát triển công nghệ và các sản phẩm mới
- Xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ....

➤ **Mối quan hệ nhân quả giữa bốn mục tiêu trong Bảng cân đối thành quả - BSC**

Với việc luôn luôn trao đổi kiến thức, kỹ năng, cải tiến hệ thống và công cụ khoa học, và không ngừng học hỏi để phát triển sẽ giúp cho nội lực một tổ chức ngày càng phát triển bền vững và mạnh mẽ tạo động lực cho việc đáp ứng tốt và vượt mong đợi của khách hàng, thoả mãn lợi ích khách hàng từ đó thúc đẩy sự tăng trưởng của công ty (Doanh số tăng, thị phần tăng, lợi nhuận tăng...), và doanh nghiệp gặt hái thành công, tức là mục tiêu tài chính được đảm bảo. Mối quan hệ mật thiết của bốn mục tiêu này trong một tổ chức được ví như các bộ phận trong một cây xanh, muốn cây cho quả ngọt, trái sai, thì phải chăm sóc cho rễ, thân, cành lá phát triển một cách cân đối. Chúng thật sự có mối quan hệ nhân quả với nhau. (Xem hình dưới)



Sơ đồ 1.7 - Môi quan hệ NHÂN QUẢ giữa bốn mục tiêu trong BSC

Hệ thống kiểm soát và đánh giá thông qua bảng cân đối thành quả - BSC gồm 4 mục tiêu quan trọng mà một tổ chức muốn phát triển bền vững và hiệu quả phải đạt được; Để kiểm soát 4 mục tiêu chiến lược mà nhà quản trị cấp cao định ra, thì trong mỗi mục tiêu đó phải có các chỉ tiêu chi tiết, có số đo hợp lý, minh bạch và có kế hoạch (đích nhắm đến) cho từng chỉ tiêu cụ thể, đồng thời công cụ BSC cũng bắt buộc nhà quản trị phải đưa ra những biện pháp, kế hoạch hành động cụ thể để cho tổ chức hoặc bộ phận mình có thể hoàn thành nhiệm vụ được giao. Bảng cân đối thành quả-BSC thực chất là một hệ thống các chỉ tiêu đo lường và đánh giá bao gồm một hệ thống các chỉ số đo tài chính và phi tài chính, trong đó các chỉ tiêu phi tài chính cũng được lượng hoá thành những chỉ số đo, để mọi người trong cùng một tổ chức hiểu, thực hiện và đánh giá như nhau, thông thường một BSC chuẩn sẽ có những nội dung chính sau :

Bảng 1.11 –Mẫu BSC thông thường

	Chỉ tiêu (objectives)	Chỉ số đo (Meassure)	Kế hoạch (Target)	Biện pháp (initiatives)
Mục tiêu tài chính	ROI			
	EVA			
	Doanh thu			
	Lợi nhuận			
	Vốn			
	Ngân lưu			
Mục tiêu khách hàng	Chất lượng			
	Dịch vụ			
	Giá cả			
	Thời gian			
	Hình ảnh công ty			
	Mối quan hệ			
Mục tiêu nội bộ	Sản xuất			
	Gia hàng			
	Tiếp thị			
	Hoạt động			
	Kiểm soát chất lượng			
	R & D			
Học hỏi và tăng trưởng	Nhân viên			
	Nguồn nhân lực			
	Kiến thức			
	Công nghệ			
	Kinh nghiệm			

Tùy theo đặc điểm của từng doanh nghiệp trong từng thời kỳ, mà mức độ ưu tiên của 4 mục tiêu này có khác nhau.

1.3.2.3. Vai trò của BSC trong kiểm soát quản lý (thước đo hiệu quả chiến lược)

- BSC là một thước đo hiệu quả chiến lược rất rõ ràng và minh bạch.
- BSC là một công cụ giúp doanh nghiệp đánh giá và kiểm soát quản lý từ nhiều góc độ, giúp nhà lãnh đạo nhìn một cách toàn diện hơn về hiệu quả quản lý của một tổ chức.
- Giúp doanh nghiệp phát triển bền vững không bị lệch mục tiêu
- BSC giúp lượng hoá được những chỉ tiêu phi tài chính thành những số đo một cách khách quan minh bạch tạo động lực trong quản lý.
- BSC giúp Doanh nghiệp có thể biết được điểm mạnh và yếu và có biện pháp chấn chỉnh kịp thời, giúp doanh nghiệp kiểm soát một cách hiệu quả.

1.4 Nguyên tắc xây dựng hệ thống kiểm soát

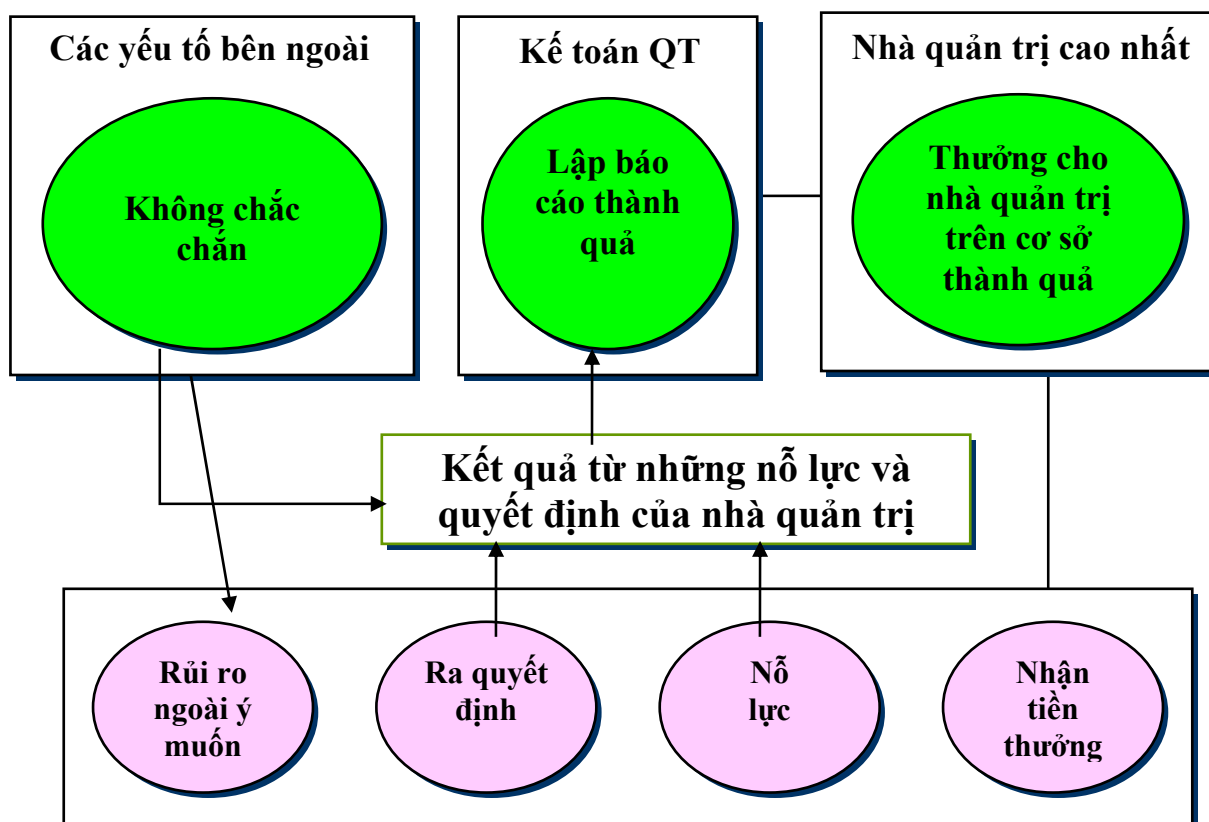
1.4.1. Những nguyên tắc về giao ước kết quả:

Thông thường, khi giao ước kết quả (giao chỉ tiêu kế hoạch) để việc thực hiện và kiểm soát được minh bạch, thống nhất và rõ ràng thì các nhà quản trị thường lưu ý các điểm chính như sau:

- Thành quả của nhà quản trị được tách ra khỏi thành quả của đơn vị kinh doanh chiến lược (SBU) hay gọi là trung tâm trách nhiệm.
- Khi giao chỉ tiêu, thông thường không bao gồm các yếu tố không thể kiểm soát.
- Khi đánh giá thành quả, thường được bù đắp cho những rủi ro ngoài ý muốn của các nhà quản trị liên quan đến những kết quả mong đợi.

Để hiểu rõ hơn, chúng ta xem sơ đồ sau mô tả Mô hình tác nhân chủ yếu về kiểm soát và đánh giá thành quả trong kiểm soát quản lý¹⁰:

¹⁰ Edward Blocher, Kung Chen, Gary Cokins, Thomas Lin; *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition; McGraw-Hill, 2005, Trang 726



Sơ đồ 1.8- Mô hình tác nhân chủ yếu về kiểm soát và đánh giá thành quả

1.4.2. Các yêu cầu của việc thiết kế hệ thống kiểm soát

Phát triển hệ thống kiểm soát đòi hỏi phải định nghĩa được kiểm soát ai (Who), kiểm soát cái gì (What), kiểm soát khi nào(When). Ai sẽ là những người có mối quan tâm đến việc kiểm soát và đánh giá một doanh nghiệp: Chủ nhân/HĐQT, Giám đốc hoặc cổ đông, Chủ nợ, công chúng hoặc các tổ chức nhà nước chịu ảnh hưởng bởi hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, những người lao động trong doanh nghiệp...

Bảng 1.12 – Mô hình hệ thống kiểm soát

Mục tiêu kiểm soát	Công cụ dùng để đánh giá và kiểm soát	Ai chịu trách nhiệm đánh giá, kiểm soát	Đối tượng đánh giá, kiểm soát	Tần suất đánh giá, kiểm soát
Kiểm soát hoạt động				
....				
....				
....				
....				
Kiểm soát quản lý				
....				
....				
....				
....				
..				

Tuy nhiên những người khác nhau quan tâm đến doanh nghiệp ở mỗi góc độ khác nhau. Và ở mỗi góc độ quan tâm khác nhau chúng ta xây dựng hệ thống kiểm soát với những mục tiêu, chỉ số và thước đo khác nhau. Ví dụ sau đây cho chúng ta thấy tại một thời điểm khác nhau, mục tiêu kiểm soát và đánh giá khác nhau, và do đó thước đo cũng khác nhau. Ví dụ căn cứ vào chu kỳ sống của sản phẩm ta có mục tiêu kiểm soát và thước đo thành quả khác nhau như sau:

Bảng 1.13 – Mỗi quan hệ giữa chu kỳ sống của sản phẩm và mục tiêu kiểm soát

Chu kỳ sống của sản phẩm	Mục tiêu kiểm soát và Thước đo thành quả thích hợp
• Giai đoạn đầu	Doanh thu, và khả năng thâm nhập thị trường
• Giai đoạn tăng trưởng	Khả năng sinh lợi và quản lý tài sản
• Giai đoạn chín muồi	Khả năng sinh lợi và chiến lược

Kế toán quản trị đầu tiên phải xác định và xây dựng hệ thống kiểm soát là kiểm soát ai, kiểm soát cái gì và kiểm soát khi nào và thiết kế ra hệ thống để kiểm soát cho phù hợp với mục tiêu kiểm soát và đặc thù của doanh nghiệp. Thông thường, hệ thống kiểm soát có hai loại là chính thức và không chính thức. Hệ thống chính thức sẽ phát triển với sự hướng dẫn, chỉ đạo của nhà quản trị trong khi hệ thống không chính thức thường phát triển một cách tự phát mà không cần sự chỉ đạo của các nhà quản trị cấp cao .

Hệ thống không chính thức được sử dụng trong các doanh nghiệp thường ở cả hai cấp độ cá nhân và tập thể. Ở cấp độ cá nhân thì hoạt động của họ bị ảnh hưởng bởi hướng phát triển và khát vọng của họ khi đến nơi làm việc, vì vậy động cơ của họ đã giải thích thành quả khác nhau của từng nhân viên. Ở môi trường làm việc nhóm có những quy tắc nhóm, văn hoá tổ chức, tiêu chuẩn thành viên...giúp cho doanh nghiệp hướng đến đạt mục tiêu chung. Ở cấp lãnh đạo thì các quy tắc tổ chức có thể ảnh hưởng lợi ích của tập thể và lợi ích cá nhân.

Hệ thống chính thức: Có ba hệ thống kiểm soát quản lý quan trọng là (1) chính sách đãi ngộ-Hiring practices, (2) Chính sách thăng tiến- Promotion policies, (3) Hệ thống đo lường và đánh giá thành quả chiến lược - strategic performance measurement systems. Trong mỗi hệ thống nhà quản lý phải đặt ra sự mong đợi cho khao khát thành quả của nhân viên, chính sách đãi ngộ và thăng tiến là quyết định then chốt trong tất cả các doanh nghiệp và bổ sung cho hệ thống đo lường và đánh

giá thành quả chiến lược. Hệ thống đo lường và đánh giá thành quả chiến lược là phương pháp chung nhất cho đánh giá các nhà quản trị đồng thời là một công cụ kiểm soát quản lý. Trong khuôn khổ đề tài này, tác giả đi sâu vào nhấn mạnh phần 3 của hệ thống kiểm soát quản lý là hệ thống đo lường và đánh giá thành quả chiến lược.

Kết luận chương 1

Với một mô hình tổ chức hoạt động theo quá trình, quyền lực phân tán, để hoạt động có hiệu quả và tránh lệch mục tiêu của tổ chức, thì việc thiết lập một hệ thống kiểm soát là hết sức cần thiết. Trong đó kiểm soát hoạt động làm nhiệm vụ định hướng cho các nhân viên hoạt động theo đúng mục tiêu đề ra, đồng thời thông qua hệ thống kiểm soát hoạt động, giúp cho nhà quản trị cấp trung còn hỗ trợ giúp đỡ nhân viên dưới quyền thực thi nhiệm vụ và điều chỉnh cho nhân viên vận hành theo đúng mục tiêu chung của tổ chức tương ứng với từng quá trình. Bên cạnh đó, kiểm soát quản lý giúp cho nhà quản trị cấp cao kiểm soát được mục tiêu mà mình đã định thông qua các công cụ kiểm soát như đã nêu trên, với công cụ mới “Bảng cân đối thành quả– BSC”, đã giúp cho các thành viên trong cùng doanh nghiệp cùng hướng đến một mục tiêu chung, hạn chế việc lệch hướng do phân chia quyền lực mang đến, đồng thời giúp cho doanh nghiệp phát triển một cách cân bằng và bền vững, chứ không lệch lạc như các lý thuyết trước đây, khi chỉ quan tâm đến mục tiêu tài chính mà xem nhẹ các mục tiêu khác như lợi ích khách hàng, nội bộ và phát triển đội ngũ....

Và hơn hết BSC đã giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp có một góc nhìn mới hơn về kiểm soát quản lý và kiểm soát doanh nghiệp, kiểm soát không đơn thuần là kiểm soát mà nó còn có tác dụng định hướng hoạt động của một tổ chức cho đạt mục tiêu chung đồng thời giúp doanh nghiệp phát triển một cách bền vững thông qua việc quan tâm phát triển bốn mục tiêu lớn : **Tài chính, khách hàng, nội bộ, học hỏi và tăng trưởng**. Đây là một trong những lý thuyết mới về quản trị doanh nghiệp đang ứng dụng rộng rãi trong các doanh nghiệp ở Mỹ, châu Âu và đang dần phổ biến ở Việt Nam thông qua sự chuyển giao từ các công ty đa quốc gia. Và em hy vọng nó sẽ ứng dụng thích hợp cho hệ thống kiểm soát tại Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh trong giai đoạn hiện nay và sắp đến.

Chương 2:

THỰC TRẠNG HỆ THỐNG KIỂM SOÁT HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN KỸ NGHỆ LẠNH

2.1. Giới thiệu khái quát Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

2.1.1. Giới thiệu sơ lược về đặc điểm kinh doanh

2.1.1.1. Giới thiệu tổng quan về công ty

Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh tiền thân là Công ty Kỹ Nghệ Lạnh 100% vốn nhà nước trực thuộc Tổng công ty Thủy sản Việt Nam thành lập vào năm 1979, được Cổ phần hoá vào 04/09/1999. Hiện nay vốn nhà nước chiếm giữ 25%, 75% còn lại là cổ đông ngoài và CBCNV trong công ty. Dự kiến niêm yết trên thị trường chứng khoán cuối năm 2006 hoặc đầu 2007.

Trụ sở chính: Công ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh

Văn phòng : 149B Trương Định Quận 3 - TP Hồ chí minh

Nhà máy sản xuất toạ lạc tại 127 An Dương Vương Quận 6- TP HCM

Ngành nghề kinh doanh chủ yếu: Sản xuất và lắp đặt hệ thống thiết bị lạnh Công nghiệp và Điều hoà không khí và các dịch vụ kỹ thuật điện công trình, dân dụng, cung cấp sản phẩm Panel cách nhiệt.

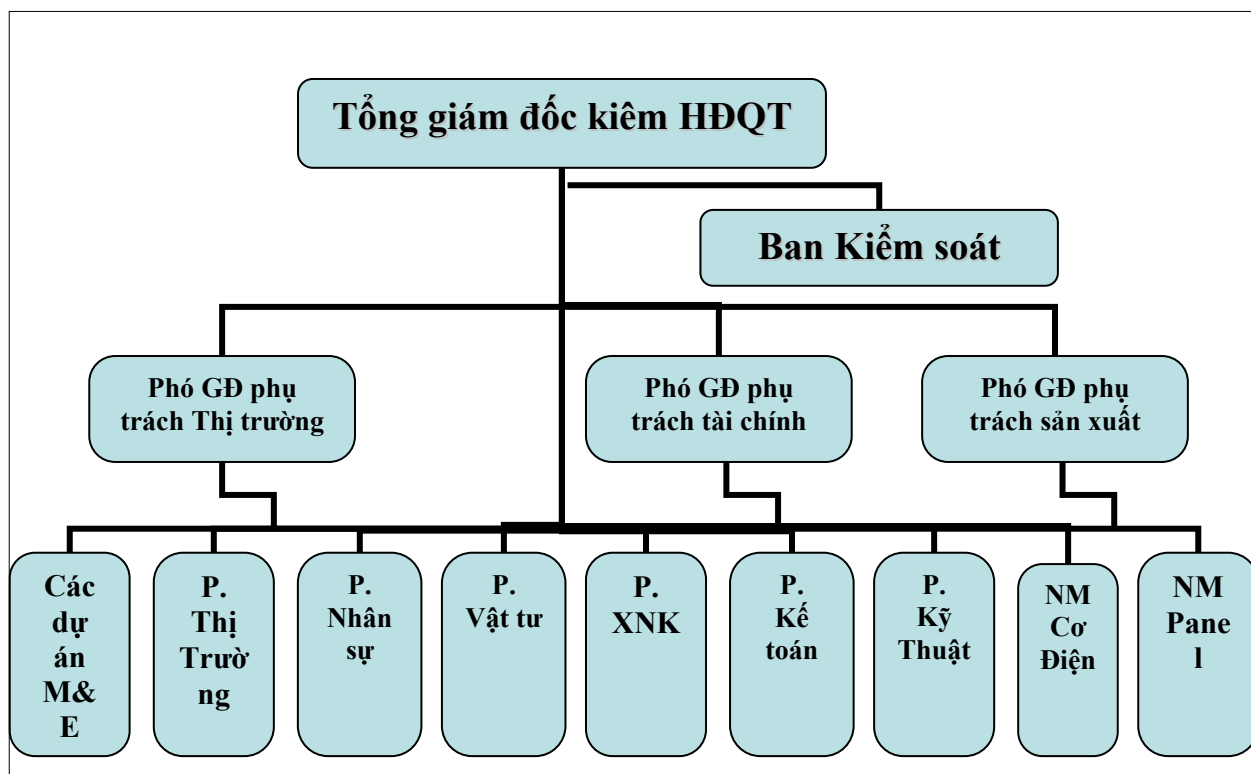
Thị phần các sản phẩm và dịch vụ công ty : Công ty hoạt động trên 3 lĩnh vực chính như sau:

- ❖ **Lĩnh vực Lạnh công nghiệp - LCN :** chiếm 45% thị phần Việt nam, nhiệm vụ chủ yếu sản xuất, cung cấp và lắp đặt kho lạnh, hệ thống lạnh phục vụ trong các các nhà máy chế biến thủy sản, đông lạnh, dược phẩm, nhà máy sữa,...các hợp đồng chủ yếu thông qua đấu thầu.
- ❖ **Điều hoà không khí và các dịch vụ kỹ thuật điện công trình-M&E:** Chiếm 35 % thị phần Việt nam, nhiệm vụ chủ yếu thi công và lắp đặt hệ thống Cơ, Điện, Điều hoà không khí cho các nhà cao tầng.
- ❖ **Panel cách nhiệt và cửa kho lạnh các loại -NM PANEL:** chiếm 30% thị phần Việt nam, nhiệm vụ chủ yếu chuyên sản xuất và cung cấp Panel cách nhiệt cho việc lắp đặt các kho lạnh .

2.1.2. Cơ cấu tổ chức công ty

2.1.2.1. Trước tái cấu trúc

Trước tháng 10/2005, công ty hoạt động theo cơ cấu Phòng ban chức năng, quyền lực tập trung. Với sơ đồ tổ chức như sau:



Sơ đồ 2.1 – Sơ đồ tổ chức Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh trước tái cấu trúc

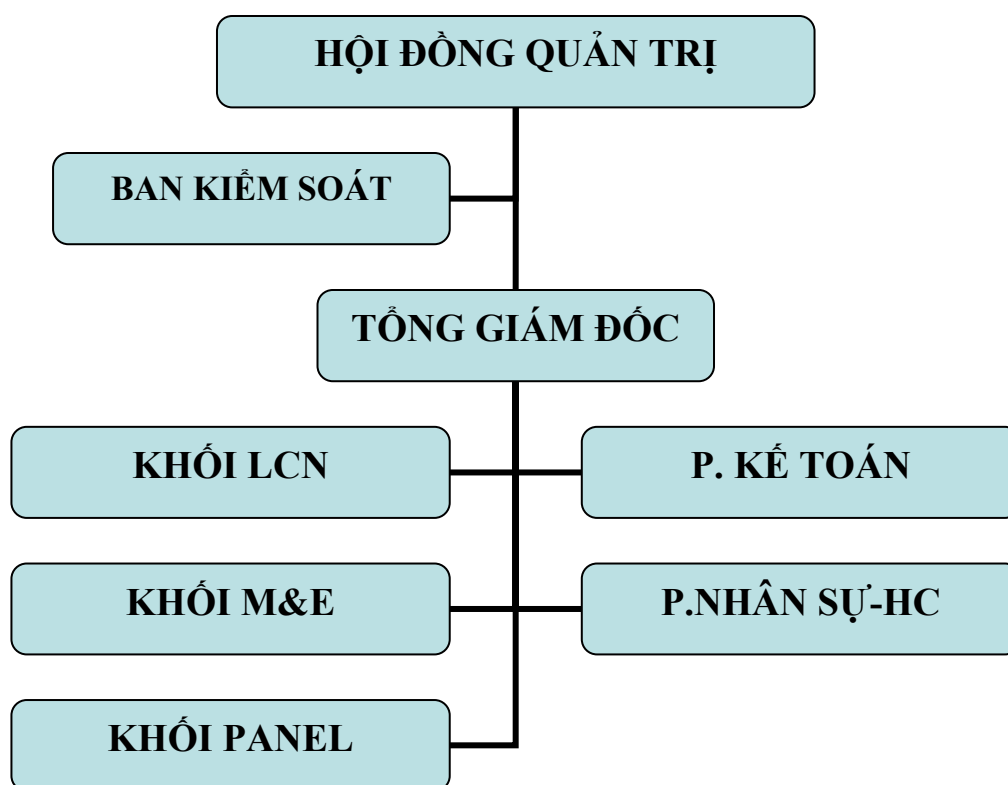
Với mô hình cơ cấu tổ chức như sơ đồ 2.1, trách nhiệm chồng chéo, một người chịu ảnh hưởng của nhiều sếp, nên rất khó khăn trong việc phân chia trách nhiệm, quyền hạn cũng như khó kiểm soát trong quản lý. Ban kiểm soát hầu hết là kiêm nhiệm và không độc lập với ban điều hành, nên chỉ mang tính chất đối phó. Các phòng ban hoạt động theo chức năng nhiệm vụ của mình, hầu như ít quan tâm đến hiệu quả chung, hệ thống kiểm soát quản lý và kiểm soát hoạt động hầu như không có, ban kiểm soát là những người kiêm nhiệm, nên không phát huy tác dụng. Tổng giám đốc kiêm Hội đồng quản trị nên công tác kiểm tra giám sát không được rõ ràng minh bạch.

