Kế toán quản trị và chiến lược chuỗi cung ứng của doanh nghiệp: Vai trò và các kỹ thuật áp dụng

*TS. Nguyễn Quỳnh Trang**
**Trường Đại học Thương mại*

Tóm tắt:
Do những lợi ích mà chuỗi cung ứng mang lại, việc xây dựng chiến lược cho chuỗi cung ứng ngày càng được các doanh nghiệp (DN) coi trọng. Bài viết khái quát về chiến lược chuỗi cung ứng, vai trò và các kỹ thuật áp dụng của kế toán quản trị (KTQT) trong chiến lược chuỗi cung ứng của DN.
***Từ khoá**: kế toán quản trị, chiến lược chuỗi cung ứng.*
***Abstract**: Supply chain strategy describes the plan for a series of supply chain activities that will be applied to achieve the overall business goals of the enterprise. In addition, this strategy is also designed to cut operating costs and maximize the operational productivity of that company's supply chain. Due to the benefits that supply chains bring, building a supply chain strategy is increasingly valued by businesses. The article provides an overview of supply chain strategy, the role and applied techniques of management accounting in the supply chain strategy of enterprises.*
***Keywords**: Management accounting, supply chain strategy*
***JEL**: M20, M40, M10.*

1. Đặt vấn đề

Trong môi trường kinh doanh toàn cầu, các DN phải đối diện với áp lực cạnh tranh rất lớn. Chu kỳ sống của sản phẩm ngày càng ngắn lại, nhu cầu của khách hàng về sản phẩm ngày càng đa dạng, cùng với sự gia tăng chi phí hậu cần và tồn kho, đòi hỏi các DN không chỉ tập trung vào hoạt động sản xuất kinh doanh của riêng mình, mà phải tập trung cho cả chuỗi cung ứng. Thực tế này cùng với những tiến bộ và những đổi mới liên tục trong công nghệ truyền thông và vận tải, đã thúc đẩy sự phát triển của chuỗi cung ứng và các kỹ thuật quản trị. Quản trị chuỗi cung ứng là công việc không chỉ dành riêng cho các nhà quản lý chuỗi cung ứng, mà tất cả các bộ phận trong DN đều phải hỗ trợ và trực tiếp tham gia bằng cách chia sẻ thông tin về những vấn đề liên quan như: dự báo tình hình cung – cầu, kế hoạch thu mua, kế hoạch sản xuất và phân phối, những thay đổi về công suất sản xuất, các chiến lược marketing…