2.1.2.2. Sau tái cấu trúc

Sau đợt tái cấu trúc năm 10/2005, công ty đã chuyển từ cơ cấu Phòng ban hoạt động theo chức năng sang cơ cấu khối hoạt động theo quá trình. Việc phân quyền được thực hiện sâu rộng đến từng cấp, từng quá trình tạo điều kiện thuận lợi

nhân viên hoặc các nhà quản trị cấp trung điều hành quản lý công việc của mình. Người được ủy quyền chịu trách nhiệm trong giới hạn được phân quyền của mình và chủ động trong công việc. Các nhân viên trước đây hoạt động theo phòng ban chức năng nay được chuyển về các khối là một mắt xích trong toàn bộ quá trình. Giúp họ kiểm soát công việc tốt hơn và hiệu quả hơn. Với sơ đồ cơ cấu tổ chức mới sau tái cấu trúc như sau:

Sơ đồ 2.2 – Cơ cấu tổ chức Công ty CP Kỹ Nghệ Lạnh sau tái cấu trúc



2.1.3. Chức năng, nhiệm vụ từng Khối, Bộ phận, các trung tâm trách nhiệm mới hình thành

Các khối phía bên trái sơ đồ là các trung tâm trực tiếp tham gia vào quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh tạo ra lợi nhuận (**Profit center**), phía bên phải sơ đồ là các bộ phận thuộc khối hỗ trợ (**Cost center**), với nhiệm vụ trợ giúp cho các khối trực tiếp, và thực hiện nhiệm vụ hỗ trợ chung toàn công ty đảm bảo cho hệ thống được hoạt động hiệu quả. Với mô hình phân quyền nhỏ xuống cấp dưới, tạo sự chủ động cho cấp dưới thông qua ma trận phân quyền.

2.1.3.1. Hội đồng quản trị (HDQT):

Là tổ chức cao nhất của công ty có quyền đưa ra các quyết định sau cùng. Là người chịu trách nhiệm về chiến lược phát triển lâu dài của công ty, có quyền quyết định cơ cấu tổ chức công ty. HDQT có toàn quyền nhân danh công ty để quyết định mọi vấn đề liên quan đến lợi ích của công ty theo điều lệ công ty, và được đại hội đồng cổ đông thông qua.

2.1.3.2. Ban kiểm soát

Có trách nhiệm kiểm tra tính hợp lý hợp pháp trong quản lý điều hành của công ty tuân theo điều lệ Công ty cổ phần. Thẩm định báo cáo tài chính hàng năm của công ty. Kiến nghị các biện pháp cải tiến, sửa đổi bổ sung nếu thấy bất hợp lý trong điều hành quản lý công ty.

2.1.3.3. Tổng giám đốc (TGD):

Có trách nhiệm quản lý điều hành chung mọi hoạt động của công ty tuân theo điều lệ Công ty cổ phần và trong phạm vi được Hội đồng quản trị ủy quyền. Quản lý vốn, tài sản của công ty, chịu trách nhiệm trước đại hội đồng cổ đông và trước hội đồng quản trị về những thiệt hại hay tổn thất nếu có xảy ra. Xây dựng kế hoạch chiến lược hàng năm trên cơ sở thực hiện các định hướng chiến lược do HDQT đề ra.

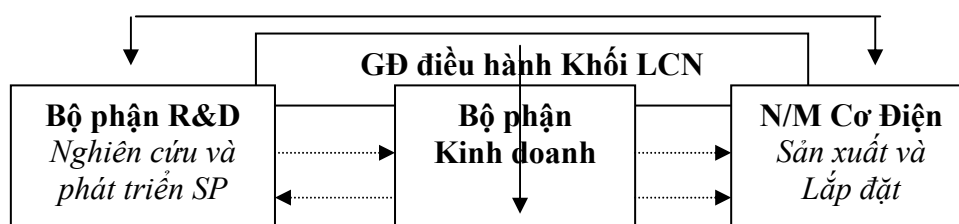
2.1.3.4. Khối sản xuất :

Đứng đầu mỗi khối là Giám đốc điều hành khối, chịu trách nhiệm làm chủ quá trình và chịu trách nhiệm về hiệu quả hoạt động của khối trước Tổng giám đốc. Mỗi khối có quá trình với những đặc thù khác nhau cụ thể:

2.1.3.4.1. Khối Lạnh công nghiệp (LCN) :

Thực hiện từ khâu đầu đến khâu cuối của một quá trình báo giá, đấu thầu, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện, nhập khẩu, mua vật tư trong nước, sản xuất lắp đặt và hoàn thiện các công trình liên quan đến việc cung cấp và lắp đặt kho lạnh, hệ thống lạnh phục vụ trong các các nhà máy chế biến thủy sản, đông lạnh.... với sơ đồ cơ cấu tổ chức như sơ đồ 2.3:

Sơ đồ 2.3 - Cơ cấu tổ chức khối LCN



Trong đó:

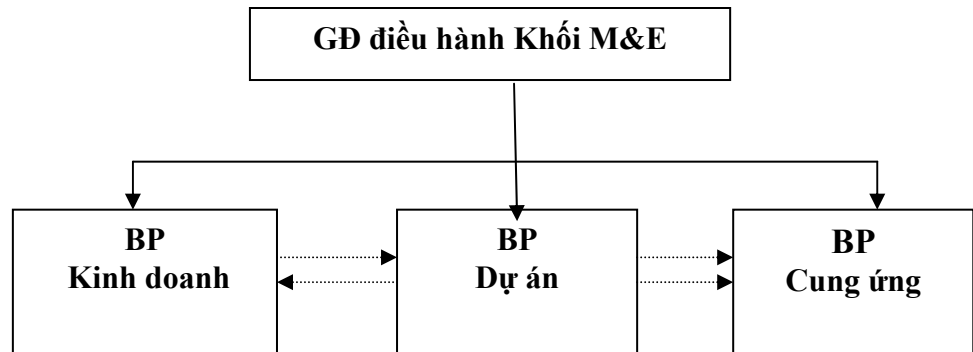
- **Bộ phận R&D:** Chuyên thiết kế và nghiên cứu sản phẩm mới;
- **Bộ phận Kinh doanh :** Chuyên đi dự thầu, báo giá, đấu thầu, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện, nhập khẩu, mua vật tư trong nước;
- **Nhà máy Cơ điện:** Chuyên sản xuất, lắp đặt máy móc thiết bị theo từng đơn hàng, hợp đồng do BP kinh doanh ký kết triển khai.

Việc phân quyền trong nội bộ khối Lạnh công nghiệp(LCN) do Giám đốc điều hành khối LCN quyết định trên cơ sở phạm vi phân quyền mà TGD phân quyền cho Giám đốc điều hành.

2.1.3.4.2. Khối M&E (M&E):

Thực hiện từ khâu đầu đến khâu cuối của một quá trình báo giá, đấu thầu, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện, nhập khẩu, mua vật tư trong nước, thi công, lắp đặt và hoàn thiện các công trình liên quan đến việc cung cấp, thi công và lắp đặt kho lạnh, hệ thống điều hoà không khí cho các nhà cao tầng, với cơ cấu tổ chức như mô tả ở sơ đồ 2.4 như sau:

Sơ đồ 2.4 - Cơ cấu tổ chức khối M&E



Trong đó :

- **Bộ phận Kinh doanh:** Chuyên đi dự thầu, báo giá, đấu thầu, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện;
- **Bộ phận dự án:** Chuyên lắp đặt, thi công các công trình sau khi có lệnh triển khai thực hiện từ **BP kinh doanh** ký kết triển khai.
- **Bộ phận Cung ứng:** chuyên thực hiện chức năng: nhập khẩu, mua vật tư trong nước phục vụ cho các dự án.

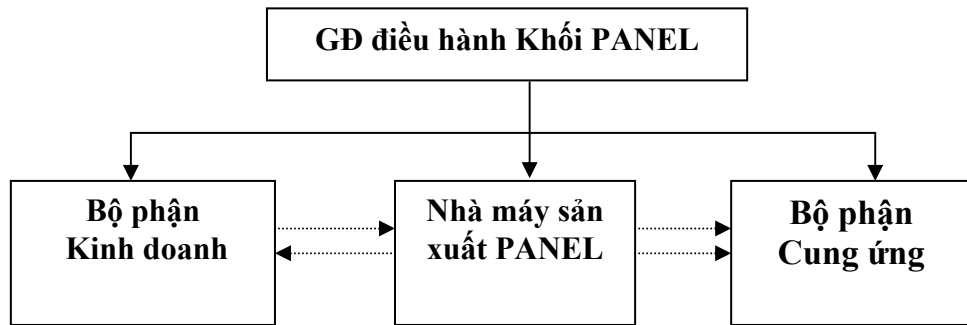
Việc phân quyền trong nội bộ khối M&E do Giám đốc điều hành khối M&E quyết định trên cơ sở phạm vi phân quyền mà TGD phân quyền cho Giám đốc điều hành.

2.1.3.4.3. Khối Nhà máy Panel (PANEL):

Thực hiện từ khâu đầu đến khâu cuối của một quá trình báo giá, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện, khai thác vật tư, thực hiện sản xuất sản phẩm Panel theo đơn đặt hàng (Cả bên ngoài công ty và trong nội bộ doanh nghiệp chủ yếu là từ khối Lạnh công nghiệp).

Việc phân quyền trong nội bộ khối Panel do Giám đốc điều hành khối Panel quyết định trên cơ sở phạm vi phân quyền mà TGD phân quyền cho Giám đốc điều hành.

Sơ đồ 2.5 - Cơ cấu tổ chức khối PANEL



Trong đó :

- **Bộ phận Kinh doanh:** Chuyên đi dự thầu, báo giá, ký kết hợp đồng, triển khai thực hiện;
- **Nhà máy sản xuất Panel:** Chuyên sản xuất, lắp ráp panel theo từng đơn hàng, hợp đồng do Bộ phận Kinh doanh ký kết triển khai, hoặc do đơn đặt hàng nội bộ.
- **Bộ phận Cung ứng:** chuyên thực hiện chức năng: nhập khẩu, mua vật tư trong nước phục vụ cho các sản xuất.

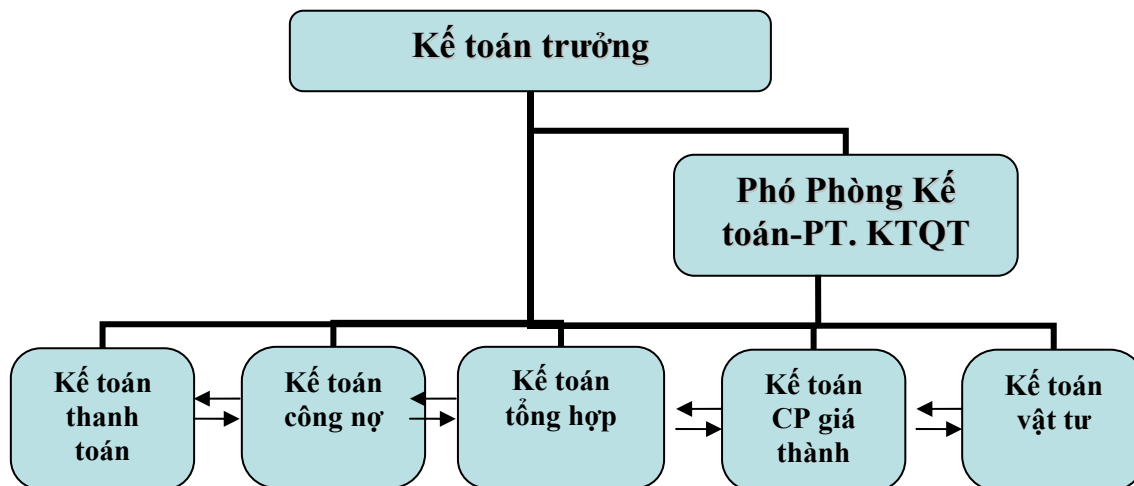
2.1.3.5. Khối hỗ trợ:

Phòng Kế toán, Phòng Nhân sự-HC: hoạt động chủ yếu theo chức năng của mình và hỗ trợ cho các khối hoàn thành nhiệm vụ đồng thời đảm bảo điều phối nguồn lực của công ty một cách hiệu quả nhất. Đồng thời thực hiện các công việc chung của công ty theo chức năng của mình.

2.1.4. Cơ cấu tổ chức phòng Kế toán

2.1.4.1. Sơ đồ cơ cấu tổ chức

Sơ đồ 2.6 - Cơ cấu tổ chức Phòng Kế toán



2.1.4.2. Chức năng nhiệm vụ

- **Kế toán trưởng** : Chịu trách nhiệm điều hành chung toàn bộ phòng Kế toán, kiểm tra các báo cáo ra bên ngoài công ty.
- **Phó Phòng kế toán** : Chịu trách nhiệm hỗ trợ, giúp việc, tư vấn cho Kế toán trưởng, kiểm tra báo cáo quyết toán, và phụ trách Kế toán quản trị .
- **Kế toán tổng hợp** : Chịu trách nhiệm kiểm tra chứng từ hạch toán, tổng hợp lên báo cáo quyết toán, báo cáo thuế hàng tháng cho toàn công ty.
- **Kế toán chi phí giá thành** : Chịu trách nhiệm phân bổ và tính giá thành các sản phẩm và công trình tại công ty. Báo cáo tài chính công trình hàng tháng theo yêu cầu quản trị, báo cáo chi phí hàng tháng theo từng khối/bộ phận.
- **Kế toán Vật tư, hàng hoá** : Chịu trách nhiệm cập nhật, theo dõi nhập, xuất, tồn kho vật tư hàng hoá toàn công ty.
- **Kế toán công nợ** : Chịu trách nhiệm theo dõi công nợ, đòi tiền khách hàng mua, và theo dõi công nợ bên bán.
- **Kế toán thanh toán** : Chịu trách nhiệm kiểm tra, lập chứng từ thu, chi, thanh toán tạm ứng cho khách hàng và CBCNV nội bộ công ty. Đồng thời chịu trách nhiệm kiểm tra, lập uỷ nhiệm chi thanh toán cho khách hàng đến hạn thanh toán và theo dõi thu tiền khách hàng, trả tiền bằng chuyển khoản. Phụ trách các khoản

vay và trả nợ vay, ký quỹ-hoàn ký quỹ, thanh toán LC, theo dõi đối chiếu với ngân hàng hàng ngày.

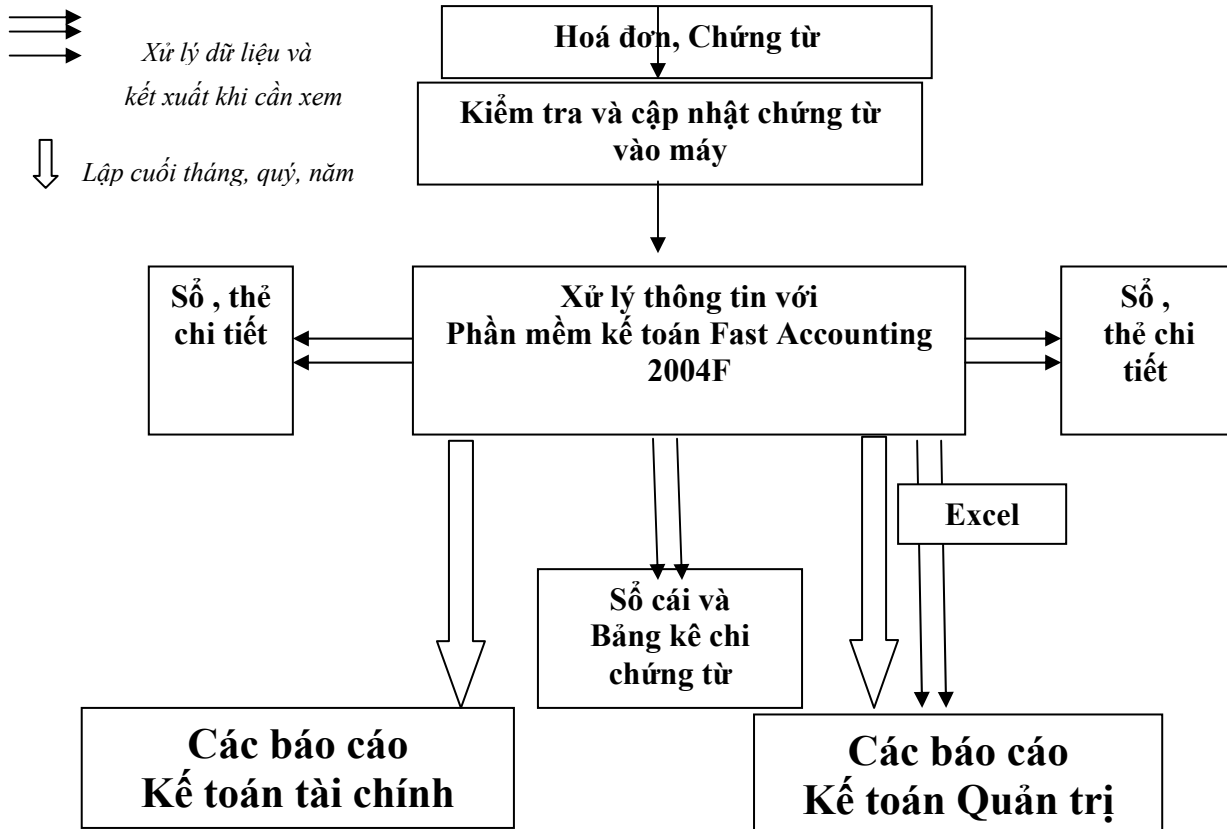
2.1.4.3. Hình thức kế toán

Hình thức Chứng từ ghi sổ cải tiến, áp dụng kế toán máy-Phần mềm Fast Accounting F2004, tuy nhiên quy định tại Chế độ Kế toán ban hành theo QĐ15/2006 - ngày 20/03/2006, thì đây là hình thức kế toán máy. Xem sơ đồ 2.7

Các báo cáo tài chính được thống nhất, sử dụng và cập nhật theo những thay đổi của Bộ Tài chính, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt nam ban hành. Riêng các báo cáo quản trị đã và đang xây dựng cho phù hợp với từng bộ phận, khối và đặc thù của công ty và từng bước thay đổi cho phù hợp với tình hình mới và nhu cầu quản lý của công ty, và đang nghiên cứu triển khai thông tư 53/2006 TT-BTC ngày 12/06/2006 để từng bước triển khai hệ thống kế toán quản trị một cách thống nhất tại công ty.

Có một số báo cáo Kế toán quản trị vẫn chưa thiết kế trên phần mềm nên phải kết xuất dữ liệu ra excel và xử lý thủ công, sau này khi hệ thống đi vào ổn định, sẽ thiết kế để in ra từ phần mềm kế toán.

Sơ đồ 2.7 - Sơ đồ luân chuyển chứng từ



2.2. Thực trạng hệ thống kiểm soát hoạt động tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

2.2.1. Trước tái cấu trúc

Cơ cấu tổ chức tại công ty theo Phòng ban chức năng, các hoạt động xảy ra theo thực tế của từng phòng ban chức năng chứ không quan tâm đến hiệu quả chung của toàn công ty, không có hệ thống kiểm soát chặt chẽ, không có kế hoạch và dự trù kinh phí trước, không có dự toán rõ ràng, do không quen với việc lập kế hoạch, hay dự toán, làm kế hoạch chỉ là đối phó, dự toán cũng đối phó, định mức nhân công, vật tư không rõ ràng, chủ yếu đều sản xuất theo đơn hàng nên thường phát sinh chi phí ngoài dự toán không kiểm soát được. Chi phí quản lý chung cũng không có định mức và hạn mức rõ ràng dẫn đến rất nhiều khoản chi không có kế hoạch, hậu quả của nó dẫn đến chi phí không kiểm soát được. Các hoạt động nói chung không thể kiểm soát.

2.2.2. Sau tái cấu trúc

Cơ cấu tổ chức chuyển sang hoạt động theo quá trình, mỗi cán bộ quản lý, mỗi CBCNV là chủ một quá trình. Tuy nhiên năm 2006, là năm đầu tiên công ty hoạt động theo cơ cấu mới nên còn rất nhiều việc phải làm, và bề bộn, công tác hoạch định kế hoạch có quan tâm chú trọng, tuy nhiên do thói quen cố hữu trong quá khứ, nên công tác lập kế hoạch, dự toán còn lơ đãng, chưa biết bắt đầu từ đâu, các chi phí quá khứ về các hoạt động chung của Khối và Bộ phận chưa có thống kê một cách rõ ràng, và vì vậy việc lập kế hoạch một cách định tính. Có khối bộ phận chưa biết cách lập kế hoạch sao cho sát với tình hình thực tế, dẫn đến việc kiểm soát chi phí cũng như kiểm soát hoạt động thông qua dự toán tổng thể và dự toán linh hoạt vẫn chưa hiệu quả. Việc kiểm soát bằng các công cụ tài chính và phi tài chính khác chưa được sử dụng rộng rãi. Mặc dù sau tái cấu trúc có thay đổi về hình thức, nhưng nhìn chung hết Quý1/2006 về công việc kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý vẫn chưa hình thành cụ thể và chưa đi vào hệ thống, còn chắp vá, đối phó.

2.2.3. Các mục tiêu cần hoàn thiện để ứng dụng hệ thống kiểm soát hoạt động

- *Xây dựng quy trình lập và kiểm soát dự toán*

- *Xây dựng hệ thống báo cáo kiểm soát hoạt động thông qua việc phân tích chênh lệch.*

2.3. Thực trạng hệ thống kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

2.3.1. Trước tái cấu trúc

Cơ cấu tổ chức tại công ty theo Phòng ban chức năng, không có hệ thống kiểm soát quản lý, mọi đánh giá của nhà quản trị cấp cao đối với quản lý cấp trung đều thông qua cảm tính, đánh giá chủ yếu dựa vào tình cảm và không rõ ràng minh bạch. Hầu như không có công cụ nào để kiểm soát một cách bài bản, các mục tiêu chiến lược của nhà quản trị cấp cao không được thông suốt đến cán bộ quản trị cấp trung, và nhân viên làm cho nhân viên không có động lực làm việc. Mục tiêu chung của toàn công ty chỉ dừng lại ở các nhà lãnh đạo cấp cao, dẫn đến có lúc, có bộ phận đi lệch mục tiêu chung. Có những vướng mắc tồn tại rất lâu nhưng không thể khắc phục được vì các trưởng phòng ban đùn đẩy trách nhiệm cho nhau, cũng có những khoảng trống không thuộc trách nhiệm của ai, nên không tìm ra giải pháp hợp lý.

2.3.2. Sau tái cấu trúc

Để khắc phục tình trạng trên, năm 2005 công ty thực hiện tái cấu trúc, đến tháng 10/2005 mới hoạt động theo cơ cấu mới, cơ cấu tổ chức chuyển sang hoạt động theo quá trình, mỗi cán bộ quản lý, mỗi CBCNV là chủ một quá trình. Tuy nhiên năm 2006 là năm đầu tiên hoạt động theo mô hình mới, việc phân quyền đã thực hiện sâu rộng đến các cấp, nên lãnh đạo công ty rất quan tâm đến các công cụ kiểm soát, việc áp dụng công cụ nào phương pháp kiểm soát nào cho hiệu quả là vấn đề mà HĐQT và TGD rất đặc biệt quan tâm. Tuy nhiên công ty vẫn đang còn lúng túng chưa tìm ra biện pháp thích hợp.

2.3.3. Các mục tiêu cần hoàn thiện để ứng dụng hệ thống kiểm soát quản lý

- *Xây dựng các báo cáo đánh giá thành quả nhà quản trị dựa trên báo cáo trách nhiệm*
- *Xây dựng quy trình lập Bảng cân đối thành quả BSC cho công ty, từng khối, bộ phận*
- *Xây dựng hệ thống đánh giá theo Bảng cân đối thành quả - BSC*

2.4. Đánh giá hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

2.4.1. Khó khăn, tồn tại và những nguyên nhân :

Công ty hầu như trong một thời gian dài 20 năm hoạt động theo cơ chế quản lý nhà nước (từ 1979-1999), công tác lập kế hoạch chỉ là đối phó, ngoài cơ chế kiểm soát nhà nước, doanh nghiệp không ý thức trách nhiệm tự kiểm soát, khái niệm kiểm soát gần như xa lạ với các nhà quản trị của công ty. Khi chuyển sang cổ phần hoá năm 1999 đến 2005 công ty vẫn còn hoạt động theo chức năng, vẫn còn cơ chế xin cho, mang dư âm của doanh nghiệp nhà nước, nên việc kiểm soát chỉ nhằm mục đích đối phó với bên ngoài là chủ yếu, trong nội bộ công ty khái niệm “ kiểm soát” gần như là xa lạ, nên có những lỗ hổng trong quản lý, điều hành hoạt động, công ty hầu như không kiểm soát được, tuy vẫn làm ăn có lãi, nhưng mức độ hiệu quả chưa cao, sử dụng nguồn lực không hiệu quả. Các mục tiêu của tổ chức chỉ dừng ở các nhà quản trị cấp cao chứ chưa triển khai sâu rộng đến các nhà quản trị cấp trung, nên nhiều khi đi lệch mục tiêu chung, hoặc mục tiêu của cá nhân và bộ phận không phù hợp với mục tiêu chung của công ty, việc phân chia trách nhiệm không rõ ràng nên có những tổn thất, lỗ hổng trong quản lý và hoạt động không ai đánh giá và kiểm soát dẫn đến công ty trì trệ hoạt động không hiệu quả. Công tác lập dự toán và kiểm soát dự toán vẫn chưa được quan tâm thực hiện mặc dầu đã hoạt động theo cơ chế công ty cổ phần được hơn 6 năm, kiểm soát hoạt động hầu như còn mờ nhạt. Thông thường hàng năm lãnh đạo công ty giao chỉ tiêu kế hoạch đầu năm về doanh số và lợi nhuận (tài chính) và không có các công cụ kiểm soát hoạt động thường xuyên cũng như định kỳ. Công ty hoạt động trong lĩnh vực cung cấp thiết bị và lắp đặt theo đơn đặt hàng nên đó cũng là một trong những trở ngại lớn trong việc hoạch định công tác kiểm soát hoạt động trong thời gian qua. Bên cạnh đó, “kiểm soát quản lý” là một khái niệm mới đối với công ty đặc biệt là các nhà quản trị cấp trung và cấp cao mà nguyên nhân chủ yếu là do cơ cấu tổ chức cũ trước khi tái cấu trúc là hoạt động theo chức năng với quyền lực tập trung, nên trách nhiệm không được phân định rõ ràng..

2.4.2. Thuận lợi:

Với những vấn đề còn tồn tại ở trên, nếu công ty không thay đổi thì sẽ đi vào thế bế tắc, nên cuối năm 2005, công ty đã thực hiện tái cấu trúc, và sau tái cấu trúc cơ cấu tổ chức chuyển từ hoạt động theo chức năng và tập trung quyền lực sang hoạt

động theo quá trình và phân chia quyền lực giúp cho các nhà quản trị cấp trung chủ động hơn trong công việc và chịu trách nhiệm với những gì mà mình quản lý, các mục tiêu của tổ chức được phổ biến sâu rộng và quán triệt đến các nhà quản trị cấp trung, phân chia trách nhiệm rõ ràng, đây cũng là cơ hội tạo điều kiện tốt cho việc triển khai hệ thống kiểm soát hoạt động và quản lý tại công ty. Trước đây, TGD kiêm HDQT nên công tác kiểm soát chỉ là hình thức, nay sau tái cấu trúc, vị trí TGD, HDQT được tách biệt tạo điều kiện thuận lợi hơn cho công tác kiểm soát quản lý, minh bạch hơn trong quản lý và nhu cầu kiểm soát trở nên cấp thiết tạo động lực cho việc phát triển hệ thống kiểm soát trong công ty. Đồng thời lãnh đạo công ty hỗ trợ rất lớn và cam kết thực hiện trong việc xây dựng và triển khai ứng dụng hệ thống kiểm soát tại công ty trong tình hình mới.

Kết luận chương 2

Sau khi tái cấu trúc, việc phân quyền đã thực hiện sâu rộng đến từng các bộ quản lý các cấp và nhân viên trực tiếp tham gia từng quá trình, nên cần có cơ chế kiểm soát hợp lý là việc làm cấp thiết, đứng trước tình hình đó, là một người chịu trách nhiệm phụ trách Kế toán quản trị tại công ty, nhiệm vụ cấp bách của tôi từ lãnh đạo công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh là xây dựng hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý sao cho phù hợp với tình hình mới của công ty. Tuy nhiên, công việc này không thể một sớm một chiều có thể làm ngay được mà phải có quá trình. Việc làm sao cho các nhân viên và cán bộ quản lý các cấp làm quen với khái niệm “kiểm soát” cũng là một rào cản. Trước đây, hầu như không có khái niệm kiểm soát, mà chỉ đơn thuần là khái niệm thực thi nhiệm vụ theo mệnh lệnh cấp trên/ hoặc theo chức năng nhiệm vụ của từng phòng ban, không biết chi phí là bao nhiêu, có ảnh hưởng đến các bộ phận/ phòng ban khác hay không, có ảnh hưởng đến hiệu quả chung của công ty hay không. Hầu như không có hệ thống kiểm soát, chỉ duy nhất hệ thống kiểm soát không chính thức : Ở cấp độ cá nhân thì hoạt động của họ bị ảnh hưởng bởi hướng phát triển và khát vọng của họ khi đến nơi làm việc , văn hoá công ty, và các quy định, nội quy của công ty và nhà nước, vì vậy động cơ của họ đã giải thích thành quả khác nhau của từng nhân viên. Ở môi trường làm việc Phòng ban có những quy tắc của phòng, văn hoá tổ chức ...giúp cho công ty hướng đến đạt mục tiêu chung. Nhưng những cơ chế kiểm soát không chính thức này chỉ mang tính tự

phát nhỏ lẻ, không trở thành sức mạnh tập thể để thúc đẩy quá trình hoạt động và quản lý của công ty hướng đến mục tiêu chung. Có những khoảng trống không thuộc trách nhiệm của Phòng ban hoặc cá nhân nào nên không được giải quyết(Khi có khiếu nại của khách hàng, các bộ phận thường đẩy trách nhiệm cho nhau, và khách hàng không biết gặp ai để giải quyết, gặp Phòng kỹ thuật, hay Bộ phận lắp đặt ... nên quá trình này thường ảnh hưởng lớn đến uy tín công ty...) các lỗi hỏng tương tự đã được khắc phục sau tái cấu trúc, tuy nhiên chuyên từ hoạt động theo chức năng sang hoạt động theo quá trình thì cũng nảy sinh nhiều vấn đề cần giải quyết, mà kiểm soát là vấn đề cấp bách hàng đầu.

Kiểm soát hoạt động giúp cho các nhà quản lý cấp trung như Giám đốc điều hành các khối, giám đốc các nhà máy kiểm soát được hoạt động hàng ngày của mình. Trong khi hệ thống kiểm soát quản lý giúp cho nhà quản trị cấp cao : TGD, HĐQT kiểm soát được các mục tiêu chiến lược của công ty. Đặc biệt cần xây dựng chính sách lương thưởng rõ ràng, thưởng phạt nghiêm minh, rõ ràng minh bạch sẽ thúc đẩy các nhân viên, cán bộ quản lý các cấp cố gắng nỗ lực để đạt mục tiêu chung.

oOo

Chương 3:

CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG HOẠT ĐỘNG VÀ KIỂM SOÁT QUẢN LÝ TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN KỸ NGHỆ LẠNH

3.1. Phương hướng hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

3.1.1. Các tiền đề cần thiết cho việc ứng dụng hệ thống kiểm soát hoạt động và quản lý tại công ty

3.1.1.1. Xác định các trung tâm trách nhiệm tại công ty

❖ Trung tâm đầu tư

Xét về phạm vi toàn công ty thì cả công ty là một trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận.

Xét về mặt kết quả: Lợi nhuận trong năm có thể so sánh với lợi nhuận năm trước hay so với lợi nhuận đã xây dựng kế hoạch từ đầu năm từ đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận và tìm biện pháp hữu hiệu cho năm tới.

Xét về mặt hiệu quả : Lợi nhuận của công ty có thể được đo bằng các chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI, thu nhập thặng dư RI.

❖ Trung tâm lợi nhuận : Các khối (LCN, M&E, Panel)

Xét về phạm vi hoạt động của các khối và mô hình tổ chức mới, thì các khối không còn là trung tâm doanh thu nữa mà trở thành các trung tâm lợi nhuận.

Xét về mặt kết quả : Để đánh giá và kiểm soát quản lý tại các khối chúng ta phải xem xét và so sánh lợi nhuận thực tế đạt được với lợi nhuận ước tính theo dự toán. Qua đó phân tích chênh lệch lợi nhuận và các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận như: Doanh thu, giá vốn, chi phí bán hàng, chi phí quản lý khối . Trên cơ sở đó xác định các nguyên nhân chủ quan và khách quan tác động đến lợi nhuận.

Về mặt hiệu quả : Do có thể lượng hoá bằng tiền cả đầu vào và đầu ra nên hiệu quả của các khối có thể được đo bằng các tiêu thức sau : Số dư đảm phí bộ phận ; số dư bộ phận có thể kiểm soát ; số dư bộ phận ; lợi nhuận trước thuế... ngoài ra còn có thể sử dụng các số tương đối như : tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu, tỷ suất doanh thu trên chi phí... để đánh giá hiệu quả của các Khối.

❖ **Trung tâm Doanh thu :** Các bộ phận kinh doanh bên trong các khối (LCN, M&E, Panel)

Xét sâu vào bên trong các khối thì với đặc điểm của các bộ phận kinh doanh chính là các trung tâm doanh thu, nếu bên trong các khối thực hiện việc phân quyền sâu rộng đến từng khối thì các trung tâm doanh thu này chỉ chịu trách nhiệm với những doanh thu và chi phí mà bộ phận mình có thể kiểm soát. Trong đó trường bộ phận kinh doanh chỉ chịu trách nhiệm về doanh thu mà không chịu trách nhiệm về giá thành sản xuất. Đánh giá thành quả chiến lược và kiểm soát quản lý ở các trung tâm này như sau:

Về mặt kết quả : được đánh giá dựa vào so sánh doanh thu đạt được thực tế so với doanh thu dự toán của bộ phận kinh doanh. Xem xét dự toán tiêu thụ, trên cơ sở đó phân tích chênh lệch do ảnh hưởng của các nhân tố liên quan đến doanh thu như : đơn giá bán, số lượng bán, và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ...

Về mặt hiệu quả : Khi đo lường hiệu quả của bộ phận kinh doanh chúng ta so sánh chi phí thực tế và chi phí dự toán của bộ phận trên cơ sở những chi phí kiểm soát được.

❖ **Trung tâm chi phí định mức** :

Xét sâu vào bên trong các khối thì với đặc điểm của các nhà máy sản xuất chính mà các sản phẩm của nó là các trung tâm chi phí định mức, như : Các sản phẩm nhà máy Cơ điện, Nhà máy Panel, các dự án, công trình có dự toán ban đầu.

Về mặt kết quả : Để đánh giá kết quả và kiểm soát quản lý tại các nhà máy, thường được đánh giá thông qua việc các nhà máy có hoàn thành được kế hoạch sản xuất trên cơ sở đảm bảo đúng thời hạn và tiêu chuẩn kỹ thuật quy định không.

Về mặt hiệu quả : để đánh giá hiệu quả và thành quả quản lý tại các nhà máy, thông thường được đo lường thông qua việc so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí định mức. Trên cơ sở đó nhà quản lý (*Giám đốc nhà máy kết hợp với Kế toán quản trị*) sẽ phân tích biến động chi phí và xác định nguyên nhân chủ quan, khách quan tác động đến tình hình thực hiện định mức chi phí.

❖ **Trung tâm chi phí tự do** : Bao gồm phòng Kế toán, phòng Nhân sự - Hành chính, TGD.

Về mặt kết quả : để đánh giá kết quả đạt được tại các khối hỗ trợ, thường được đánh giá thông qua việc so sánh giữa đầu ra và mục tiêu đạt được của các bộ phận trong khối hỗ trợ như : Các báo cáo quản trị, tài chính có kịp thời, hợp lý hay không (Phòng Kế toán), Phòng Nhân sự có đáp ứng được nguồn lao động có tay nghề phù hợp với yêu cầu các khối hay không ?

Về mặt hiệu quả: Để đánh giá hiệu quả và thành quả quản lý tại các phòng thuộc khối hỗ trợ, thường được đánh giá dựa vào chi phí thực tế phát sinh và dự toán đã được phê duyệt. Thành quả của nhà quản lý cấp trung này sẽ được đánh giá và kiểm soát dựa vào khả năng kiểm soát chi phí của họ trong bộ phận, đối với những chi phí kiểm soát được.

3.1.1.2. Cải tiến phần mềm Kế toán, phân loại và hệ thống mã yếu tố chi phí, mã trung tâm trách nhiệm, bộ phận hạch toán.

Trước đây việc phân chia yếu tố chi phí chỉ mang tính chất dựa vào cách phân loại của tài khoản phí là chủ yếu (chuyển đổi từ chương trình cũ sang). Khi triển khai chương trình chỉ tính theo lĩnh vực hoạt động, chứ không tính đến các trung tâm trách nhiệm, nên việc cải tiến lại chương trình cho phù hợp với mục tiêu quản lý và kiểm soát theo cơ cấu mới, đồng thời phân nhóm các nghiệp vụ kế toán theo chi tiết theo thứ tự ưu tiên như sau :

❖ **Theo trung tâm trách nhiệm** : LC, ME, PN, KT, NS

- Tại Khối LCN có mã trung tâm trách nhiệm là : LC
- Tại Khối M&E có mã trung tâm trách nhiệm là : ME
- Tại Khối PANEL có mã trung tâm trách nhiệm là : PN
- Tại Khối hỗ trợ-P.Kế toán có mã trung tâm trách nhiệm là : KT
- Tại Khối hỗ trợ-P.Nhân sự có mã trung tâm trách nhiệm là : NS

❖ **Theo lĩnh vực hoạt động** : Dịch vụ LCN (ký hiệu : LC), dịch vụ ME(ME), kinh doanh (KD), dịch vụ bảo trì, bảo dưỡng (BT)

❖ **Theo bộ phận hạch toán** chi tiết của từng khối theo sơ đồ tổ chức từng khối như :

- Khối LCN có 3 bộ phận : Bộ phận nghiên cứu và phát triển (ký hiệu : LC.RD), Bộ phận Kinh doanh (LC.KD), Nhà máy Cơ Điện (LC.CD)
- Khối ME có 3 bộ phận : Bộ phận Kinh doanh (ký hiệu : ME.KD), BP Dự án (ME.DA), Bộ phận cung ứng (ME.CU)
- Khối Panel có 3 bộ phận : Bộ phận Kinh doanh (ký hiệu : PN.KD, Bộ phận cung ứng (PN.CU), Nhà máy sản xuất (PN.CD)

❖ **Phân loại chi phí**

Theo khoản mục chi phí : Chi phí chung trong sản xuất và ngoài sản xuất được phân thành 3 cấp. Việc phân biệt chi phí trong sản xuất và ngoài sản xuất sẽ được sử dụng thông qua hệ thống tài khoản phí ở TK 62 hoặc TK64.

- **Phân loại chi phí ngoài sản xuất (TK64)**

Đặc thù của công ty, chi phí bán hàng thường chiếm tỷ lệ thấp trong tổng chi phí ngoài sản xuất nên trong quản lý không phân biệt chi phí bán hàng và chi phí quản lý mà gộp chung là chi phí quản lý và bán hàng thành chi phí ngoài sản xuất để kiểm soát và giao chỉ tiêu kế hoạch chi phí tại các trung tâm chi phí và trung tâm lợi nhuận.

Để phục vụ cho nhiều mục đích khác nhau thì phân loại mã chi phí tại công ty thành 3 cấp (cấp chi tiết nhất là cấp 1, cao tổng hợp nhất là cấp 3, cấp 2 là cấp trung gian) cụ thể như sau :

Nhóm chi phí cấp 1 : Việc phân loại chi phí quản lý và bán hàng chi tiết vẫn giữ theo cách phân loại cũ trước đây và điều chỉnh lại cho phù hợp, trước đây chi tiết theo yếu tố, khoản mục, theo hệ thống tiểu khoản chi tiết, ví dụ : 6421 : Chi phí nhân viên, thì các chi phí về tiền lương, phụ cấp các loại được bắt đầu bằng số 1, bao gồm 3 chữ số. Với cách làm này thuận tiện cho kế toán viên nhập liệu, và dễ kiểm tra khi hạch toán xem có đúng quy định của chế độ kế toán hay không (Kế toán tài chính). Tuy nhiên, để phục vụ cho nhu cầu kế toán quản trị (kiểm soát chi phí... phân tích...), thì cách phân loại cũ không còn tác dụng nhiều, và để cải tiến chương trình cho phù hợp, nên phân nhóm thêm một cấp nữa là cấp 2 (Mẹ của cấp 1), chỉ nhóm theo cấp 2 khi lên báo cáo, chứ không ảnh hưởng khi nhập liệu. Đồng thời bảo lưu cách phân nhóm cấp 1 để có thể phân tích sâu hơn khi có nhu cầu. Và trong một số báo cáo đặt biệt có thêm phân nhóm 3 là phân nhóm tổng hợp nhất.

Nhóm chi phí cấp 2 : là nhóm các khoản mục chi phí mà các nhà quản trị của công ty đặc biệt quan tâm và là căn cứ để giao kế hoạch dự toán và kiểm soát . Như chi phí tổng lương (lương cứng, mềm, phụ cấp...các loại), bảo hiểm, kinh phí công đoàn... chi phí văn phòng....tùy theo nhà quản trị cấp nào mà mỗi quan tâm của họ đến chi phí theo từng cấp, các báo cáo chi phí định kỳ sẽ không báo cáo chi phí chi tiết cấp 1, mà sẽ báo cáo theo chi tiết cấp 2 (ngắn gọn, chỉ bao gồm những chi phí mà các nhà quản trị quan tâm).

Nhóm chi phí cấp 3 : Ngoài 2 cách phân nhóm trên có thể phân nhóm chi phí theo cấp 3 đối với những chi phí có cùng mục đích như chi phí cho nhân viên, chi phí văn phòng, chi phí khấu hao, chi phí tài chính... Cách phân nhóm này để nhằm mục đích phân tích để ra quyết định trong một số trường hợp cụ thể, ví dụ: Nhà quản trị muốn biết không những chi phí lương và các khoản phụ cấp hàng tháng của mỗi nhân viên là bao nhiêu, tiền thưởng bổ sung lương là bao nhiêu, mà nhà quản trị công ty muốn biết được toàn bộ những chi phí mà công ty đã trả cho người lao động

là bao nhiêu để có chính sách nhân sự phù hợp nên trong khoản mục **chi phí nhân viên** có thêm các chi phí như chi phí đào tạo, chi phí trợ cấp thôi việc, chi phí điện thoại cho cá nhân,...nếu như cách phân nhóm cấp 1 thì các khoản mục này thuộc nhóm 7 hoặc nhóm 8

Bảng 3.1 – Minh họa phân nhóm phí và phân loại chi phí ngoài sản xuất

Nhóm mã phí			Nội dung chi phí ngoài sản xuất	TK chi phí	Phân loại chi phí		
cấp 3	cấp 2	cấp 1			Định phí	Biến phí	Hỗn hợp
G1			Chi phí nhân viên				
	G01		Lương và các khoản PC lương bao gồm thuế TNCN				
	G011	101	Lương cứng	6421	x		
	G012	102	Lương mềm	6421		x	
	G013	103	Các khoản phụ cấp	6421		x	
	G014	104	Lương ngoài giờ	6421		x	
	G015	105	Lương kinh doanh	6411		x	
	G016	106	Thuế thu nhập cá nhân	6421		x	
	G02		Các khoản thưởng (Chi bổ sung ngoài lương)				
	G021	107	Tiền thưởng theo chế độ lễ tết	6421	x		
	G022	108	Thưởng thi đua cuối năm	6421		x	
	G023	109	Thưởng bất hợp đồng (Trúng thầu, ký HĐ)	6421		x	
	G024	110	Thưởng hiệu quả (hoàn thành công trình)	6421		x	
	G025	111	Thưởng đột xuất	6421		x	
	G03		Bảo hiểm XH, BHLĐ, KPCĐ				
	G031	112	BHXH, BHYT	6421	x		
	G032	113	Kinh phí công đoàn	6421		x	
	G033	214	Chi phí đồng phụ BHLĐ	6423			x
	G034	114	Bảo hiểm tai nạn con người	6421		x	
	G04		Điện thoại nhân viên và CB Quản lý				
	G041	706	Chi phí điện thoại di động	6427	x		
	G042	707	Chi phí điện thoại, internet nhà riêng	6427	x		
	G05		Tuyển dụng và Đào tạo				
	G051	809	Chi phí đào tạo bên ngoài (trong và ngoài nước)	6428			x
	G052	822	Chi phí đào tạo trong công việc	6428			x
	G053	817	Phí tuyển dụng lao động	6428		x	
	G06		Trợ cấp thôi việc và mất việc làm				
	G061	115	Chi trợ cấp thôi việc				x
G2			Chi phí văn phòng				
	G07		Văn phòng, kho xưởng				
	G071	721	Chi phí thuê văn phòng 149B Trương Định	6427	x		
	G072	722	Phí thuê đất 127 ADV	6427	x		
	G073	727	Chi phí sửa chữa bảo trì (nhà kho, văn phòng, xưởng)	6427			x
	G08		Trang thiết bị văn phòng				
	G081	301	Chi phí mua dụng cụ đồ nghề	6423		x	
	G082	302	Chi phí phân bổ công cụ dụng cụ Văn phòng	6423	x		
	G084	304	Sửa chữa TSCĐ, bảo dưỡng máy móc thiết bị	6423			x
	G085	309	Thuê thiết bị (máy photo, Fax...)	6423			x
	G086	303	Phần mềm	6423			x
	G087	206	Phụ kiện và linh kiện máy tính	6422	x		

	G088	710	Bảo hiểm tài sản cố định	6427	x		
	G09		Điện, nước, điện thoại, Internet				
	G091	701	Chi phí tiền điện	6427			x
	G092	709	Chi phí tiền nước sinh hoạt	6427			x
	G093	705	Chi phí điện thoại cố định văn phòng	6427			x
	G094	708	Chi phí thư điện tử Internet	6427	x		
	G095	711	FAX	6427			x
	G10		Phương tiện vận chuyển				
	G101	703	Chi phí thuê vận chuyển, taxi	6427		x	
	G102	811	Chi phí xăng xe hao mòn xe	6428	x		
	G103	829	Bảo hiểm xe	6428	x		
	G11		Văn phòng phẩm				
	G111	201	Chi phí văn phòng phẩm	6422	x		
	G12		Chi phí tài liệu, gửi thư, Photo				
	G121	203	Chi phí mua báo chí, sách, tài liệu	6422	x		
	G122	702	Chi phí gửi thư, công chứng tài liệu	6427		x	
	G123	729	In ấn biểu mẫu(bì thư, giấy tiêu đề...)	6427	x		
	G124	728	Photo, in bản vẽ và hồ sơ dự thầu	6427		x	
	G13		Công tác phí (CTP, Vé tàu xe...)				
	G131	819	Chi phí đi công tác trong nước	6428		x	
	G132	817	Chi phí đi công tác nước ngoài	6428		x	
	G14		Mua hồ sơ thầu, Bảo lãnh dự thầu				
	G141	814	Chi phí mua hồ sơ bảo lãnh đấu thầu, thực hiện HD	6428		x	
	G15		Chi phí tiếp khách				
	G151	801	Chi phí tiếp khách	6428		x	
	G152	802	Nước tiếp khách VP	6428	x		
G3			Chi phí giao dịch, bán hàng				
	G16		Chi phí quảng bá sản phẩm và dịch vụ				
	G161	818	Chi phí triển lãm, hội nghị	6418		x	
	G162	816	Phí hội viên	6418	x		
	G163	820	Quảng cáo, làm film	6418		x	
	G164	821	Brochure, Catalog, namecard, lịch, quà tặng KH	6418	x		
	G17		Hoa hồng bán hàng				
	G171	718	Chi phí hoa hồng bán hàng	6417		x	
G4			Chi phí nghiên cứu				
	G18		Chi phí nghiên cứu				
	G181	720	Chi phí kiểm định, test mẫu thử	6427		x	
	G182	730	Thuê tư vấn nghiên cứu và phát triển	6427	x		
G5	G19		Chi phí bảo hành				
G6			Chi phí lệ phí khác				
	G20		Chi phí giao dịch Ngân hàng				
	G201	715	Phí ngân hàng, nhận tiền, chuyển tiền, mua ngoại tệ, L/C, T/T	6427		x	
	G202	714	Thủ tục phí bảo lãnh thực hiện HD, bảo lãnh BH, bảo lãnh ứng trước...	6427		x	
	G21		Chi phí khác				
	G211	732	Thuê tư vấn, kiểm toán	6427	x		
	G212	734	Kiểm định, xin giấy phép	6427	x		
	G213	737	Bóc xếp, dọn dẹp kho bãi	6427		x	
	G214	812	Chi phí khác	6428			x
G7	G22		Chi phí khấu hao				
	G221	402	Khấu hao xe	6424	x		
	G222	403	Khấu hao TSCĐ(nhà, kho, xưởng)	6424	x		

	G223	404	Khấu hao TSCĐ-Máy móc thiết bị	6424	x		
	G224	405	Khấu hao TSCĐ-Dụng cụ quản lý	6424	x		
	G225	406	Khấu hao TSCĐ-vô hình (Tiền Đất 127 ADV)	6424	x		
G8	G23		Chi phí tài chính và dự phòng				
	G231	601	Chi phí dự phòng giảm giá hàng tồn kho	635			x
	G232	602	Chi phí dự phòng nợ khó đòi	635			x
	G233	6351	Chi phí lãi vay	635			x
	G234	6352	Chênh lệch tỷ giá	635			x
	G235	6353	Chi phí hoạt động tài chính khác	635			x

Với cách phân nhóm và phân loại như bảng trên, khi xây dựng dự toán và kiểm soát theo dự toán chi phí định kỳ sẽ căn cứ trên các khoản mục chi phí cấp 2 như sau :

Bảng 3.2 – Minh họa các khoản mục chi phí ngoài sản xuất- nhóm phí cấp 2

STT	Nội dung chi phí ngoài sản xuất
G01	Lương hàng tháng
G02	Các khoản bổ sung lương (thưởng do hiệu quả)
G03	Bảo hiểm XH, BHLĐ, KPCĐ
G04	Điện thoại nhân viên và CB Quản lý
G05	Tuyển dụng và Đào tạo
G06	Trợ cấp thôi việc và mất việc làm
G07	Thuê văn phòng
G08	Trang thiết bị văn phòng
G09	Điện, nước, điện thoại, Internet tại VP cty
G10	Phương tiện vận chuyển
G11	Văn phòng phẩm
G12	Chi phí tài liệu, gửi thư, Photo
G13	Công tác phí (CTP, Vé tàu xe...)
G14	Mua hồ sơ thầu, Bảo lãnh dự thầu
G15	Chi phí tiếp khách
G16	Chi phí quảng bá sản phẩm và dịch vụ
G17	Hoa hồng bán hàng
G18	Chi phí nghiên cứu
G19	Chi phí bảo hành công trình
G20	Chi phí giao dịch ngân hàng
G21	Chi phí khác
.....

Từ G01->G06 : Chi phí liên quan đến nhân viên ; Từ G07-> G12 các chi phí liên quan đến hoạt động ngày ngày của Văn phòng công ty; từ G13->G17: Các chi phí liên quan đến chi phí giao dịch và tiếp thị sản phẩm liên quan đến việc bán hàng; Chi phí G18->G19 liên quan đến chi phí cải tiến đổi mới sản phẩm và bảo hành cho

khách hàng; G21 là toàn bộ các chi phí khác mà các nhà quản trị chưa quan tâm phải để tâm trong giai đoạn hiện nay.

Tuy nhiên, để có thể phân tích sâu hơn khi có nhu cầu thì mỗi một nhóm này có những chi tiết nhỏ các khoản mục chi phí (cấp1) để tiện cho việc lập kế hoạch dự toán chi phí đầu năm cho các khối và toàn công ty, cũng như hỗ trợ công tác phân tích khi có nhu cầu.

- **Phân loại Chi phí sản xuất** (Các tài khoản thuộc nhóm TK 62)

Việc phân loại chi phí sản xuất được tuân thủ theo nguyên tắc phân loại chi phí theo chức năng, chi phí sản xuất được phân loại như sau:

Bảng 3.3 – Minh họa các khoản mục chi phí trong sản xuất

Mã chi phí			Nội dung chi phí	TK hạch toán	Phân loại chi phí		Phạm vi kiểm soát	
Cấp 1	Cấp 2	Cấp 3			Định phí	Biến phí	Cấp kiểm soát trực tiếp	Kiểm soát được
T1	T01	210	Chi phí nguyên vật liệu			x		
		211	Chi phí nguyên vật liệu sản xuất	621				
		212	Chi phí nguyên vật liệu lắp đặt	621				
T2	T02		Chi phí nhân công trực tiếp			x		
		221	Tiền lương khoán theo sản phẩm	622		x	Nhà máy	x
T3			Chi phí sản xuất chung					
	T03		Chi phí nhân viên quản lý					
		101	Lương cứng	6271		x	Nhà máy	x
		102	Lương mềm	6271	x		Nhà máy	x
		103	Các khoản phụ cấp	6271		x	Nhà máy	x
		104	Lương ngoài giờ	6271	x		Nhà máy	x
		105	Lương quản lý theo khoán sản phẩm	6271		x	Nhà máy	x
		106	Thuế thu nhập cá nhân	6271	x		Nhà máy	x
		107	Tiền thưởng theo chế độ lễ tết	6271	x		Nhà máy	x
		108	Thưởng thi đua cuối năm	6271		x	Nhà máy	x
		109	Thưởng bất hợp đồng (Trúng thầu, ký HĐ)	6271	x		Nhà máy	x
		110	Thưởng hiệu quả (hoàn thành công trình)	6271	x		Nhà máy	x
		111	Thưởng đột xuất	6271		x	Nhà máy	x
		112	BHXH, BHYT	6271	x		Nhà máy	x
		113	Kinh phí công đoàn	6271	x		Nhà máy	x
		114	Bảo hiểm tai nạn con người	6271	x		Nhà máy	x

	115	Chi trợ cấp thôi việc	6271	x		Nhà máy	x
T04		Chi phí nguyên vật liệu gián tiếp					
	201	Chi phí sản xuất thử	6272	x		Nhà máy	x
	202	Xăng pha hóa chất	6272		x	Nhà máy	x
	203	Dầu chạy máy phát	6272		x	Nhà máy	x
	204	Vật liệu phục vụ xe nâng	6272		x	Nhà máy	x
T05		Chi phí công cụ dụng cụ sản xuất					
	302	Chi phí phân bổ công cụ dụng cụ Văn phòng	6273	x		Nhà máy	x
	307	Chi phí phân bổ công cụ dụng cụ đồ nghề-xưởng	6273	x		Nhà máy	x
	304	Sửa chữa TSCĐ, bảo dưỡng máy móc thiết bị	6273	x		Nhà máy	x
	309	Thuê thiết bị (máy photo, Fax...)	6273	x		Nhà máy	x
T06		Khấu hao TSCĐ sản xuất					
	403	Khấu hao TSCĐ(nhà, kho, xưởng)	6274	x		Nhà máy	x
	404	Khấu hao TSCĐ-Máy móc thiết bị	6274	x		Nhà máy	x
	405	Khấu hao TSCĐ-Dụng cụ quản lý	6274	x		Nhà máy	x
	402	Khấu hao TSCĐ - Phương tiện vận tải	6274	x		Nhà máy	x
	406	Khấu hao TSCĐ-vô hình (Tiền Đất 127 ADV)	6274	x		Nhà máy	x
T07		Chi phí dịch vụ mua ngoài					
	701	Chi phí tiền điện	6277	x		Nhà máy	x
	709	Chi phí tiền nước sinh hoạt	6277	x		Nhà máy	x
	705	Chi phí điện thoại cố định văn phòng	6277	x		Nhà máy	x
	708	Chi phí thư điện tử Internet	6277	x		Nhà máy	x
	711	FAX	6277	x		Nhà máy	x
	722	Phí thuê đất 127 ADV	6277	x		Nhà máy	x
	727	Chi phí sửa chữa bảo trì (nhà kho, văn phòng, xưởng)	6277	x		Nhà máy	x
	702	Chi phí gửi thư, công chứng tài liệu	6277	x		Nhà máy	x
	729	In ấn biểu mẫu(bì thư, giấy tiêu đề...)	6277	x		Nhà máy	x
	728	Photo, in bản vẽ	6277	x		Nhà máy	x
	720	Chi phí kiểm định, test mẫu thử	6277	x		Nhà máy	x
	730	Thuê tư vấn nghiên cứu và phát triển	6277	x		Nhà máy	x
T08		Chi phí dịch vụ mua ngoài					
	801	Chi phí tiếp khách	6278	x		Nhà máy	x
	802	Công tác phí	6278	x		Nhà máy	x
	809	Chi phí đào tạo	6278	x		Nhà máy	x
	812	Chi phí khác	6278	x		Nhà máy	x

Trong đó khoản mục chi phí vẫn áp dụng theo cách phân loại cũ và nhóm lại theo chức năng theo nhóm chi phí cấp 2 hoặc cấp 3 theo nhu cầu quản lý của nhà

quản trị từng thời kỳ khi báo cáo hay phân tích. Thông thường, khi báo cáo chỉ cần báo cáo ở cấp 2 hoặc cấp 3, khi phân tích sẽ sử dụng đến cấp 1.

Để đánh giá các nhà quản trị và căn cứ để kiểm soát quản lý thì chi phí sẽ được phân chia thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

Như vậy chi phí khối hỗ trợ và chi phí chung công ty trở thành chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản trị các khối.

3.1.2. Các bước xây dựng hệ thống kiểm soát và vận dụng công cụ kiểm soát phù hợp

3.1.2.1. Các bước xây dựng hệ thống kiểm soát

- **Bước 1** : Phân tích và đánh giá rủi ro để xác định các mục tiêu cần kiểm soát.¹¹
- **Bước 2** : Xác định công cụ và phương pháp kiểm soát
- **Bước 3** : Xác định đối tượng cần kiểm soát và cấp có trách nhiệm kiểm soát
- **Bước 4** : Xác định thời gian và tần suất kiểm soát
- **Bước 5** : Xác định các biện pháp hành động khắc phục nếu có

3.1.2.2. Sự cần thiết áp dụng các công cụ kiểm soát

Để xây dựng hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty ngoài những công cụ phi tài chính như giám sát thường xuyên theo quy trình, quy định nhà nước, ISO, công ty, khối, bộ phận... Trong khuôn khổ đề tài này chỉ đề cập đến các công cụ tài chính, các công cụ phi tài chính là công việc thường xuyên và bắt buộc trong quá trình hoạt động và kiểm soát của công ty. Như vậy, trước đây chỉ kiểm soát bằng các công cụ phi tài chính như kiểm soát thông qua quy trình, quy định..., nay để hoàn thiện hệ thống kiểm soát tại công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh, cần bổ sung thêm các công cụ kiểm soát tài chính khác như:

Đối với kiểm soát hoạt động : Sử dụng phương pháp phân tích chênh lệch theo dự toán và dự toán linh hoạt, phân tích chênh lệch so với định mức chi phí, phân tích chênh lệch so với giá thành định mức, phân tích chênh lệch so với dự toán của các dự án, công trình để tìm ra nguyên nhân nào dẫn đến sai lệch và từ đó có

¹¹ Ở luận văn này tác giả không đi sâu phân tích các công cụ đánh giá rủi ro, chỉ nhấn mạnh đến các công cụ kiểm soát

biện pháp chấn chỉnh phù hợp, và hạn chế đến mức thấp nhất những rủi ro tổn thất cho công ty.

Đối với kiểm soát quản lý: Trước đây, chúng ta chỉ quen dùng các chỉ tiêu thiên về tài chính cứng nhắc như Doanh thu, lợi nhuận, RI, ROI,... hay những báo cáo bộ phận, nhưng nay với sự phát triển của lĩnh vực kế toán quản trị, đặc biệt là quản trị doanh nghiệp, trước đòi hỏi cấp bách từ thực tiễn, thì bắt buộc chúng ta phải lượng hoá những chỉ tiêu phi tài chính thành những thước đo hợp lý để làm căn cứ giao mục tiêu kế hoạch cho các nhà quản trị cấp trung để nhằm kiểm soát một cách toàn diện hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như hiệu quả quản lý của các nhà quản trị cấp trung nhằm đào tạo, phát triển giúp cho việc quản lý ngày một hiệu quả hơn, nên ngoài các công cụ báo cáo trách nhiệm, RI, ROI cần nghiên cứu triển khai ứng dụng hệ thống kiểm soát quản lý thông qua bảng cân đối thành quả BSC cho từng trung tâm trách nhiệm (Công ty, Khối, Bộ phận...) . Mô hình hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý mong đợi của công ty như sau:

Bảng 3.4 - Hệ thống kiểm soát tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

Phương pháp dùng để đánh giá và kiểm soát	Công cụ dùng để đánh giá và kiểm soát	Ai chịu trách nhiệm đánh giá, kiểm soát	Đối tượng đánh giá, kiểm soát	Tần xuất đánh giá, kiểm soát	Tiến độ đưa vào ứng dụng
I> Đánh giá rủi ro	Phân tích rủi ro và đánh giá ảnh hưởng- FMA ¹²	Nhóm được chỉ định	Các mục tiêu cần kiểm soát	Tối thiểu 1 năm /lần	Thử nghiệm 2006, áp dụng 2007
II> Kiểm soát hoạt động		Cán bộ quản lý công ty và các bộ phận	Nhân viên cấp dưới với các hoạt động hằng ngày của công ty	Thường xuyên và định kỳ	
A - Công cụ phi tài chính					
1> Giám sát thường xuyên	Theo các qui định, qui trình của cty theo ISO	Nhà quản trị cấp trung	Cấp dưới : nhân viên, công nhân..	Thường xuyên	Áp dụng thường xuyên
2> Hệ thống thông tin báo cáo, định kỳ	Theo các qui định của hệ thống báo cáo	Nhà quản trị cấp trung	Các hoạt động SXKD theo phân quyền	Thường xuyên	Áp dụng thường xuyên
B - Công cụ tài chính					
3> Kiểm soát, đánh giá kết quả hoạt động trong kỳ toàn Cty /khối/ Bộ phận	Phân tích chênh lệch theo kế hoạch dự toán linh hoạt	Kế toán quản trị và ban đánh giá kiểm soát	Các khối/Bộ phận	Hàng tháng/Hàng quý/6 tháng	Thử nghiệm 2006, chính thức 2007
4> Kiểm soát hoạt động từng dự án/ Công trình	Phân tích chênh lệch theo kế hoạch dự toán được duyệt cho từng dự án	Kế toán giá thành và Thông kê các nhà máy	Các Công trình/Dự án	6 tháng / 1 năm / hoặc định kỳ theo từng dự án.	Thử nghiệm 2006, chính thức 2007

¹² Không đi sâu phân tích ở nội dung luận văn này, tác giả thừa nhận để thực hiện các bước kiểm soát sau khi đã xác định được các rủi ro tiềm ẩn cần kiểm soát.

5> Kiểm soát hoạt động từng sản phẩm	Phân tích chênh lệch định mức được duyệt	Kế toán giá thành và Thống kê các nhà máy	Các sản phẩm	Trong quá trình sản xuất và sau khi có sản phẩm hoàn thành	Thử nghiệm Q1/2006, chính thức 2007
6> Các phương pháp khác như thuê Kiểm toán ...	Theo phương pháp đặc thù của kiểm toán (chọn mẫu, phân tích...)	Kiểm toán viên	Bất cứ hoạt động nào có nhu cầu kiểm soát	Khi có nhu cầu	Khi có nhu cầu
III> Kiểm soát quản lý					
1> Kiểm soát và đánh giá thành quả quản lý	Bảng cân đối thành quả BSC cho từng khối, bộ phận và toàn công ty	Nhà quản trị cấp cao	Nhà quản trị cấp trung	Hàng năm / 6 tháng	Thử nghiệm 2006, chính thức 2007
	- BSC công ty	- HĐQT	- TGD		Thử nghiệm 2006, chính thức 2007
	- BSC Khối	- TGD	- GD Điều hành các khối		Thử nghiệm 2006, chính thức 2007
	- BSC Bộ phận	- GD Điều hành các khối	- Giám đốc Nhà máy và các Trưởng Bộ phận		Thử nghiệm Q3/2006, chính thức 2007
2> Đánh giá thành quả Bộ phận (Khối, Bộ phận)	Báo cáo bộ phận theo giá thành toàn bộ...	Nhà quản trị cấp cao	Nhà quản trị cấp trung	Hàng năm / 6 tháng	Ứng dụng 2006
3> Đánh giá thành quả Bộ phận theo trung tâm đầu tư	ROI, RI	- HĐQT	- TGD	Hàng năm	Ứng dụng 2006

Trong khuôn khổ của đề tài này, tác giả sẽ ưu tiên đi sâu nghiên cứu về các công cụ tài chính liên quan đến kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty để triển khai ứng dụng cho năm nay và các năm sắp đến.

3.1.2.3. Sự cần thiết của việc xây dựng hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

Với việc chuyển từ hoạt động theo chức theo cơ cấu phòng ban với quyền lực tập trung sang quản lý theo quá trình và thực hiện việc phân quyền sâu rộng đến từng nhà quản trị cấp trung cũng như các chủ quá trình, nên việc hình thành hệ thống kiểm soát trên cơ sở đánh giá trách nhiệm từng nhà quản trị, tại các trung tâm trách nhiệm là điều cần thiết.

Hệ thống kiểm soát phải được xây dựng với mục đích: Giảm thiểu đến mức thấp nhất những tổn thất cho công ty giúp cho công ty hoạt động một cách hiệu quả. Đồng thời hướng các nhà quản trị cấp trung đạt nỗ lực cao nhất hướng đến mục tiêu chung của công ty. Điều chỉnh các hành động đi lệch mục tiêu của tổ chức, nâng cao tính hiệu quả trong quản lý và trong hoạt động; Cung cấp động cơ cho nhà quản trị ra quyết định nhất quán với nhà quản trị cấp cao nhằm đạt mục tiêu chung. Xác định các khoản tiền thưởng rõ ràng cho các nhà quản trị do những nỗ lực và kỹ năng của

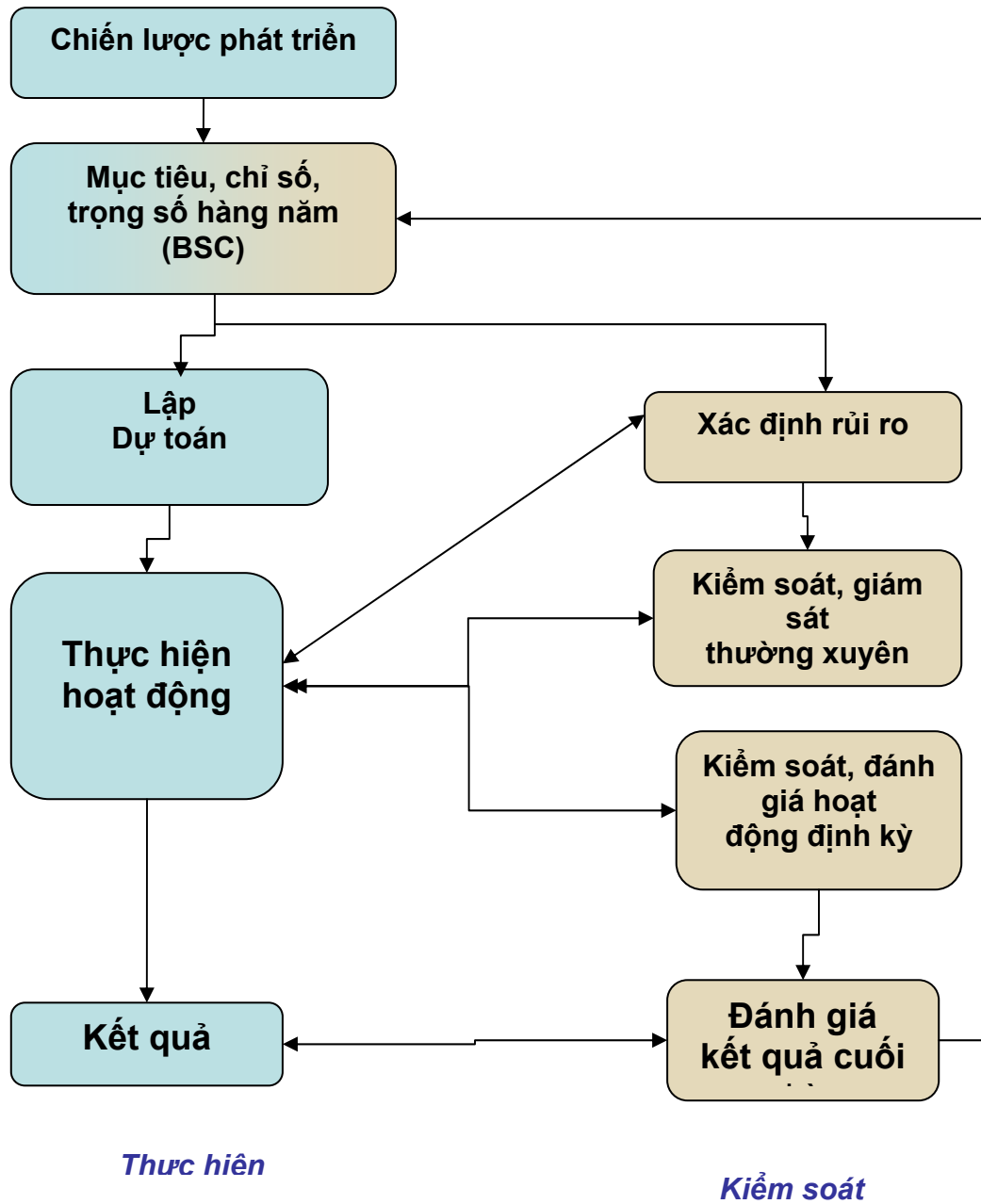
họ và do hiệu quả của các quyết định mà họ đưa ra, nhằm khuyến khích động viên kịp thời các nhà quản trị cấp trung nỗ lực hết mình. Đánh giá và kiểm soát hoạt động và quản lý là quá trình các nhà quản trị ở tất cả các cấp đạt được thông tin về việc thực hiện nhiệm vụ nhằm đạt mục tiêu chung công ty với việc đánh giá thành quả và kiểm soát quản lý dựa vào các tiêu chuẩn được thiết lập đặt ra ở các dự án, các mục tiêu, các kế hoạch mục tiêu.(căn cứ trên các chỉ tiêu trong BSC hoặc các dự toán được duyệt hoặc định mức...)

3.1.2.4. Mỗi quan hệ giữa hoạt động và hệ thống kiểm soát

Thông thường một hệ thống kiểm soát hiệu quả là một hệ thống kiểm soát có chi phí nhỏ hơn những tổn thất do rủi ro do không có hệ thống kiểm soát xảy ra.

Một hệ thống kiểm soát có hiệu quả khi nó không làm cản trở những hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày của đơn vị, như vậy làm sao hệ thống kiểm soát phải đi đồng hành với dòng sản xuất kinh doanh và quá trình quản lý của các nhà quản trị trong công ty và các bộ phận, gắn kết không tách với việc thực hiện quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty nhưng đồng thời phải độc lập để tạo tính khách quan của hệ thống kiểm soát. Làm sao hệ thống kiểm soát thân thiện và dễ sử dụng cho các nhà quản trị, thì hệ thống kiểm soát hoạt động và quản lý tại công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh phải diễn ra thường xuyên trong suốt quá trình, quá trình kiểm soát không chỉ là việc đánh giá cuối kỳ hoặc định kỳ mà sự kiểm soát phải thường xuyên trong quá trình với mối quan hệ giữa thực hiện và kiểm soát sơ đồ 3.1 như sau:

Sơ đồ 3.1 - Mối quan hệ giữa thực hiện và kiểm soát tại Cty CP Kỹ Nghệ Lạnh



3.2. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý tại Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh

3.2.1. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát hoạt động

3.2.1.1. Xây dựng quy trình lập và kiểm soát dự toán

Để việc kiểm soát được thực hiện một cách hiệu quả thì các mục tiêu, căn cứ để đánh giá phân tích phải có cơ sở và tương đối hoàn chỉnh, hợp lý, nên để kiểm

soát hoạt động dựa trên công cụ phân tích chênh lệch thì công tác lập dự toán phải được phổ biến triển khai sâu rộng trong toàn công ty, đồng thời giúp cho nhà quản trị các cấp phải có thói quen lập dự toán cũng như kiểm soát hoạt động của mình thông qua phân tích chênh lệch so với dự toán. Nên việc hoàn thiện hệ thống lập và kiểm soát dự toán là việc làm đầu tiên bắt buộc để ứng dụng hệ thống kiểm soát hoạt động tại công ty.

3.2.1.1.1. Dự toán và lợi ích của việc lập dự toán¹³

Dự toán: Dự toán là một kế hoạch hành động được lượng hóa và chuẩn bị trước cho một khoản thời gian cụ thể trong tương lai dưới dạng kết quả tài chính.

Lợi ích của việc lập dự toán: Việc lập dự toán tuy chiếm mất nhiều thời gian nhưng nó rất hữu ích:

- ✓ Dự toán giúp cho công ty thống nhất được mục tiêu
- ✓ Dự toán giúp cho công ty chủ động được nguồn lực
- ✓ Dự toán giúp cho công ty dự đoán được rủi ro
- ✓ Dự toán giúp tạo chuẩn mực đánh giá hoạt động thực của cty
- ✓ Dự toán giúp kiểm soát chi phí công trình/bộ phận/khối/công ty
- ✓ Thông quan dự toán và phân tích giúp đánh giá năng lực của đội ngũ quản lý

Ngoài ra, việc lập dự toán còn giúp cho nhân viên có ý thức tiết kiệm, đề cao tinh thần tập thể, trao đổi thông tin giữa các cấp

3.2.1.1.2. Các bước lập dự toán

Thông thường để hoạch định dự toán, phải thông qua 5 bước:

- **Bước 1:** Lập ban hoạch định dự toán: Đối với công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh, ban hoạch định dự toán gồm có: 6 người.
 - ✓ TGD
 - ✓ Các Giám đốc khối : M&E, LCN, Panel
 - ✓ PKT: Kế toán Quản trị
 - ✓ P.NS-HC: GD nhân sự
- **Bước 2:** Xác định nhân tố và dự toán quyết định
 - ✓ Căn cứ vào mục tiêu chiến lược năm kế hoạch nhận chỉ tiêu từ HĐQT, Ban hoạch định dự toán tiến hành họp và hoạch định các chỉ tiêu trong

¹³ Business edge, Lập và kiểm soát ngân sách, Nhà xuất bản trẻ, 2006

Bảng cân đối thành quả-Balance Forecard-BSC¹⁴ nhằm xác định kế hoạch phát triển công ty một cách bền vững thông qua 4 tiêu chí của Bảng cân đối thành quả: Tài chính, khách hàng, nội bộ, học hỏi và phát triển.

- ✓ *Căn cứ và điểm mạnh điểm yếu của công ty để xác định điểm giới hạn của dự toán.*
- ✓ *Thông thường nhân tố dự toán bán hàng (Doanh số) là nhân tố quyết định, tuy nhiên, trong điều kiện nguồn lực bị giới hạn, thì nguồn lực đó chính là nhân tố quyết định.*

➤ **Bước 3: Thu thập và tổng hợp thông tin**

- ✓ *Căn cứ BSC toàn công ty, TGD giao cho các Khối, Bộ phận lập dự toán cho từng khối, BP các khối thu thập thông tin và tiến hành lập dự toán.*
- ✓ *Thu thập thông tin từ nội bộ: Thông tin từ quá khứ trên báo cáo tài chính, các báo cáo thống kê khác, báo cáo bán hàng...*
- ✓ *Thu thập thông tin bên ngoài: thông tin đối thủ cạnh tranh, thông tin định vị sản phẩm, thông tin về tình hình kinh tế, chính trị...vv*

➤ **Bước 4: Hoạch định dự toán chi tiết và tổng hợp**

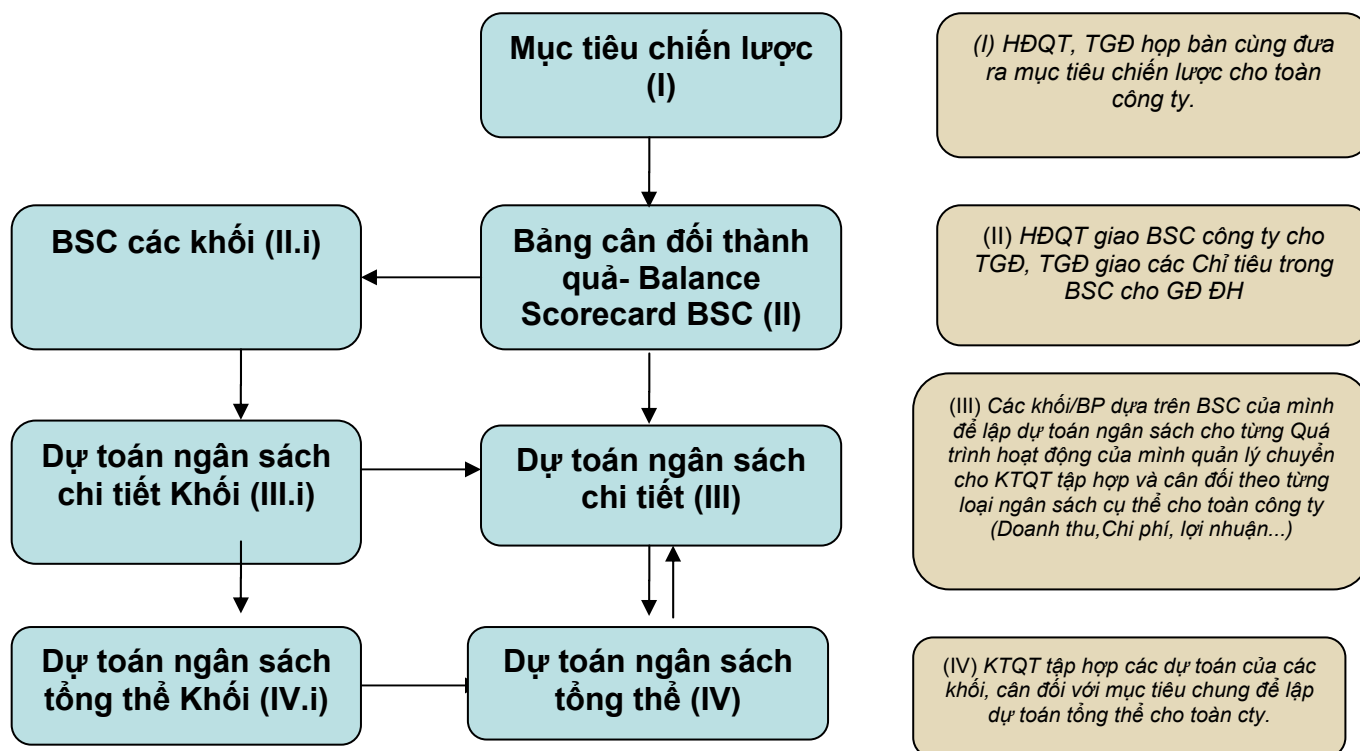
Căn cứ kết quả bước 3, tiến hành hoạch định dự toán chi tiết và lập dự toán tổng hợp thông qua sơ đồ 3.3 : Quy trình lập dự toán.

- **Bước 5: Phê duyệt Dự toán :** Sau khi bước 4 xong, Kế toán cân đối kiểm tra, chuyển cho TGD duyệt kế hoạch tổng thể và cho các khối và Bộ phận.

3.2.1.1.3. Quy trình lập dự toán

- ❖ **Mối quan hệ giữa BSC và Dự toán:** Căn cứ vào mục tiêu chiến lược đã mô tả trong BSC của từng Khối/Bộ phận, các Khối/Bộ phận tiến hành lập các kế hoạch dự toán chi tiết để thực hiện các mục tiêu chiến lược trong BSC của mình. Mối quan hệ giữa BSC và lập dự toán được mô tả ở sơ đồ 3.2 bên dưới.

¹⁴ Xem chi tiết BSC tại mục 3.2.2.2 của luận văn này.

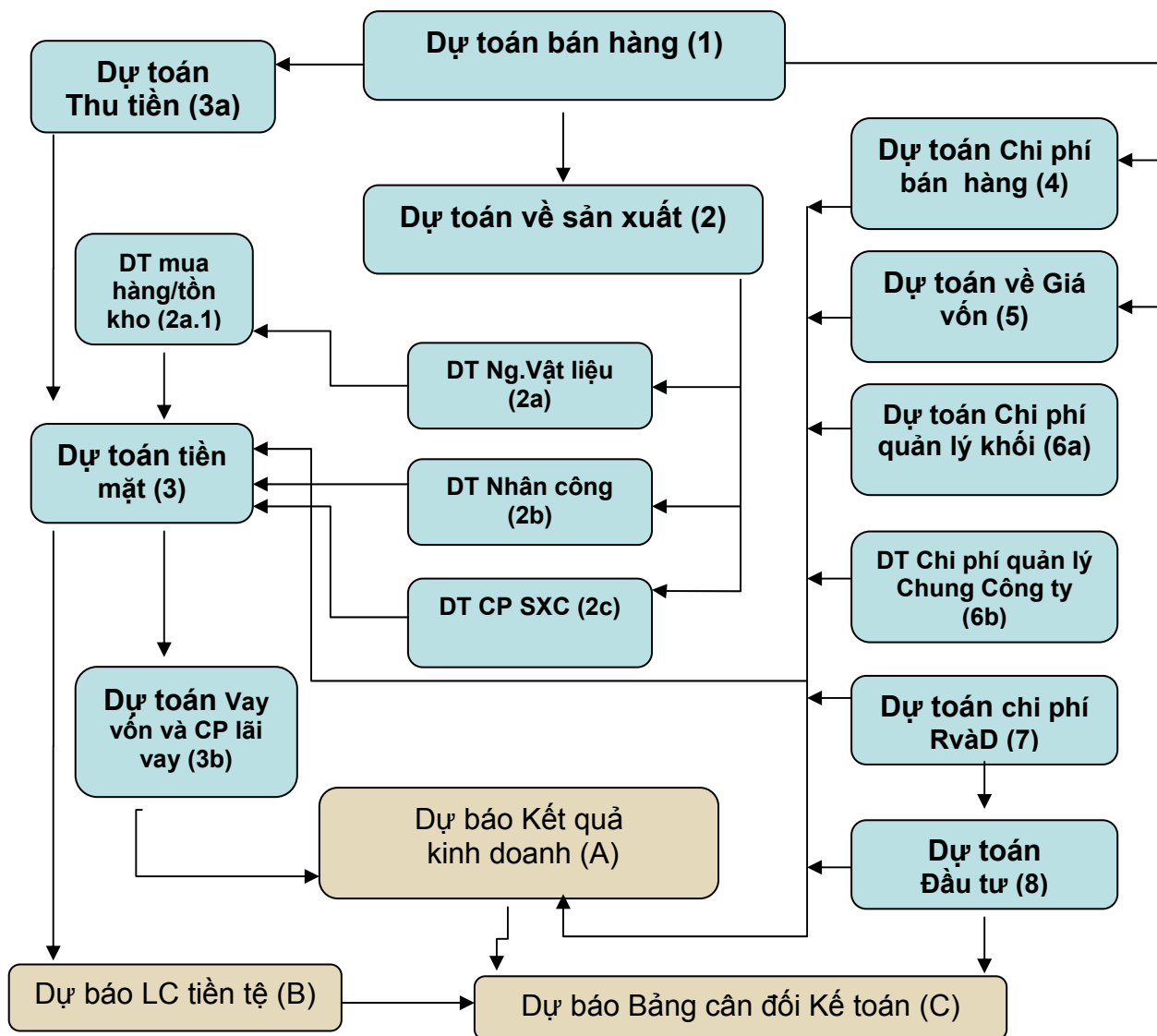


Sơ đồ 3.2 - Mối quan hệ giữa BSC và dự toán

Ghi chú :

- Mục I : Thảo luận và ban hành vào khoảng tháng 9-10 hàng năm
- Mục II: Thực hiện và phê duyệt khoảng tháng 11 hàng năm
- Mục III và IV thực hiện và phê duyệt khoảng tháng 12 hàng năm
xem sơ đồ 3.3 và bảng 3.5

❖ **Sơ đồ quy trình lập dự toán chi tiết:**



Sơ đồ 3.3 - Quy trình lập dự toán

Ghi chú:

- Các khối trực tiếp thực hiện mục 1,22a,2b,2c,2a.1,3,3a,3b,4,5,6a,7,8 của khối mình
- Các khối hỗ trợ thực hiện mục 6b
- Kế toán Quản trị tập hợp lại cân đối toàn công ty và thực hiện mục A,B,C chi tiết cho từng khối(A) và toàn công ty chuyển TGD phê duyệt.
- ❖ **Căn cứ để lập dự toán chi tiết:** số liệu quá khứ, định mức, khả năng phát triển và xu hướng thị trường năm cần xây dựng kế hoạch trên cơ sở :
 - Định hướng chiến lược và các mục tiêu, chỉ tiêu trong BSC
 - Định mức giá thành, định mức các khoản mục chi phí hoạt động

- Số liệu bình quân thực tế qua các năm (Chi phí, doanh thu,...)
- Tỷ lệ biến động giá cả
- Dự báo thị trường nguyên vật liệu
- Dự báo thị trường, quy mô thị trường....(Các dự án đã và đang đầu tư... xu hướng đầu tư...)

+ **Dự toán bán hàng (Doanh số) (1)** : là dự toán về doanh số thực hiện, doanh số ký hợp đồng. (LCN, M&E, Panel).

- Căn cứ số liệu các mục tiêu chỉ tiêu trong BSC
- Căn cứ số liệu lịch sử và xu thế phát triển của thị trường
- Căn cứ hợp đồng đã ký và kế hoạch thực hiện trong năm, các giám đốc dự án đưa ra tiến độ thu tiền(3a) của từng dự án và tập hợp toàn bộ bộ phận, khối thành tiến độ thu tiền toàn khối (tháng-Quý- năm).

+ **Dự toán sản xuất (2)** : là dự toán về khối lượng sản xuất trong năm căn cứ vào dự kiến dự toán về doanh số thực hiện và ký kết (Quý-6Tháng-năm)

+ **Dự toán chi phí Nguyên vật liệu (2a)** :

- Căn cứ vào dự toán sản xuất (Số lượng, chủng loại, giá cả, tiến độ giao hàng...) các nhà máy lập dự toán nguyên vật liệu cần có để có thể đáp ứng yêu cầu về kế hoạch sản xuất đã đặt ra.
- Căn cứ vào lượng tồn kho đầu năm, CB cung ứng sẽ đưa ra tiến độ và dự toán mua hàng từng tuần- tháng-Quý-năm (2a.1).
- Căn cứ số liệu lịch sử và xu thế của thị trường

Từ đó đưa ra dự toán tiền mặt cho từng dự án-công trình hoặc bộ phận, khối...(3)

+ **Dự toán chi phí nhân công trực tiếp (2b)** :

- Căn cứ vào dự toán sản xuất (Số lượng sản phẩm cần sản xuất, bậc thợ, thời gian lao động cần thiết...)
- Căn cứ vào định mức khoán nhân công cho từng sản phẩm tại các nhà máy
- Căn cứ vào chính sách lương thưởng công ty cho công nhân công trường...
- Căn cứ số liệu lịch sử và xu thế của thị trường

Các nhà máy lập kế hoạch về lao động trực tiếp: Số công nhân, tổng thời gian, sau đó lập dự toán cần thiết về chi phí nhân công cần thiết để có thể đáp ứng yêu cầu về kế hoạch sản xuất đã đặt ra.

+ Dự toán chi phí sản xuất chung (2c) :

- Căn cứ vào dự toán sản xuất
- Căn cứ dự toán bán hàng (Doanh số thực hiện)
- Căn cứ quy mô và đặc điểm của từng dự án
- Căn cứ số liệu lịch sử và xu thế của thị trường

Các nhà máy/các công trình, dự án lập kế hoạch về chi phí gián tiếp tại nhà máy mà mình phụ trách hoặc chi phí trực tiếp tại các công trình mà mình đang và sẽ quản lý, sau đó lập dự toán cần thiết về chi phí sản xuất chung nhà máy/ Chi phí trực tiếp tại các dự án/công trình để có thể đáp ứng yêu cầu về kế hoạch sản xuất/Doanh thu đã đặt ra.

+ Dự toán bán hàng, dự thầu và Marketing (4):

- Căn cứ vào dự toán bán hàng (Doanh số ký hợp đồng, doanh số thực hiện) , bộ phận kinh doanh(LCN)/Bộ phận Marketing(M&E)
- Căn cứ vào số liệu quá khứ các năm trước và dự báo ước tính chi phí bán hàng, dự thầu, chi phí Marketing trong năm

Các Cán bộ kinh doanh, Marketing tiến hành lập dự toán chi phí bán hàng, dự thầu và Marketing cần thiết thực hiện tốt kế hoạch Doanh thu đã đặt ra.

+ Dự toán giá vốn hàng bán (5) :

- Căn cứ vào dự toán bán hàng (doanh số thực hiện)
- Căn cứ vào định mức giá thành sản phẩm, lãi gộp định mức, budget các công trình

+ Dự toán chi phí quản lý khối (6a) :

- Căn cứ BSC ở cả 4 mục tiêu, đặc biệt chỉ tiêu khách hàng và nội bộ
- Căn cứ số liệu lịch sử và dự báo năm kế hoạch

+ Dự toán khối hỗ trợ (6b)

- Căn cứ BSC ở cả 4 mục tiêu, đặc biệt chỉ tiêu khách hàng và nội bộ
- Căn cứ số liệu lịch sử và dự báo năm kế hoạch

+ Dự toán nghiên cứu và phát triển(7) :

- Căn cứ BSC ở cả 4 mục tiêu, đặc biệt chỉ tiêu học hỏi và phát triển

- *Căn cứ số liệu dự báo về định hướng phát triển trong tương lai, chiến lược công ty.*

✚ Dự toán đầu tư(8)

- *Căn cứ BSC ở cả 4 mục tiêu, đặc biệt chỉ tiêu học hỏi và phát triển*
- *Căn cứ số liệu dự báo về định hướng phát triển trong tương lai, chiến lược công ty.*

✚ Dự toán thu - chi (3)

- *Căn cứ Kế hoạch về thu tiền*
- *Tiến độ, kế hoạch chi tiền của từng Bộ phận/Khối*

✚ Dự báo kết quả kinh doanh (A)

- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về doanh số*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về giá vốn*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về các loại chi phí*

✚ Dự báo Lưu chuyển tiền tệ (B)


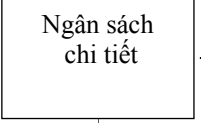
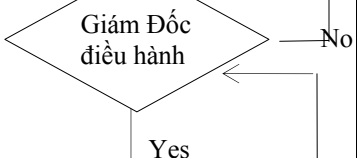
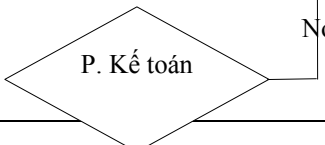
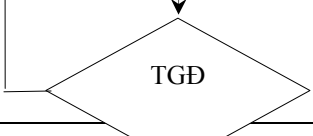
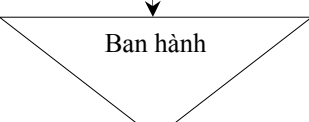
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về thu tiền*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về chi tiền*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán tiền mặt và kế hoạch vay vốn.*

✚ Dự báo cân đối kế toán.(C)

- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về đầu tư*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về doanh số*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về giá vốn*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về các loại chi phí*
- *Căn cứ Kế hoạch dự toán về tiền mặt*

❖ Lưu đồ quy trình lập dự toán tổng thể

Bảng 3.5 - Bảng lưu đồ quy trình lập và phê duyệt dự toán hàng năm

STT	Quy trình	Nội dung công việc	Người chịu trách nhiệm	Các tài liệu tham khảo
1		Căn cứ vào BSC ¹⁵ các bộ phận và số liệu quá khứ, định mức, số liệu dự báo... các Bộ phận lập dự toán chi tiết cho bộ phận mình phụ trách	Các khối, Bộ phận	
2		Lập dự toán theo các bước đã quy định (xem sơ đồ 3.3)	Các khối, Bộ phận, các dự án	- Tài liệu hướng dẫn lập dự toán.
3		Kiểm tra duyệt dự toán chi tiết các BP thuộc khối	Giám đốc điều hành hoặc Người được ủy quyền	Quyết định phân quyền.
4		Kiểm tra, cân đối trong toàn công ty	Phụ trách Kế toán quản trị hoặc người có ủy quyền	STCV-PKT
5		Duyệt	TGD/ Người được KTT ủy quyền	
6		Ban hành và lưu hồ sơ	Phòng nhân sự	

3.2.1.2. Báo cáo kiểm soát hoạt động tại công ty

Trong phần này, chúng ta đi sâu tìm hiểu các báo cáo kiểm soát hoạt động cần áp dụng tại công ty như:

- 📊 Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý theo dự toán: thường là tháng, quý, năm
- 📊 Báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình/dự án : thường là hàng tháng và kết thúc công trình

¹⁵ Xem chi tiết BSC tại mục 3.2.2.2

- ✚ Báo cáo phân tích chênh lệch giá thành định mức : Hàng tháng và khi thành phẩm nhập kho.

3.2.1.2.1. Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý theo dự toán

Thông qua báo cáo phân tích chênh lệch chi phí theo dự toán giúp cho nhà quản trị các cấp kiểm soát được hoạt động thường xuyên của bộ phận mình xem có đi đúng mục tiêu hay không, và phân tích những nguyên nhân thuận lợi và bất lợi từ đó có những biện pháp chấn chỉnh kịp thời, và đưa hoạt động của nhân viên mình đi đúng định hướng mục tiêu chung của công ty. Mẫu báo cáo phân tích chi phí định kỳ có mẫu như sau:

Bảng 3.6:

Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý theo dự toán

Khối LCN - Kỳ báo cáo : 6 tháng đầu năm 2006

ĐVT: Tỷ

STT	Nội dung chi phí	Dự toán được duyệt	Thực tế kỳ báo cáo	Chênh lệch		Đánh giá		
				Thực tế-Dự toán	% chênh lệch	Bất lợi	Thuận lợi	Ghi chú
A	B	1	2	3=2-1	4=3/1	C	D	E
	Tổng cộng	3.488	2.973	-0.515	85.25%			
G01	Lương hàng tháng	1.387	1.315	(0.070)	-5.05%		x	
G02	Các khoản bổ sung lương	0.158	0.062	(0.100)	-63.29%		x	
G03	Bảo hiểm XH, BHLĐ, KPCĐ	0.255	0.188	(0.070)	-27.45%		x	
G04	Điện thoại nhân viên và CB Quản lý	0.050	0.041	(0.010)	-20.00%		x	
G05	Tuyển dụng và Đào tạo	0.074	0.012	(0.060)	-81.08%		x	
G06	Trợ cấp thôi việc và mất việc làm	0.021	0.006	(0.020)	-95.24%		x	
G07	Thuê văn phòng	0.100	0.100	-			x	
G08	Trang thiết bị văn phòng	0.250	0.430	0.180	72.00%	x		*
G09	Điện, nước, điện thoại, Internet tại VP cty	0.191	0.207	0.020	10.47%	x		*
G10	Phương tiện vận chuyển	0.061	0.058	-	0.00%		x	
G11	Văn phòng phẩm	0.037	0.031	(0.010)	-27.03%		x	
G12	Chi phí tài liệu, gửi thư, Photo	0.051	0.012	(0.040)	-78.43%		x	
G13	Công tác phí (CTP, Vé tàu xe...)	0.042	0.023	(0.020)	-47.62%		x	

G14	Mua hồ sơ thầu, Bảo lãnh dự thầu	0.008	0.002	(0.010)	125.00%		x	
G15	Chi phí tiếp khách	0.086	0.120	0.030	34.88%	x		*
G16	Chi phí quảng bá sản phẩm và dịch vụ	0.095	0.062	(0.030)	-31.58%		x	
G17	Hoa hồng bán hàng	0.020	-	(0.020)	100.00%		x	
G18	Chi phí nghiên cứu	0.028	-	(0.030)	107.14%		x	
G19	Chi phí bảo hành công trình	0.288	0.153	(0.130)	-45.14%		x	
G21	Chi phí khác	0.288	0.153	(0.130)	-45.14%		x	

(*) : Kiểm tra chi tiết, phân tích tìm nguyên nhân và có hành động kịp thời

Như vậy, khoản mục G09 sau khi phân tích ở bảng 3.5 cho kết quả bất lợi, nhưng khi phân tích sâu ở bảng 3.7, sau khi đi sâu tìm nguyên nhân thì do chi phí tiền điện gia tăng, như vậy, kết quả phân tích này sẽ kiểm tra số KW tiêu thụ trên hoá đơn và KW tiêu thụ thực tế, để có biện pháp chấn chỉnh kịp thời : Nếu xây dựng Dự toán thiếu so với công suất thực tế của máy móc thiết bị đang dùng trong phòng thì xem lại dự toán(Do đầu tư thêm máy tính mà chưa bổ sung dự toán chi phí tiền điện phát sinh...), nếu do các nhân viên khi ra về không tắt Điều hoà không khí và máy tính thì sẽ có biện pháp nhắc nhở phòng ngừa và kỷ luật thích hợp (theo báo cáo trực của Bảo vệ).

Bảng 3.7- Phân tích chi tiết các khoản mục có chênh lệch bất lợi

Khoản mục G09 – Chi phí điện nước, điện thoại, Internet

DVT: Tỷ

STT	Nội dung chi phí	Dự toán được duyệt	Thực tế kỳ báo cáo	Chênh lệch		Đánh giá		
				Thực tế- Dự toán	% chênh lệch	Bất lợi	Thuận lợi	Ghi chú
A	B	1	2	3=2-1	4=3/1	C	D	E
G09 - Điện, nước, điện thoại, Internet		0.191	0.207	0.016	108.51%			
701	Chi phí tiền điện	0.137	0.172	0.035	25.41%	x		
709	Chi phí tiền nước sinh hoạt	0.002	0.002	(0.001)	-27.32%		x	
705	Chi phí điện thoại cố định văn phòng	0.046	0.030	(0.016)	-34.75%		x	
708	Chi phí thư điện tử Internet	0.004	0.003	(0.001)	-27.87%		x	
711	FAX	0.002	0.001	(0.001)	-44.07%		x	

3.2.1.2.2. Báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình/dự án

Đối với các dự án, công trình lắp đặt thi công tại công trường, căn cứ tiến độ công trình và xác nhận hoàn thành của chủ đầu tư để kiểm soát hoạt động thông qua báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình. Khác với sản xuất thường căn cứ vào số lượng sản xuất để kiểm soát chi phí, đối với các dự án, khối lượng công việc hoàn thành hàng tháng được chủ đầu tư xác nhận làm căn cứ cho việc tính dự toán linh hoạt trong các báo cáo đánh giá kiểm soát chi phí tại các công trình/dự án, mẫu báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình thường có mẫu như sau:

Bảng 3.8- Báo cáo phân tích chênh lệch dự toán công trình/dự án

Công trình : Lắp đặt hệ thống ĐHKK tại khách sạn A

ĐVT: Tỷ

Số TT	Nội dung (*)	Dự toán			Thực tế ngày báo cáo	Chênh lệch so với dự toán linh hoạt	Đánh giá		Nguyên nhân	Hành động khắc phục
		Tổng thể	Mức độ HT	Linh hoạt			Bất lợi	Thuận lợi		
A	B	1		2	3	4=3-2	C	D	E	F
1	Vật tư, thiết bị nhập khẩu	16.000	70.00%	11.200	11.000	0.200		x	Thay đổi thiết kế	Đã được CĐT đồng ý
2	Vật tư, thiết bị trong nước	8.000	65.00%	5.200	5.500	(0.300)	x		Giá cả biến động	
3	Nhân công trực tiếp	3.500	50.00%	1.750	1.750	-		x	Khoán theo sản phẩm	
4	Khoán cho thầu phụ ĐTC	2.000	10.00%	0.200	0.200	-		x	Khoán ĐTC	
5	Chi phí trực tiếp tại công trình	0.850	40.00%	0.340	0.350	(0.010)	x		Phát sinh thêm chi phí vận chuyển	Cần xem lại việc điều động xe
Cộng chi phí		30.350		18.690	18.800	(0.110)				

(*) Thông thường kèm báo cáo này phải có chi tiết giải trình cho từng hạng mục cụ thể. Tuy nhiên để báo cáo này có hiệu quả đánh giá thì chứng từ phải tập hợp đầy đủ và kịp thời.

Báo cáo này chỉ phân tích chênh lệch để kiểm soát hoạt động và đánh giá hiệu quả của hoạt động dự án, bên cạnh đó để đánh giá thành quả giám đốc dự án (PM) thường được đánh giá thông qua BSC có thêm các chỉ tiêu như an toàn lao động, mức độ đáp ứng tiến độ công trình, sự hài lòng của chủ đầu tư... (xem phụ lục 2 - BSC của dự án)

3.2.1.2.3. Báo cáo phân tích chênh lệch giá thành định mức

Đối với việc kiểm soát hoạt động sản xuất tại nhà máy, thì báo cáo phân tích giá thành định mức và chi phí sản xuất sẽ là các báo cáo thường dùng nhất và hữu ích nhất để đánh giá và kiểm soát hoạt động tại nhà máy. Ở công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh hầu hết chi phí nhân công trực tiếp sản xuất tại nhà máy đều tính lương khoán sản phẩm, nên việc kiểm soát năng suất hay tiền nhân công tương đối đơn giản, tuy nhiên việc kiểm soát chi phí nguyên vật liệu và chi phí sản xuất chung lại là vấn đề phải quan tâm để kiểm soát chặt chẽ.

Thông thường để kiểm soát chi phí sản xuất chúng ta phân tích chi phí sản xuất theo dự toán linh hoạt như bảng 3.9, theo cách phân tích này, giám đốc nhà máy sẽ quan tâm đến chênh lệch dự toán linh hoạt và phân tích những chênh lệch dự toán linh hoạt để tìm ra nguyên nhân dẫn đến chênh lệch và có hành động ứng xử kịp thời với những chênh lệch đó. Trong bảng 3.9 này, phần chênh lệch chi phí nguyên vật liệu sản xuất tại nhà máy Panel tăng 92.22tr so với dự toán linh hoạt chủ yếu là do hóa chất tăng 75.49tr và tole tăng 18,45 tr, đều tăng cao hơn so với dự toán linh hoạt (bất lợi), trong khi vật liệu phụ khác giảm 1.72 tr, biến phí sản xuất chung-yếu tố chi phí nhân viên tăng cao hơn dự toán là 7.63 tr. (Xem bảng 3.9 bên dưới)

**Bảng 3.9 - Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí sản xuất
Nhà máy Sản xuất Panel
Tháng 8 năm 2006**

ĐVT: trđ

Chi phí nhà máy Panel	Thực tế 2560 m2	Chênh lệch dự toán linh hoạt	Dự toán linh hoạt (2560m2)	Chênh lệch khối lượng	Dự toán tổng thể 2500m2
Chi phí vật liệu trực tiếp					
Hóa chất	452.94	75.49 (B)	377.45	8.85	368.60
Tole	387.38	18.45 (B)	368.93	8.65	360.28
Vật tư phụ khác	55.58	(1.72) (T)	57.30	1.34	55.95
Chi phí nhân công trực tiếp	19.20	-	19.20	0.45	18.75
Biên phí sản xuất chung	-	-	-	-	-
25% lương sản phẩm	4.80	-	4.80	0.11	4.69
Chi phí nhiên liệu	39.09	-	39.09	0.92	38.17
Định phí sản xuất chung	-	-	-	-	-
Chi phí nhân viên	83.98	7.63 (B)	76.34	-	76.34
Chi phí khấu hao	157.56	-	157.56	-	157.56
Chi phí văn phòng khác	62.79	-	62.79	-	62.79
Các chi phí khác(*)	38.17	-	38.17	-	38.17
Tổng cộng	1 301.47	99.85 (B)	1 201.62	20.31	1 181.31

Nhà Quản trị cần phân tích thêm để biết thực chất bên trong là do nguyên nhân nào, nguyên nhân của từng chênh lệch là bao nhiêu, tăng do đơn giá mua vào là bao nhiêu, tăng chênh lệch do số lượng nguyên vật liệu đầu vào được sử dụng tiết kiệm hay lãng phí để đó có biện pháp kiểm soát thích hợp.

Để phân tích sâu bên trong những nguyên nhân nào dẫn đến những chênh lệch bất lợi hay thuận lợi đó, chúng ta thường có 2 báo cáo phân tích giá thành định mức là : **Báo cáo phân tích biên phí trực tiếp sản xuất** (mẫu 3.10) và **báo cáo phân tích chi phí sản xuất chung** – mẫu 3.11 (định phí và biên phí).

Các ví dụ ở bảng 3.9, 3.10, 3.11 có tiêu thức phân bổ như sau:

I	Biên phí sản xuất chung	Tiêu thức phân bổ:
	25% lương sản phẩm	Phân bổ theo tiền lương nhân công khoán sản phẩm trực tiếp
	Chi phí nhiên liệu	Phân bổ theo số lượng sản phẩm sản xuất
II	Định phí sản xuất chung	
	Chi phí nhân viên	Phân bổ theo tiền lương nhân công khoán sản phẩm trực tiếp
	Chi phí khấu hao	Phân bổ theo số lượng sản phẩm sản xuất
	Chi phí văn phòng khác	Phân bổ theo tiền lương nhân công khoán sản phẩm trực tiếp
	Các chi phí khác	Phân bổ theo tiền lương nhân công khoán sản phẩm trực tiếp

Bảng 3.10 - Bảng phân tích giá thành định mức-Phần chi phí trực tiếp sản xuất
Tính cho 1 đơn vị sản phẩm Panel chuẩn

ĐVT : 1000 đ

TT	Nội dung	ĐVT	Thực tế			Dự toán linh hoạt			Định mức			Chênh lệch (Giá trị)			Đánh giá (*)
			Số lượng thực tế	Giá thực tế	Chi phí thực tế	Số lượng thực tế	Giá định mức	Dự toán linh hoạt	Số lượng định mức	Giá định mức	Chi phí định mức	CL giá	CL lượng	Tổng Chênh lệch	
A	B	C	1	2	3=1 x 2	4	5	6 = 4 x 5	7	8	9=7 x 8	10=3-6	11=6-9	12=10+11	D
I	Nguyên vật liệu				349.96			313.26			313.93	36.69	(0.67)	36.02	
1	Hóa chất														
	Vật tư A	lit	1.00	150.00	150.00	1.00	125.00	125.00	1.00	125.00	125.00	25.00	-	25.00	B
	Vật tư B	kg	0.50	48.00	24.00	0.50	40.00	20.00	0.50	40.00	20.00	4.00	-	4.00	B
	Vật tư C	lit	1.00	2.93	2.93	1.00	2.44	2.44	1.00	2.44	2.44	0.49	-	0.49	B
2	Tole					-	-	-				-	-	-	
	Vật tư X	m2	2.00	75.66	151.32	2.00	72.06	144.11	2.00	72.06	144.11	7.21	-	7.21	B
3	Vật tư phụ khác					-	-	-				-	-	-	
	Vật tư Y	kg	0.50	30.00	15.00	0.50	30.00	15.00	0.50	30.00	15.00	-	-	-	
	Vật tư Z	lit	0.91	7.38	6.71	0.91	7.38	6.71	1.00	7.38	7.38	-	(0.67)	(0.67)	T
II	Nhân công		0.75	10.00	7.50	0.75	10.00	7.50	0.75	10.00	7.50	-	-	-	
Cộng BP SXC					357.46			320.76			321.43	36.69	(0.67)	36.02	

(*) Đánh giá : T : Thuận lợi, B: Bất lợi

**Bảng 3.11 - Phân tích chênh lệch giá thành định mức Phần chi phí sản xuất chung
Nhà máy Panel tháng 8/2006-Tính cho 1 đơn vị sản phẩm chuẩn**

ĐVT : 1000 đồng

Số TT	Chi phí sản xuất chung	Thực tế			Dự toán linh hoạt			Định mức			Chênh lệch (Giá trị)			Đánh giá	
		Tỷ lệ biên phí	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Tỷ lệ biên phí	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Tỷ lệ biên phí SXC	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Chênh lệch chi tiêu	Chênh lệch hiệu quả	Tổng chênh lệch	Bất lợi	Thuận lợi
A	B	1	2	3=1 x 2	4	5	6 = 4 x 5	7	8	9 = 7 x 8	10	11	12=11+12	D	E
I	Biên phí sản xuất chung			44.00			43.89			42.86	0.12	1.03	1.14		
	<i>25% lương sản phẩm</i>	0.256	19.20	4.92	0.250	19.20	4.80	0.250	18.75	4.69	0.12	0.11	0.23		x
	<i>Chi phí nhiên liệu</i>	0.015	2 560.00	39.09	0.015	2 560.00	39.09	0.015	2 500.00	38.17	-	0.92	0.92		x
Số TT	Chi phí sản xuất chung	Thực tế			Dự toán linh hoạt			Định mức			Chênh lệch (Giá trị)			Đánh giá	
		Tỷ lệ phân bổ	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tiêu thức phân bổ	Giá trị phân bổ	Chênh lệch chi tiêu	Chênh lệch Khôi lượng	Tổng chênh lệch	Bất lợi	Thuận lợi
A	B	1	2	3=1 x 2	4	5	6 = 4 x 5	7	8	9 = 7 x 8	10	11	12=11+12	D	E
II	Định phí sản xuất chung			346.93			342.90			334.86	4.04	8.04	12.07		
	<i>Chi phí nhân viên</i>	4.48	19.20	85.993	4.072	19.20	78.18	4.07	18.75	76.34	7.82	1.83	9.65	x	
	<i>Chi phí khấu hao</i>	0.062	2 560.00	157.557	0.063	2 560.00	161.34	0.063	2 500.00	157.56	(3.78)	3.78	-		x
	<i>Chi phí văn phòng khác</i>	3.35	19.20	64.294	3.349	19.20	64.29	3.35	18.75	62.79	-	1.51	1.51		
	<i>Các chi phí khác</i>	2.04	19.20	39.088	2.036	19.20	39.09	2.04	18.75	38.17	-	0.92	0.92		
	Cộng chi phí sản xuất chung	-	-	390.93			386.78			377.72	4.15	9.07	13.22		

3.2.2. Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát quản lý

Các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát quản lý tại công ty Cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh trong khuôn khổ đề tài này chỉ đề cập đến các vấn đề sau :

- ✚ Xây dựng hệ thống báo cáo trách nhiệm để đánh giá và kiểm soát thành quả nhà quản lý
- ✚ Xây dựng bảng cân đối thành quả-BSC cho công ty, khối, bộ phận tại công ty
- ✚ Xây dựng hệ thống kiểm soát và đánh giá thành quả thông qua bảng cân đối thành quả - BSC

3.2.2.1. Xây dựng hệ thống báo cáo trách nhiệm đánh giá thành quả quản lý

Ở phần này chúng ta đề cập nhiều hơn đến việc vận dụng các công cụ kế toán để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm chi phí – Các khối hỗ trợ, bộ phận trong các khối, trung tâm lợi nhuận-Các khối và trung tâm đầu tư-Công ty.

3.2.2.1.1. Đánh giá thành quả tại trung tâm chi phí

Thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí được đánh giá qua báo cáo thành quả được lập cho từng trung tâm chi phí riêng biệt. Thông tin đưa vào báo cáo thành quả để đánh giá thành quả của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí chỉ là *chi phí có thể kiểm soát* bởi từng nhà quản trị ở từng trung tâm chi phí. Bằng việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán, các nhà quản trị có thể biết được chênh lệch nào là thuận lợi, chênh lệch nào là bất lợi. Chênh lệch nào do biến động của khối lượng hoạt động, chênh lệch nào do thành quả kiểm soát chi phí mang lại để có đối sách thích hợp và đánh giá thành quả một cách rõ ràng minh bạch.

❖ Báo cáo thành quả tại trung tâm chi phí định mức:

Mục này chúng ta đề cập nhiều hơn đến việc vận dụng các công cụ kế toán để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm chi phí như giá thành định mức, chi phí sản xuất...

Đối với công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh các trung tâm chi phí định mức là hai nhà máy sản xuất : **nhà máy Cơ điện** và **nhà máy Panel**, mẫu báo cáo thành quả tại trung tâm chi phí này được mô tả như bảng 3.12 dưới đây. Nhìn vào bảng 3.12 chúng ta thấy tổng chi phí sản xuất nhà máy trong tháng 8/2006 tăng lên từ 1.181,31

tr/tháng(dự toán tổng thể) lên 1.301,47 tr/tháng(thực tế) tăng 120,17tr so với dự toán, nhưng khi phân tích theo số liệu bảng 3.9 ta thấy có 2 nguyên nhân dẫn đến tăng chi phí trong đó tăng chi phí do khối lượng sản phẩm sản xuất thực tế tăng so với kế hoạch là 60m² dẫn đến chi phí nguyên vật liệu và nhân công, biến phí sản xuất chung tăng tương ứng là 20,31tr, như vậy với chênh lệch này lại là chênh lệch có lợi do sản phẩm sản xuất trong kỳ tăng lên so với dự toán. Một nguyên nhân thứ hai dẫn đến tăng chi phí trong tháng 8 này tại nhà máy Panel là chi phí nguyên vật liệu hóa chất và tole tăng so với định mức, khi phân tích giá thành định mức để tìm hiểu nguyên nhân này, thì chi phí hóa chất tăng giá là do giá xăng dầu thế giới tăng dẫn đến hóa chất nhập khẩu tăng, cũng do nguyên nhân giá cả đầu vào tăng, chi phí tole cũng gia tăng do đợt tăng giá sắt thép gần đây...tuy nhiên giám đốc nhà máy Panel đã tiết giảm được chi phí nguyên vật liệu khác do thay đổi tỷ lệ dung môi pha chế nên đã tiết kiệm được khoản chi phí vật tư phụ khác. Cũng nhìn trên cột “ Chênh lệch dự toán linh hoạt” định phí sản xuất chung tăng 7.63 tr/tháng do khoản mục chi phí nhân viên là do tháng 8 giám đốc nhà máy đã thực hiện đề nghị và được duyệt điều chỉnh tăng lương cho một số cán bộ quản lý có năng lực và tình hình biến động giá cả ảnh hưởng đến điều kiện sinh hoạt của nhân viên và đây là một điều chỉnh hợp lý. Qua đây, chúng ta thấy rằng những nguyên nhân bất lợi là những nguyên nhân khách quan và buộc nhà quản lý phải chấp nhận nó nhưng có biện pháp chấn chỉnh kịp thời, tìm nguồn hàng cùng chất lượng với giá phù hợp hơn, đồng thời khuyến khích nghiên cứu cách pha chế làm sao để có thể tiết kiệm nhất nguồn nguyên liệu chính là hóa chất, nhằm giảm giá thành sản phẩm.

**Bảng 3.12 - Báo cáo thành quả chi phí - Trung tâm chi phí định mức
Nhà máy Sản xuất Panel
Báo cáo thành quả quản lý chi phí
Tháng 8 năm 2006**

Chi phí có thể kiểm soát	Thực tế 2560 m2	Chênh lệch dự toán linh hoạt	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch khối lượng	DVT: trđ
					Dự toán tổng thể 2500m2
Chi phí vật liệu trực tiếp					
<i>Hóa chất</i>	452.94	75.49	377.45	8.85	368.60
<i>Tole</i>	387.38	18.45	368.93	8.65	360.28
<i>Vật tư phụ khác</i>	55.58	(1.72)	57.30	1.34	55.95
Chi phí nhân công trực tiếp	19.20	-	19.20	0.45	18.75
Biến phí sản xuất chung:	-	-	-	-	-
<i>25% lương sản phẩm</i>	4.80	-	4.80	0.11	4.69
<i>Chi phí nhiên liệu</i>	39.09	-	39.09	0.92	38.17
Định phí sản xuất chung:	-	-	-	-	-
<i>Chi phí nhân viên</i>	83.98	7.63	76.34	-	76.34
<i>Chi phí khấu hao</i>	157.56	-	157.56	-	157.56
<i>Chi phí văn phòng khác</i>	62.79	-	62.79	-	62.79
Tổng cộng	1 263.30	99.85	1 163.45	20.31	1 143.13

Báo cáo này số liệu tương tự bảng 3.8 và không bao gồm khoản mục “Các chi phí khác(*)”: là chi phí không kiểm soát được của nhà máy Panel được phân bổ từ những dịch vụ chung của hai nhà máy Cơ điện và Panel (Chi phí sử dụng chung máy nổ khi mất điện, chi phí điều hành xe nâng dùng chung 2 nhà máy phân bổ cho nhà máy Panel mà nhà máy Cơ điện quản lý), khi phân tích kiểm soát và đánh giá nhà quản trị (Giám đốc sản xuất nhà máy Panel) thì các chi phí không kiểm soát được tại nhà máy sẽ không tính tham gia khi toán khi phân tích.

❖ Báo cáo thành quả tại trung tâm chi phí tự do :

Tại Công ty cổ Phần Kỹ Nghệ Lạnh, có các Trung tâm chi phí tự do như sau : Phòng Kế toán, Phòng nhân sự, Bộ phận RD của Khối LCN, bộ phận Cung ứng của 3 khối. Báo cáo đánh giá thành quả quản lý chi phí tại các trung tâm chi phí tự do thường có mẫu như sau(xem bảng 3.13).

Bảng 3.13 - Báo cáo thành quả chi phí - Trung tâm chi phí tự do
Phòng Nhân sự
Báo cáo thành quả quản lý chi phí
Tháng 8 năm 2006

Chi phí có thể kiểm soát	Thực tế	Dự toán tổng thể	ĐVT: Trđ		
			Chênh lệch dự toán	Thuận lợi	Bất lợi
G01 Lương hàng tháng	24.786	23.000	1.786		x
G02 Các khoản bổ sung lương	8.675	8.050	0.625		x
G03 Bảo hiểm XH, BHLĐ, KPCĐ	2.075	1.950	0.125		x
G04 Điện thoại nhân viên và CB Quâ	0.443	0.450	(0.007)	x	
G05 Tuyển dụng và Đào tạo	0.389	0.500	(0.111)	x	
G06 Trợ cấp thôi việc và mất việc làm	-	0.200	(0.200)	x	
G07 Thuê văn phòng	8.386	8.386	-		
G08 Trang thiết bị văn phòng	2.873	2.500	0.373		x
G09 Điện, nước, điện thoại, Internet	2.796	2.600	0.196		x
G10 Phương tiện vận chuyển	0.142	0.150	(0.008)	x	
G11 Văn phòng phẩm	0.634	0.650	(0.016)	x	
G12 Chi phí tài liệu, gửi thư, Photo	0.498	0.500	(0.002)	x	
G13 Công tác phí (CTP, Vé tàu xe...)	0.361	0.400	(0.039)	x	
G15 Chi phí tiếp khách	0.727	0.800	(0.073)	x	
G21 Chi phí khác	0.344	0.500	(0.156)	x	
Cộng	53.13	50.64	2.49		

3.2.2.1.2. Báo cáo thành quả quản lý trung tâm lợi nhuận

Để đánh giá thành quả nhà quản trị tại trung tâm lợi nhuận, báo cáo thành quả quản lý trung tâm lợi nhuận thường có mẫu như bảng 3.14 như sau:

Bảng 3.14 - BÁO CÁO THÀNH QUẢ QUẢN LÝ TRUNG TÂM LỢI NHUẬN-Khối PANEL
Quý 2/2006

Chi phí và doanh thu kiểm soát được	Kết quả thực tế	Chênh lệch		ĐVT: Trđ	
		dự toán linh hoạt	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch khối lượng tiêu thụ	Dự toán tổng thể
Số lượng m2 Panel tiêu thụ	7 750.00	-	7 750.00	250.00	7 500.00
Đơn giá	0.763		0.709		0.709
Doanh thu	5 910.00	416.93	5 493.07	177.20	5 315.87
Trừ biến phí:					
Sản xuất	2 903.16	279.17	2 623.98	84.64	2 539.34
Bán hàng và quản lý.	177.30		164.79		159.48
Số dư đảm phí	2 829.54	137.76	2 704.29	92.55	2 617.06
Trừ Định phí kiểm soát được:					
Nhà máy sản xuất	1 004.58	-	1 004.58	-	1 004.58
Bán hàng và quản lý khối	673.07	-	673.07	-	673.07
Số dư bộ phận kiểm soát được(*)	1 151.90	137.76	1 026.65	92.55	939.42
Trừ Định phí không kiểm soát được:	38.17		38.17		38.17
Số dư bộ phận	1 113.73	137.76	988.48	92.55	901.25

“Số dư bộ phận kiểm soát được(*)” sẽ là căn cứ đánh giá nhà quản trị Khối, ở báo cáo này số liệu sẽ đánh giá thành quả và kiểm soát quản lý của Giám đốc khối Panel. Nhìn chung khối Panel đạt vượt kế hoạch rất tốt cần phát huy. Tuy nhiên để đánh giá chính xác thành quả nhà quản trị thì các báo cáo trên vẫn chưa đủ mà cần thêm công cụ khác toàn diện hơn đó là BSC-Xem mục 3.2.2.2

Đối với các trung tâm lợi nhuận hoạt động theo dự án (LCN và M&E), do sản phẩm không đồng nhất nên khi phân tích chủ yếu dựa trên doanh số hoặc khối lượng công việc hoàn thành chứ không dựa trên khối lượng hay số lượng sản phẩm, dự toán linh hoạt sẽ được tính dựa trên 1 đồng doanh số, thay vì một đơn vị sản phẩm, nên biến phí đơn vị sẽ thay bằng hệ số biến phí trên doanh thu, tỷ lệ số dư đảm phí trên doanh số thay cho số dư đảm phí đơn vị khi phân tích các báo cáo kiểm soát. Sau đây là một ví dụ cho khối M&E như bảng 3.15.

Bảng 3.15 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm lợi nhuận – Khối M&E

Số TT	Nội dung	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch		Đánh giá		
				Thực tế-Dự toán	%	Bất lợi	Thuận lợi	Biện pháp
A	B	1	2	3=2-1	4=2/1	C	D	E
1	Tổng doanh thu thuần	50.00	55.00	5.00	110.00%		x	Tăng cường công tác marketing, xem lại khâu sản xuất
2	Trừ: Tổng biến phí sản xuất	42.50	47.30	4.80	111.29%	x		
		85%	86%					
3	Số dư đảm phí sản xuất	7.50	7.70	0.20	102.67%		x	
		15.00%	14.00%					
4	Trừ: Biến phí bán hàng và quản lý khối			-				
5	Số dư đảm phí	7.50	7.70	0.20	102.67%		x	
		15.00%	14.00%					
6	Trừ: Định phí có thể kiểm soát	2.3	2.3	-	100.00%			
		4.60%	4.18%					
7	Số dư bộ phận (khối) có thể kiểm soát	5.20	5.40	0.20	103.85%		x	
		10.40%	9.82%					
8	Trừ: Định phí không thể kiểm soát	1.4	1.4	-	100.00%			
		2.80%	2.55%					
9	Số dư bộ phận (khối)	3.80	4.00	0.20	105.26%		x	

Căn cứ vào kế hoạch được duyệt đầu năm và hệ thống phân cấp ủy quyền, sau khi phân tích báo cáo kiểm soát trung tâm lợi nhuận trên cơ sở chi phí kiểm soát

được để đánh giá và kiểm soát nhà quản lý, ở báo cáo trên, cho thấy việc kiểm soát chi phí tại các dự án khối này chưa tốt dẫn đến biến phí sản xuất tăng 1%. Tuy nhiên nhờ khối lượng hoàn thành trong 6 tháng đầu năm 2006 tăng so với kế hoạch là 5% nên số dư bộ phận khối vẫn đạt kế hoạch. Tương tự phân tích cho các chỉ tiêu khác để có biện pháp chấn chỉnh kịp thời cho từng chỉ tiêu một. Tuy nhiên với mục đích đánh giá thành quả nhà quản lý khối M&E chỉ tính đến chỉ tiêu “**số dư bộ phận có thể kiểm soát được (*)**” mà thôi.

3.2.2.1.3. Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư

Thông thường, khi đánh giá các trung tâm đầu tư, người ta thường dùng báo cáo thành quả dựa trên ROI và RI

Bảng 3.16 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư dựa trên RI

Công ty Cổ phần Kỹ nghệ lạnh
Kỳ báo cáo : 6 tháng đầu năm 2006

Chỉ tiêu	Thực tế	Chênh lệch	Dự toán tổng thể
Lợi nhuận hoạt động (triệu đồng)	8.75	1.75	7.00
Tài sản được đầu tư (triệu đồng)	35.00	-	35.00
ROI	25.0%	5.00%	20.0%

Bảng 3.17 – Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm đầu tư dựa trên RI

So sánh Lợi nhuận còn lại của Khối LCN - 6 Tháng 2006
Trước và sau khi đầu tư máy tiện

	Trước đầu tư	Sau đầu tư
Lợi nhuận hoạt động	5.00	5.50
Trừ: Lợi nhuận mong muốn tối thiểu	4.00	4.35
Tài sản được đầu tư	25	26
Nhân với : Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn tối thiểu	12.0%	12.0%
Lợi nhuận còn lại (RI)	1.00	1.15
Tỷ suất lợi nhuận trên TS - ROI	20.0%	21.2%

Sau khi đầu tư máy tiện lợi nhuận khối LCN tăng lên là do gia tăng sản phẩm giá tăng cốt đá vẩy (trước đây phải nhập khẩu, nên lợi nhuận thấp hơn). Xét về cả RI và ROI thì dự án đầu tư này đều rất hiệu quả do lợi nhuận tăng lên và tỷ suất lợi nhuận trên tài sản cao hơn so với trước khi đầu tư máy tiện. Vậy quyết định đầu tư của khối LCN rất hiệu quả.

3.2.2.2. Xây dựng quy trình lập Bảng cân đối thành quả (BSC) cho công ty, từng khối, bộ phận

3.2.2.2.1. Lợi ích của việc ứng dụng BSC trong kiểm soát quản lý

Không chỉ dừng lại việc kiểm soát lợi nhuận hay chạy theo lợi nhuận trước mắt, BSC giúp cho danh nghiệp phát triển một cách bền vững trên cơ sở cân bằng 4 mục tiêu **TÀI CHÍNH, KHÁCH HÀNG, NỘI BỘ, HỌC HỎI VÀ PHÁT TRIỂN**. Chính việc quan tâm đến 4 mục tiêu trên BSC là một công cụ kiểm soát và đánh giá thành quả rất hữu hiệu trong quản trị doanh nghiệp ngày nay. Với những lợi ích mang lại như sau:

- BSC là một công cụ giúp doanh nghiệp đánh giá và kiểm soát quản lý từ nhiều góc độ, giúp nhà lãnh đạo nhìn một cách toàn diện hơn về hiệu quả quản lý của công ty .
- Giúp Công ty phát triển bền vững không bị lệch mục tiêu, không chạy theo lợi nhuận mà quên đi những mục tiêu khác.
- BSC giúp lượng hoá được những chỉ tiêu phi tài chính thành những số đo một cách khách quan minh bạch tạo động lực trong quản lý.
- BSC giúp cho nhà quản trị cấp cao kiểm soát được các mục tiêu chiến lược và giúp các mục tiêu chiến lược của công thực sự đi vào cuộc sống.
- BSC giúp Doanh nghiệp có thể biết được điểm mạnh và yếu và có biện pháp chấn chỉnh kịp thời, giúp doanh nghiệp kiểm soát một cách hiệu quả.

3.2.2.2.2. Các bước xây dựng BSC tại công ty

➤ **Bước 1** : Lập ban hoạch định và xây dựng BSC trên cơ sở nắm rõ mục tiêu chiến lược của HĐQT.

Đối với công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh, ban hoạch định và lập BSC gồm có: 6 người.

✓ TGD

✓ Các Giám đốc khối TT : M&E, LCN, Panel

✓ PKT: Kế toán Quản trị

✓ *P.NS-HC: GD nhân sự*

- **Bước 2** : Xác định mục tiêu phải đạt được của công ty theo bốn khía cạnh “Tài chính”, “Khách hàng”, “nội bộ”, “học hỏi và tăng trưởng”. Căn cứ trên tình hình thực tế (Nguồn lực, đặc thù...) của công ty, thị trường và các khía cạnh chính trị xã hội khác.
- **Bước 3** : Xác định các chỉ tiêu hợp lý để đạt mục tiêu đã đề ra ở bước 2
- **Bước 4** : Xác định các chỉ số đo cho từng chỉ tiêu cụ thể nhằm đáp ứng yêu cầu hướng đạt mục tiêu đề ra ở bước 2.
- **Bước 5** : Xác định trọng số các mục tiêu và chỉ tiêu cho từng chỉ tiêu hay mục tiêu mà công ty cần đạt được của tổ chức, căn cứ vào mức độ quan trọng của từng chỉ tiêu, nhằm hướng các nhà quản trị cấp trung đi đúng mục tiêu chiến lược của công ty .
- **Bước 6** : Chuẩn bị các giải pháp để hoàn thành các chỉ tiêu đã nêu ra trong các mục tiêu chiến lược.

3.2.2.2.3. Quy trình xây dựng BSC tại công ty

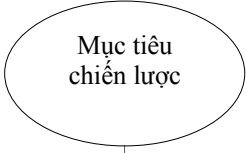
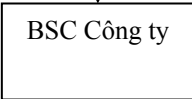
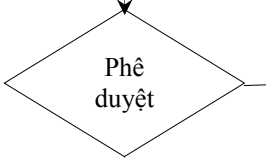
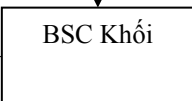
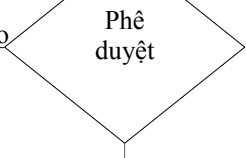
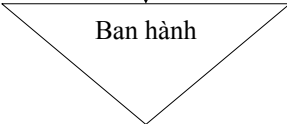
❖ Nguyên tắc chung:

Kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả của các bộ phận sẽ được tiến hành theo phương pháp “Bảng cân đối thành quả” (BSC) với nguyên tắc chung như sau:

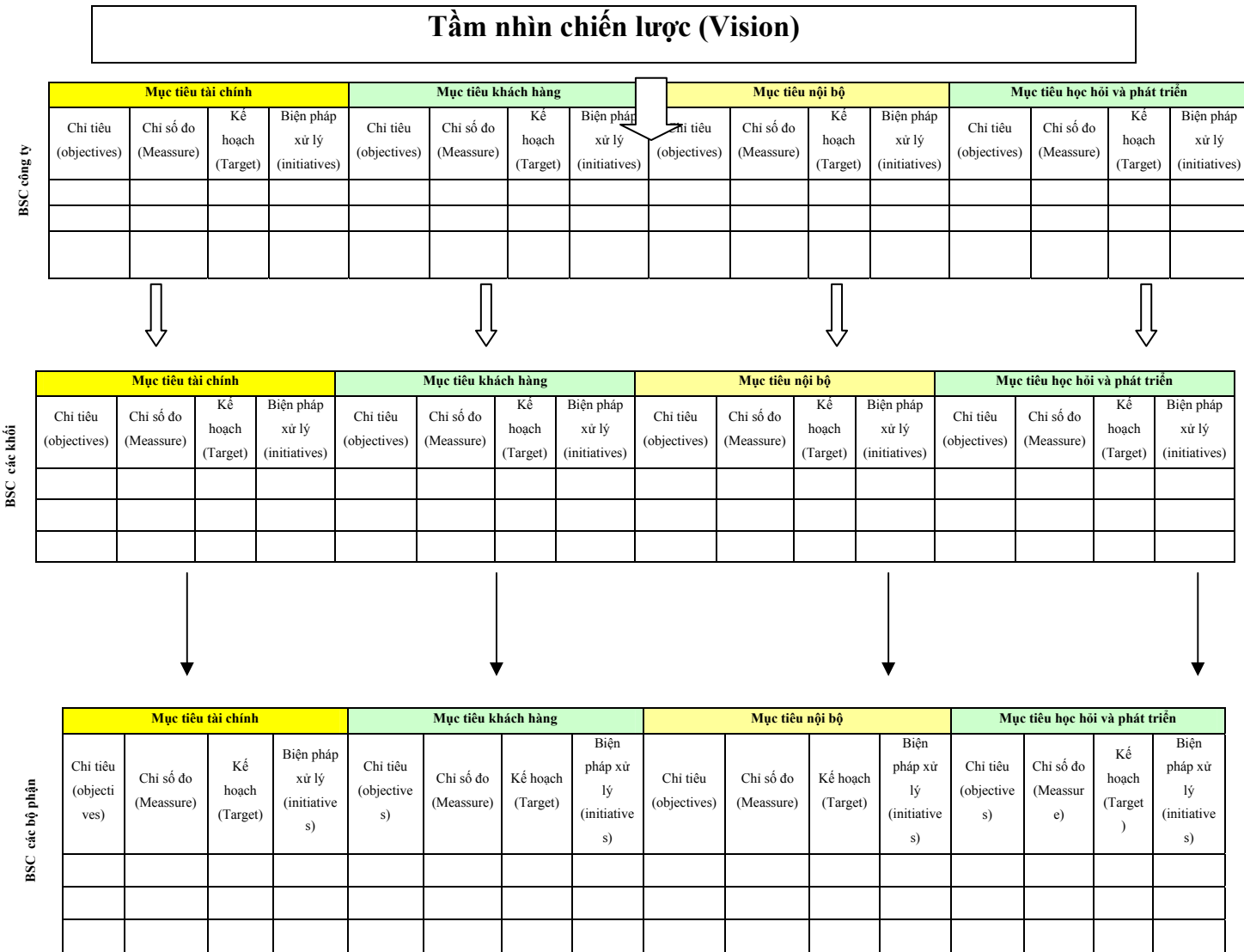
- *Quy trình xây dựng và thống nhất mục tiêu, chỉ tiêu ở các bộ phận và Công ty theo phương pháp BSC*
- *Theo dõi quá trình thực hiện các mục tiêu, chỉ tiêu đã thống nhất.*
- *Đánh giá và sử dụng kết quả đánh giá các bộ phận vào cuối kỳ*

❖ **Quy trình lập BSC** : Từ tầm nhìn chiến lược và các mục tiêu do nhà quản trị cấp cao đặt ra, trên cơ sở đó để phát triển một cách cân bằng, bền vững thì các mục tiêu chi tiết trong 4 mục tiêu chính phải được xây dựng trên cơ sở chức năng nhiệm vụ của từng cấp. Về phía công ty sẽ có BSC công ty, các khối sẽ có BSC các khối và Bộ phận có BSC bộ phận, nó được thể hiện qua sơ đồ sau:

Bảng 3.18 - Bảng lưu đồ quy trình lập BSC hàng năm

STT	Quy trình	Nội dung công việc	Người chịu trách nhiệm	Các tài liệu tham khảo
1		Từ mục tiêu chiến lược mà HĐQT giao cho TGD, TGD học triển khai sâu rộng đến các lãnh đạo khối	HĐQT, TGD	Các cuộc họp về chiến lược kinh doanh và phát triển của công ty.
2		Lập BSC theo các bước đã quy định	HĐQT, TGD	- Các hướng dẫn lập BSC
3		HĐQT kiểm tra và duyệt BSC	HĐQT/TGD	
4		- Các khối lập BSC trên các nhiệm vụ đã giao cho các khối. - KTQT Kiểm tra, cân đối trong toàn công ty	- Đại diện các khối lập BSC - Phụ trách Kế toán quản trị hoặc người có ủy quyền	- Các hướng dẫn lập BSC
5		Duyệt	TGD	
6		Ban hành và lưu hồ sơ	Phòng nhân sự	

Sơ đồ 3.4 - Tổng quan các bước lập BSC trong công ty



3.2.2.3. Xây dựng hệ thống kiểm soát và đánh giá theo Bảng cân đối thành quả

3.2.2.3.1. Cách tiếp cận và phạm vi hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả

Cách tiếp cận chung: Hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả nhà quản trị ở công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh không đơn thuần xem xét việc đánh giá kết quả vào cuối kỳ, mà hệ thống còn giúp các nhà quản lý hoạch định, kiểm soát và hỗ trợ thực hiện công việc, cũng như phát triển năng lực đội ngũ để bảo đảm hiệu quả công việc trong kỳ cũng như trong tương lai.

Phạm vi hệ thống: Hệ thống bao gồm việc kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả của các bộ phận, cũng như kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả nhà quản trị ở công ty .

3.2.2.3.2. Mục tiêu của hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả

Hệ thống kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả ở Công ty cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh nhằm mục tiêu :

Thứ nhất : nhằm kiểm soát hệ thống quản lý tại các cấp quản lý trung gian, giúp cho nhà quản trị cấp trung nắm vững mục tiêu chung và cùng hành động hướng đến mục tiêu chung của công ty và bộ phận. Đồng thời giúp nhà Quản trị cấp cao đánh giá đúng, chính xác, minh bạch những nỗ lực của nhà quản trị cấp trung xem họ đã hướng đến mục tiêu chung của Công ty và bộ phận hay chưa và có biện pháp điều chỉnh kịp thời, đồng thời giúp các nhà quản trị, kiểm soát, theo dõi, hỗ trợ quá trình quản lý của nhà quản trị cấp trung.(BSC bộ phận/Khối/Công ty)

Thứ 2 : là căn cứ để xây dựng hệ thống lương thưởng hợp lý và tạo động lực làm việc, kết quả đánh giá bộ phận cũng như đánh giá thành quả quản lý sẽ phục vụ cho việc xem xét thưởng, tăng lương và qua đó tạo động lực làm việc của nhà quản trị các cấp.

Việc đánh giá các khối và bộ phận được tiến hành dựa theo các mục tiêu đã đề ra với bộ phận tuân theo phương pháp Bảng cân đối thành quả- BSC. Do đó để thực hiện đánh giá được các bộ phận thì phải xác định được các mục tiêu, chỉ tiêu vào đầu kỳ và mục tiêu, chỉ tiêu này phải được thống nhất giữa bộ phận được đánh giá và cấp trên trực tiếp quản lý bộ phận đó.

Theo phương pháp Bảng cân đối thành quả, mục tiêu của các bộ phận sẽ được chia ra thành 4 nhóm như sau:

- Nhóm mục tiêu liên quan đến kết quả **tài chính** (đối với các khối M&E, LCN,PANEL là trung tâm lợi nhuận), hoặc các nhiệm vụ chính mà công ty giao cho (đối với các bộ phận hỗ trợ : kế toán, nhân sự hành chính)
- Nhóm mục tiêu liên quan đến **khách hàng** (chủ yếu là khách hàng bên ngoài đối với các khối kinh doanh- Trung tâm lợi nhuận, khách hàng nội bộ và khách hàng bên ngoài đối với các bộ phận hỗ trợ khác-Trung tâm chi phí)
- Nhóm mục tiêu liên quan đến các quá trình và hoạt động **nội bộ**

➤ Nhóm mục tiêu liên quan đến **học hỏi và phát triển****3.2.2.3.3. Tổng quan các bước đánh giá**

Thông thường, các bước đánh giá theo phương pháp bảng cân đối thành quả BSC được tiến hành gồm 5 bước gồm có :

Bước 1: Thống nhất trọng số nhóm mục tiêu

Bước 2: Thống nhất trọng số các chỉ tiêu trong mỗi nhóm mục tiêu

Bước 3: Theo dõi, kiểm soát định kỳ thực hiện mục tiêu

Bước 4: Đánh giá cho điểm thành quả thực tế vào cuối kỳ

Bước 5: Sử dụng kết quả đánh giá và lưu hồ sơ

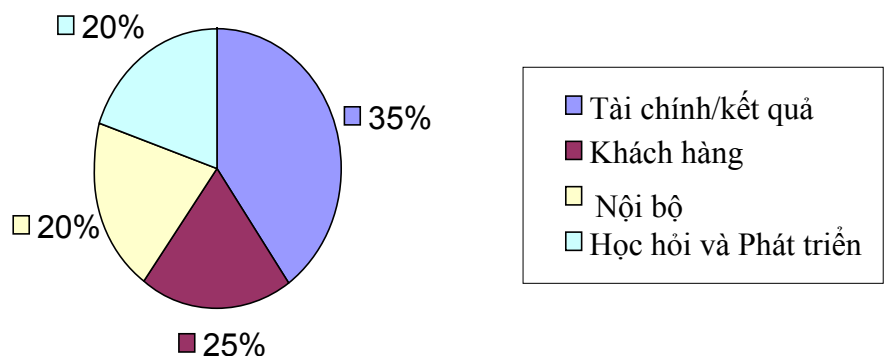
Bảng 3.19 - Tổng quan các bước đánh giá và kiểm soát theo BSC

Các bước	Người chịu trách nhiệm chính	Phương pháp tiến hành	Thời gian
Giao và nhận các mục tiêu, chỉ tiêu	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận)	Căn cứ mục tiêu chiến lược của từng khối trong năm mà công ty giao cho các khối và bộ phận	Cuối năm trước, thường khoảng tháng 11 và 12 năm trước.
Thống nhất trọng số nhóm mục tiêu	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận)	Xem chi tiết mục 3.2.2.2.4	Đầu kỳ đánh giá vào tháng 1 hàng năm
Thống nhất trọng số các chỉ tiêu trong mỗi nhóm mục tiêu	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận)	Xem chi tiết mục 3.2.2.2.4	Đầu kỳ đánh giá vào tháng 1 hàng năm
Theo dõi định kỳ thực hiện mục tiêu	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận)	Xem chi tiết mục 3.2.2.2.4	Định kỳ theo từng loại chỉ tiêu
Cho điểm kết quả hoạt động thực tế vào cuối kỳ	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận)	Xem chi tiết mục 3.2.2.2.4	Cuối kỳ vào tháng 11 hàng năm
Sử dụng kết quả và lưu hồ sơ	Nhà quản trị trực tiếp (GD điều hành hoặc trưởng bộ phận) và Phòng nhân sự	Xem chi tiết mục 3.2.2.2.4	Cuối kỳ vào tháng 12 hàng năm

3.2.2.3.4. Mô tả chi tiết các bước thực hiện

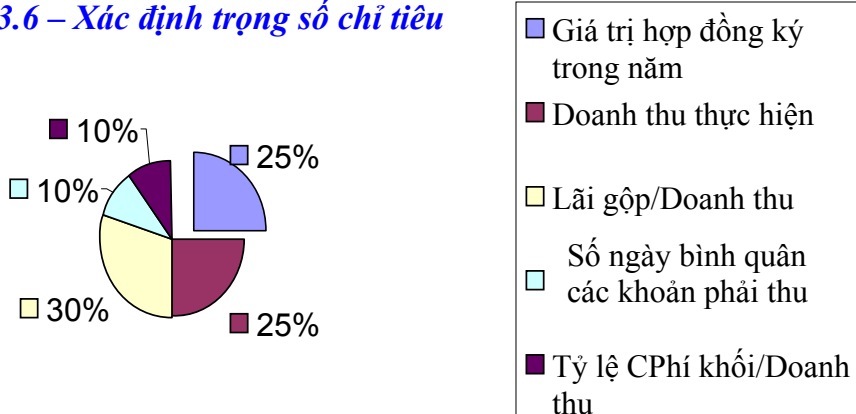
Bước 1: Thống nhất trọng số nhóm mục tiêu: Cán bộ quản lý trực tiếp và trưởng bộ phận sẽ thỏa thuận và thống nhất về trọng số đối với từng nhóm các mục tiêu (tài chính, khách hàng, nội bộ, học hỏi và phát triển) vào đầu kỳ đánh giá như ở ví dụ dưới đây. Tổng số các trọng số của các nhóm phải bằng 1, hay là 100%.

Sơ đồ 3.5 – Xác định trọng số mục tiêu



Bước 2: Thống nhất trọng số các chỉ tiêu trong mỗi nhóm mục tiêu: Mỗi nhóm mục tiêu bao gồm nhiều chỉ tiêu thành phần. Bước tiếp theo là xác định trọng số cho các chỉ tiêu thành phần. Lưu ý, tổng số các trọng số của các chỉ tiêu trong cùng một nhóm bằng 1, hay là 100%, như ví dụ đối với nhóm chỉ tiêu tài chính của khối Lạnh công nghiệp dưới đây.

Sơ đồ 3.6 – Xác định trọng số chỉ tiêu



Đồng thời với quá trình xác định trọng số này, các nhà quản lý công ty sẽ thống nhất các chỉ tiêu được coi là “rất quan trọng” được phân loại A đối với bộ phận/khối. Việc hoàn thành các chỉ tiêu “rất quan trọng” này sẽ là một trong các điều kiện để xem xét việc hoàn thành hay vượt kế hoạch của bộ phận. Thông qua phân loại “rất quan trọng” này nhằm hướng các bộ phận/khối đến mục tiêu chiến lược chung toàn công ty. Các chỉ tiêu B là những chỉ tiêu còn lại. các chỉ tiêu B dùng để đánh giá và kiểm soát toàn diện của mỗi bộ phận, các chỉ tiêu được phân loại A – “rất quan trọng” dùng để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch của các khối/bộ phận.

Bước 3: Theo dõi, kiểm soát định kỳ thực hiện mục tiêu: Với mỗi chỉ tiêu, nhà quản trị trực tiếp và phụ trách các bộ phận sẽ thống nhất “tần suất theo dõi” và báo cáo. Tùy từng, mục tiêu tần suất này có thể hàng tháng, hàng quý hay nửa năm, cả năm một lần. Các nhà quản trị cấp dưới có trách nhiệm tổng hợp báo cáo các chỉ tiêu theo đúng tần suất qui định. Trong quá trình theo dõi báo cáo, nếu phát hiện những rủi ro hay nguy cơ không hoàn thành các chỉ tiêu kế hoạch, cán bộ phụ trách bộ phận cần chủ động đề xuất các biện pháp khắc phục và thống nhất với cán bộ quản trị cấp trên. Với vai trò giám sát và theo dõi, kiểm soát, cán bộ quản trị cấp trên cũng cần phân tích giúp các bộ phận phát hiện các nguy cơ, và trao đổi hỗ trợ các cán bộ này tìm những giải pháp khắc phục.

Bước 4: Đánh giá cho điểm đánh giá thành quả thực tế vào cuối kỳ: Vào cuối mỗi kỳ, nhà quản trị trực tiếp xác định thành quả thực tế điền vào ô số 9 - “Điểm chỉ tiêu” của bảng đánh giá và tính điểm thành quả điền vào ở cột số 10- “Điểm thành quả ” ở bảng bên dưới. (Ví dụ ở bảng 3.20 cho BSC khối LCN)

✓ **Cách tính điểm của mỗi chỉ tiêu qui định như sau:**

- Nếu vừa đạt mức kế hoạch, điểm của chỉ tiêu đó sẽ là 100 điểm.
- Nếu kết quả tốt hơn 1% so với kế hoạch, cộng thêm 1 điểm cho chỉ tiêu đó. Điểm cộng tối đa là 100 điểm cho mỗi chỉ tiêu hoàn thành vượt mức này.
- Nếu kết quả kém hơn 1% so với kế hoạch, trừ đi 2 điểm ở chỉ tiêu đó. Điểm trừ tối đa là hết số điểm (100 điểm) của chỉ tiêu không hoàn thành này.
- Trong trường hợp đặc biệt do đơn vị đo chỉ tiêu không qui được về % thực hiện kế hoạch như “thời hạn hoàn thành”, Công ty sẽ có qui định tính điểm riêng cho từng chỉ tiêu đó. Ví dụ, Công ty có thể dùng đơn vị theo ngày, tuần hay tháng để tính điểm cộng hay trừ cho loại chỉ tiêu này. Chẳng hạn, cứ chậm 1 tháng so với kế hoạch, thì số điểm sẽ bị trừ đi là X điểm...Khi giao

những chỉ tiêu này, công ty sẽ thống nhất cách tính điểm cho loại chỉ tiêu đặc biệt này.

- Điểm chỉ tiêu sẽ được ghi vào cột 9 “ Điểm chỉ tiêu” ở bảng đánh giá thành quả quản lý theo BSC (Xem thêm ở phụ lục 3 và bảng 3.20).

✓ **Cách tính điểm thành quả như sau:**

- Sau khi đã tính điểm chỉ tiêu cho tất cả các chỉ tiêu. Điểm thành quả (Điểm TQ) của mỗi bộ phận sẽ được tính bằng công thức sau:

Điểm TQ = \sum ((điểm chỉ tiêu) x (trọng số của chỉ tiêu) x (trọng số của nhóm))
--

Số liệu sau khi tính toán sẽ ghi vào cột 10 “ Điểm thành quả” trong bảng đánh giá thành quả theo BSC (Xem thêm ở phụ lục 3 và bảng 3.20).

Bộ phận được coi là hoàn thành kế hoạch khi tổng số điểm thành quả là 100 và các chỉ tiêu được xác định là “rất quan trọng”- Phân loại A phải đạt số điểm từ 90 trở lên.

Bước 5: Sử dụng kết quả đánh giá và lưu hồ sơ: Điểm thành quả mỗi kỳ của các bộ phận sẽ được sử dụng làm căn cứ để xác định mức thưởng cho các bộ phận. Phòng nhân sự sẽ lưu hồ sơ kết quả đánh giá thành quả của các bộ phận. Đồng thời, kết quả đánh giá của các bộ phận/khối cũng là căn cứ đầu vào cho quá trình xây dựng các mục tiêu, chỉ tiêu và các biện pháp hoạt động ở kỳ tiếp theo.

Bảng 3.20 - Mẫu Bảng đánh giá thành quả quản lý theo BSC

(Xem thêm chi tiết ở phụ lục 3)

Mục tiêu	Chỉ tiêu	Chỉ số đo	Mức độ quan trọng	Trọng số chỉ tiêu (%)	Chỉ tiêu			Đánh giá định kỳ		Tần xuất theo dõi	Biện pháp
					ĐVT	Kế hoạch năm	Kế hoạch kỳ đánh giá	Điểm Chỉ tiêu	Điểm thành quả		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=9 x 5 x 1	11	12
Financial (35%)	- Tăng doanh thu hợp lý	Giá trị hợp đồng ký trong năm	A	25%	Tỷ	x	x			Quý	
		Doanh thu thực hiện	A	25%	Tỷ	x	x			Quý	
	- Tăng lợi nhuận	Lãi gộp	B	10%	Tỷ	x	x			Quý	
		Lãi gộp/Doanh thu	B	5%	%	x	x			Quý	
		Lãi gộp khối	A	15%	Tỷ	x	x			Quý	
	- Giảm chi phí	Chi phí sản xuất chung tại nhà máy	B	5%	Tỷ	x	x			Quý	
		Chi phí quản lý khối	B	5%	Tỷ	x	x			Quý	
Số ngày bình quân khoản phải thu		B	10%	Ngày	x	x			Quý		

Kết luận chương 3

Kiểm soát tốt hoạt động quản lý là ước muốn của các nhà quản trị cấp cao, nhằm đạt đến mục tiêu chung của tổ chức, với chi phí thấp nhất, đạt hiệu quả cao nhất. Tuy nhiên, việc làm sao để mọi người trong công ty, đặc biệt là các nhà lãnh đạo cấp trung hiểu rõ và cùng quyết tâm thực hiện và góp một tay vào hệ thống kiểm soát một cách hiệu quả là việc làm khó khăn và thiết thực nhất trong giai đoạn hiện nay.

BSC là công cụ đánh giá và kiểm soát quản lý tốt nhất hiện nay trong việc quản trị doanh nghiệp, tuy nhiên để cho nó thực sự đi vào cuộc sống thì phải có sự đồng sức đồng lòng của nhà quản trị cấp cao cũng như các nhà quản trị cấp trung trong công ty. Làm sao đưa BSC như là một cầm nang cho các cán bộ quản trị các cấp hướng đến nó (mục tiêu, chỉ tiêu), vận dụng nó (các biện pháp, giải pháp) như là một kim chỉ nam cho mọi hành động kiểm soát và quản lý. Song song với việc kiểm soát quản lý thì các công cụ phân tích chênh lệch cũng phải được sử dụng thường xuyên trong kiểm soát hoạt động nhằm phân tích và chỉ ra các yếu tố bất thường để từ đó đưa ra giải pháp hợp lý để hướng hoạt động của các khối, bộ phận đến mục tiêu chung, nếu bất lợi thì tìm cách khắc nhằm hạn chế thấp nhất thiệt hại xảy ra, còn với yếu tố thuận lợi, thì tập trung nguồn lực để phát huy lợi thế của nó, nhằm tận dụng mọi thời cơ để phát triển công ty đến hướng có lợi nhất, hiệu quả nhất.

Việc kết hợp giữa kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý thông qua công cụ phân tích chênh lệch và phân tích hiệu quả thông qua đánh giá bảng cân đối thành quả-BSC và báo cáo bộ phận, giúp cho công ty tận dụng hết nguồn lực và kiểm soát được mục tiêu chiến lược của công ty, đồng thời qua đó, biết điểm mạnh điểm yếu của mình để có đối sách thích hợp trong từng thời kỳ.

Bên cạnh đó việc kết hợp nhịp nhàng giữa kiểm soát và thực hiện đã giúp cho các nhà quản trị cấp trung cũng như nhân viên thừa hành giảm bớt mặc cảm mình bị kiểm soát, tạo tính tự chủ trong quá trình kiểm soát, giúp họ có trách nhiệm tự kiểm soát.

BSC thực sự trở thành một công cụ kiểm soát quản lý một cách hiệu quả khi có sự cam kết từ phía nhà lãnh đạo cấp cao và các nhà quản trị cấp trung. Làm sao công tác kiểm soát hoạt động song hành với hoạt động sản xuất kinh doanh thường ngày của

công ty, giúp cho các nhà quản trị cấp trung thực hiện nó như là một công cụ để quản lý.

Một điểm mới trong đề tài này là việc kiểm soát quản lý và đánh giá thành quả chiến lược thông qua bảng đánh giá thành quả-BSC là một công cụ mới nhất được sử dụng rộng rãi trong các công ty đa quốc gia, và rất phù hợp với đặc điểm của các doanh nghiệp Việt nam trong tình hình mới. BSC thực sự đã đem lại hiệu quả lớn cho các công ty trong việc kiểm soát quản lý đặc biệt là làm cho công ty phát triển một cách bền vững, cân đối không bị lệch lạc. Trước đây, các công cụ khác chỉ quan tâm đến mục tiêu tài chính mà quên đi các mục tiêu khác giúp một công ty phát triển bền vững đó là mục tiêu khách hàng, nội bộ, và sự học hỏi để tăng trưởng cũng như hoàn thiện nội bộ của tổ chức để phát triển một cách bền vững. Khi công ty chạy theo lợi nhuận mà quên mất việc phải củng cố nguồn lực nội bộ cũng như cải tiến và hoàn thiện nội bộ, không có kế hoạch chuẩn bị nguồn nhân lực và đào tạo lực lượng kế cận để thỏa mãn khách hàng nên dẫn đến tình trạng quá tải, khi phát triển nóng dẫn đến có những lỗ hổng trong quản lý không kiểm soát được. Khi có kiểm soát theo công cụ BSC công ty biết được mình đang yếu chỗ nào mạnh chỗ nào và mục đích của mình là gì? Và mình cần quan tâm cái gì là trọng yếu, từ đó phân bổ nguồn lực một cách hợp lý. Căn cứ trên BSC công ty, BSC khối và BSC bộ phận, giúp cho các nhà quản trị cấp trung, cấp cao cân đối nguồn lực và tự kiểm soát hoạt động của cấp dưới cũng như khối, bộ phận mà mình quản lý. Công cụ này không những thích hợp cho công ty chúng tôi mà nó còn thích hợp cho rất nhiều doanh nghiệp tại Việt nam với mọi loại hình (Các tập đoàn, các công ty, tổng công ty, doanh nghiệp vừa và nhỏ,...cho cả những tổ chức phi lợi nhuận...) Các chỉ tiêu, hay trọng số các chỉ tiêu trong BSC của từng loại hình doanh nghiệp khác nhau. Tùy theo đặc thù của từng tổ chức trong mỗi giai đoạn và sẽ tùy thuộc vào mục tiêu chiến lược chung của tổ chức/công ty mà các trọng số và chỉ tiêu này là khác nhau.

Phần Kết luận chung và những điểm mới của đề tài

Đây là công trình nghiên cứu ứng dụng cho đặc thù công ty cổ phần Kỹ nghệ lạnh, xuất phát từ nhu cầu thực tế và được xem là cấp thiết, và đã áp dụng thử từng phần tại công ty trong năm 2006, có nhiều dấu hiệu khả quan. Nếu có điều kiện nghiên cứu nâng cao và có thời gian thì nội dung đề tài này sẽ được phát triển và nghiên cứu sâu hơn để ứng dụng tốt cho các doanh nghiệp Việt nam. Với nội dung này, đề tài đã có nhiều đóng góp mới như sau:

Về mặt lý lý luận :

- Lần đầu tiên ở Việt nam đề tài quan tâm đến sự phân biệt giữa kiểm soát hoạt động và kiểm soát quản lý, một cách có hệ thống.
- Lần đầu tiên áp dụng BSC vào Doanh nghiệp Việt nam, Doanh nghiệp cổ phần. BSC giúp cho các doanh nghiệp/tổ chức thấy được mối quan hệ giữa các yếu tố tạo nên sự thành công một tổ chức (tài chính, khách hàng, nội bộ, học hỏi và tăng trưởng), giúp các nhà quản trị cấp cao kiểm soát tốt công ty một cách toàn diện.. đồng thời qua đó giúp các doanh nghiệp Việt nam vững bước, tự tin hơn trong tiến trình gia nhập WTO.
- Hệ thống đánh giá thông qua bảng cân đối thành quả BSC giúp cho một tổ chức phát triển một cách bền vững.

Về mặt thực tiễn:

- Lần đầu tiên công cụ kiểm soát hoạt động thông qua phân tích chênh lệch được ứng dụng và triển khai tại công ty một cách hệ thống với mục đích kiểm soát.
- Lần đầu tiên áp dụng BSC vào đánh giá và kiểm soát quản lý tại công ty CP Kỹ Nghệ Lạnh, hứa hẹn mang lại nhiều lợi ích trong việc kiểm soát quản lý nhằm giúp cho công ty đạt được được mục tiêu chiến lược.
- Trong khuôn khổ đề tài này chỉ nghiên cứu ứng dụng cho đặc thù Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh, nhưng với tham vọng nó sẽ nhân rộng và phát triển để ứng dụng cho các doanh nghiệp khác ở Việt nam, giúp cho các doanh nghiệp kiểm soát tốt hoạt động và quản lý của công ty mình để có thể cạnh tranh được với các công ty đa quốc gia đang dần chiếm lĩnh thị trường khi WTO đang cận kề.

PHẦN PHỤ LỤC

1. Hệ thống các chỉ tiêu tham khảo theo bảng cân đối thành quả BSC

BSC - Công ty

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tăng doanh số hợp lý (Doanh số ký hợp đồng và doanh số thực hiện) - Tăng lợi nhuận (Lãi gộp, lợi nhuận trước thuế) - Quản lý chi phí hiệu quả (Lãi vay, CPQL/Doanh số, Nợ khó đòi...) - Mức độ cân đối ngân lưu - ROI 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chất lượng, tiến độ (Thư các nhận) - Giảm cả cạnh tranh (Tỷ lệ thắng thầu) - Quan hệ tốt khách hàng (Tỷ lệ khách hàng lặp lại, sự thỏa mãn khách hàng..) - Tăng thị phần (M&E, LCN, Panel)
<p>Học hỏi và phát triển</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nâng cao trình độ cho nhân viên và CN quản lý (Số giờ đào tạo...) - Phát triển năng lực kinh doanh (Hàm lượng giá trị gia tăng/SP, % giảm giá thành..) - Phát triển sản phẩm mới (%Giá trị SP mới/Tổng Doanh số) - 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hoàn thiện và phát triển hệ thống quản lý nội bộ(KSHĐ, KSQL,ISO,HT lương thưởng...) - Cải tiến hệ thống thông tin nội bộ(Đúng hạn) - Nâng cao hiệu quả quản lý điều hành kinh doanh.(Doanh số/người,...) - Thực hiện tốt chế độ báo cáo (Nội bộ và bên ngoài) - Xây dựng môi trường làm việc hợp tác, hấp dẫn và cạnh tranh.

BSC – Các khối

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tăng doanh số hợp lý (Doanh số ký hợp đồng và doanh số thực hiện) - Tăng lợi nhuận (Lãi gộp, lợi nhuận trước thuế) - Giảm chi phí (Lãi vay, CPQL,Nợ khó đòi...) - Cân đối ngân lưu 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chất lượng, tiến độ(Thư các nhận) - Giảm cả cạnh tranh (Tỷ lệ thắng thầu) - Quan hệ tốt khách hàng (Tỷ lệ khách hàng lặp lại, sự thỏa mãn khách hàng..) - Tăng thị phần
--	--

<p>Học hỏi và phát triển</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hàm lượng giá trị gia tăng - Giá trị sản phẩm mới - Giá trị thực hiện công trình lĩnh vực mới - Trình độ của các vị trí quản lý 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Đáp ứng nhanh yêu cầu khách hàng - Tăng năng suất lao động - Nâng cao hiệu quả sản xuất - Nâng cao hiệu quả kinh doanh.. - Kỹ năng của nhân viên kinh doanh - Số lượng nhà quản trị dự án chất lượng -
--	---

BSC - nhà máy Sản xuất

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kiểm soát chi phí - Tỷ lệ giá thành sản phẩm - Mức tăng trưởng sản lượng sản xuất - 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mức độ hài lòng khách hàng - Khách hàng tái thực hiện - Hạn chế lượng KH khiếu nại về sản phẩm
<p>Học hỏi và phát triển</p> <ul style="list-style-type: none"> - % mặt hàng mới/tổng doanh thu - Số lượng sản phẩm mới - Tăng trưởng đầu tư - 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Độ ổn định của nguồn lực - Nâng cao thu nhập - Môi trường làm việc - Trình độ nhân viên, công nhân - Chấp hành qui định, qui chế -

BSC – Quản lý Dự án

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Lãi gộp dự án theo chỉ tiêu kế hoạch - Bảo đảm cân đối ngân lưu của dự án - Hồ sơ chứng từ thanh toán hợp lệ đầy đủ và kịp thời - Kiểm soát được chi phí 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bảo đảm tiến độ - Đáp ứng và nâng cao chất lượng - Dịch vụ, bảo trì bảo hành sau khi dự án đưa vào hoạt động - Tạo mối quan hệ tốt với khách hàng
<p>Tăng trưởng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nâng cao năng lực quản lý dự án - Đào tạo đội ngũ quản lý dự án chuyên nghiệp - Tiếp cận và nắm bắt công nghệ mới 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bố trí sắp xếp công việc phù hợp - Phát triển năng cao tính hợp tác, giữa các nhà quản trị, các ban quản lý dự án, và các bộ phận -

BSC - Tài chính kế toán

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kiểm soát tốt chi phí - Sử dụng tối ưu nguồn lực tài chính - Giảm tỷ lệ nợ khó đòi - Giảm lãi vay - Báo cáo tài chính, thuế đúng hạn - Báo cáo Quản trị kịp thời, tin cậy - ... - 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Đảm bảo thanh toán tiền cho khách hàng trên cơ sở kế hoạch được duyệt - Trả nợ vay đúng hạn - Hỗ trợ các khối về công tác tài chính... - Mức độ hài lòng của các bộ phận về thanh toán -
<p>Học hỏi & phát triển</p> <ul style="list-style-type: none"> - Xây dựng hệ thống thông tin quản trị - Phát triển về chất lượng đội ngũ kế toán: Kỹ năng tài chính, luật... - Tổ chức thường xuyên các hội thảo về tài chính 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cải tiến môi trường làm việc: phương tiện, mối quan hệ, thu nhập, phương pháp - Phân công công việc rõ ràng, có hiệu quả - Xây dựng hệ thống xử lý thông tin hiệu quả - Tuân thủ các nội quy của Công ty, nhà nước.

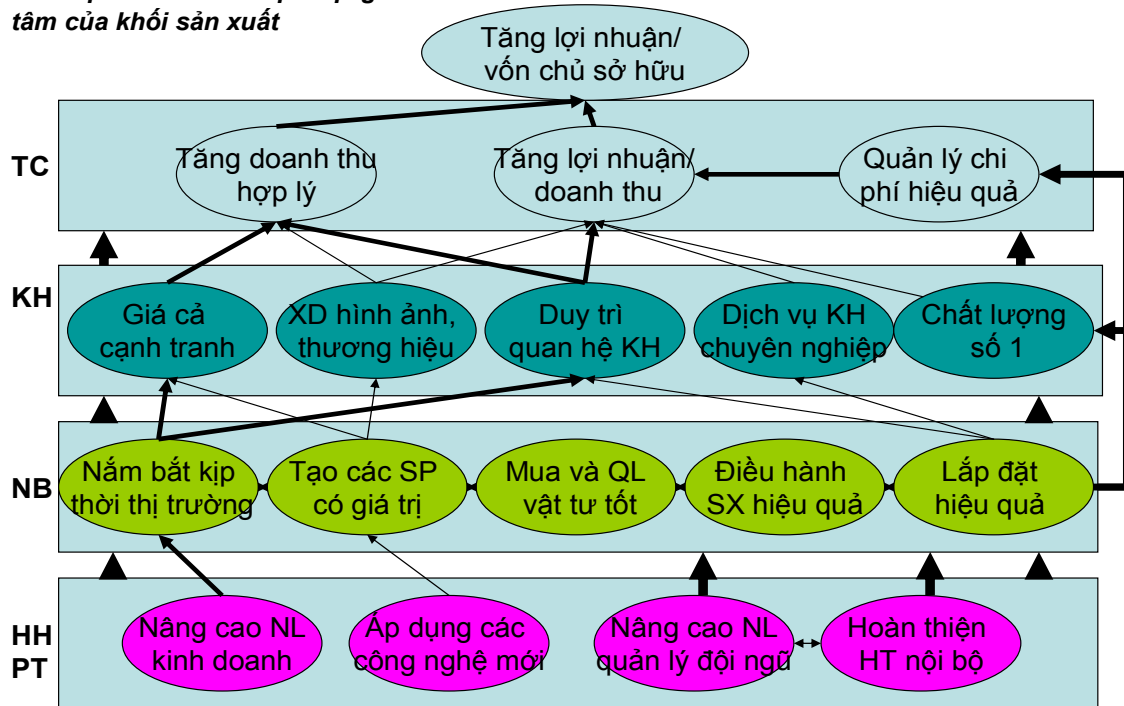
BSC - Nhân sự hành chính

<p>Tài chính:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tiết kiệm chi phí tuyển dụng, đào tạo, hành chính - Chất lượng tuyển dụng - Mức độ đầy đủ và hoàn thiện của các hệ thống chính sách nhân sự - Bảo đảm hệ thống thông tin thông suốt - Bảo đảm an toàn, an ninh mạng 	<p>Khách hàng:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sự hài lòng của các bộ phận về công tác nhân sự - Hài lòng của các cơ quan bên ngoài (bảo hiểm, sở lao động..)
<p>Học hỏi & phát triển</p> <ul style="list-style-type: none"> - Xây dựng văn hóa hợp tác - Tin học hóa hệ thống quản lý nhân sự - Chiến lược đào tạo 	<p>Nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Phân công công việc của nội bộ - Nâng cao trình độ đội ngũ

2. Một ví dụ về mối liên hệ giữa các chỉ tiêu và mục tiêu chiến lược của khối sản xuất

Tùy theo chức năng nhiệm vụ và mục tiêu chiến lược từng năm, từng kỳ (1 năm, 3 năm, 5 năm..) để có những ưu tiên phát triển từng mục tiêu một, và kế hoạch chi tiết của từng mục tiêu có khác nhau. Mối quan hệ giữa các mục tiêu và chỉ tiêu được thể hiện qua ví dụ về bản đồ liên kết các vấn đề chiến lược trọng tâm của khối như sau :

Ví dụ về bản đồ liên kết các mục tiêu chiến lược trọng tâm của khối sản xuất



3. MẪU BSC và đánh giá thành quả quản lý theo BSC

Từ cột 1-> cột 8 và cột 11+12 là mẫu BSC, khi đánh giá thành quả quản lý bổ sung thêm cột 9 và cột 10.

Mục tiêu	Chỉ tiêu	Chỉ số đo	Mức độ quan trọng	Trọng số chỉ tiêu (%)	Chỉ tiêu			Đánh giá định kỳ		Tần xuất theo dõi	Biện pháp
					ĐVT	Kế hoạch năm	Kế hoạch kỳ đánh giá	Điểm Chỉ tiêu	Điểm thành quả		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=9 x 5 x 1	11	12
Financial (35%)	- Tăng doanh thu hợp lý	Giá trị hợp đồng ký trong năm	A	25%	Tỷ	x	x			Quý	
		Doanh thu thực hiện	A	25%	Tỷ	x	x			Quý	
	- Tăng lợi nhuận	Lãi gộp	B	10%	Tỷ	x	x			Quý	
		Lãi gộp/Doanh thu	B	5%	%	x	x			Quý	
	- Giảm chi phí	Lãi gộp khối	A	15%	Tỷ	x	x			Quý	
		Chi phí Sản xuất chung tại nhà máy	B	5%	Tỷ	x	x			Quý	
Chi phí quản lý khối		B	5%	Tỷ	x	x			Quý		
		Số ngày bình quân khoản phải thu	B	10%	Ngày	x	x			Quý	
Customer (25%)	- Chất lượng số 1 VN	Kết quả điều tra từ khách hàng so với đối thủ cạnh tranh	A	20%	%	x	x			Năm	
	- Giá cạnh tranh	Giá bán so với SP cạnh tranh nhập khẩu (EU, Mỹ, Nhật)	B	10%	%	x	x			Năm	
		Tỷ lệ đầu thầu/báo giá thành công	B	10%	%	x	x			Năm	
		Chỉ số khách hàng lặp lại	B	10%	%	x	x			Năm	
	- Quản lý tốt quan hệ khách hàng	Khiếu nại khách hàng	B	10%	Lần/năm	x	x			Năm	

	- Tăng thị phần	Thị phần	B	15%	%	x	x			Năm
		Số khách hàng mới/năm (dự án trên 1 tỷ)	B	10%	%	x	x			Năm
	- Phát triển sản phẩm mới	Doanh số SP mới	A	15%	%	x	x			Quý
Internal (20%)	- Đáp ứng nhanh yêu cầu KH	Tỷ lệ dự án chậm tiến độ/Số dự án thực hiện	B	15%	Lần/năm	x	x			Quý
	- Tạo ra SP có giá trị gia tăng	Hàm lượng giá trị gia tăng lợi nhuận do SP mới hoặc cải tiến mang lại	A	35%	%	x	x			Năm
	- Tăng năng suất lao động	Doanh thu/ tổng số CBCNV	B	15%	Tr/người	x	x			Quý
	- Nâng cao hiệu quả điều hành quản lý sản xuất	Tỷ lệ sản phẩm bị KH khiếu nại về chất lượng	B	15%	%	x	x			Năm
	- Nâng cao hiệu quả điều hành quản lý kinh doanh	Số lần khiếu nại của KH về DV/HĐ	B	10%	lần/năm	x	x			Năm
	- Xây dựng MT và điều kiện làm việc cho NV	Số lần tai nạn LĐ/năm	B	10%	lần/năm	x	x			Năm
	Learning and growth (20%)	- Nâng cao năng lực chuyên môn cho NV	Số giờ đào tạo bình quân cho NV	B	10%	giờ	x	x		
		Tỷ lệ CN được nâng bậc thợ theo qui định	B	10%	Người	x	x			Năm
- Hoàn thiện và phát triển HT QL nội bộ		XD và áp dụng HT kiểm soát và đánh giá	B	10%	Đúng hạn	x	x			Năm
		Hoàn thiện HT báo cáo nội bộ	B	10%	Đúng hạn	x	x			Năm
- Phát triển năng lực SX KD		Rút ngắn thời gian thiết kế, sản xuất, báo giá...	B	10%	%	x	x			
		Cải tiến giảm giá thành sản xuất	A	30%	%	x	x			
- Nâng cao thu nhập và điều kiện sống cho NV		- Thu nhập BQ người/tháng	B	10%	Tr/tháng	x	x			

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Tập thể tác giả khoa Kế toán-Kiểm toán, Kế toán quản trị, Nhà Xuất bản thống kê, 2004
2. Tập thể tác giả khoa Kế toán-Kiểm toán, Kế toán quản trị, Nhà Xuất bản thông kê, 2006
3. Business edge, Lập và kiểm soát ngân sách, Nhà xuất bản trẻ, 2006
4. Nguyễn Tấn Bình, Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Đại học quốc gia TP HCM, 2003
5. Luận văn của tác giả Phan Hoài Vũ – TGS.TS Phạm Văn Dược hướng dẫn, Xây dựng hệ thống kiểm soát chi phí trong điều kiện áp dụng hệ thống khoán chi phí từng bộ phận trong công ty CP hóa dầu Mê Kông, 2004
6. Các tài liệu thực tế tại Công ty Cổ phần Kỹ Nghệ Lạnh.

Tiếng Anh

1. EJ.Blocher, KH-TW.LIN (2005), Cost Management, 3rd Edition, MC Graw Hill, Page 510-806
2. EJ.Blocher, KH-TW.LIN (2003), Cost Management, 2nd Edition, MC Graw Hill, Page 738-899
3. Robert S.Kaplan, Anthony A.Atkinson , Advanced managerment Accounting, 3rd Edition, Page 368-375
4. <http://Balancedscorecard.org>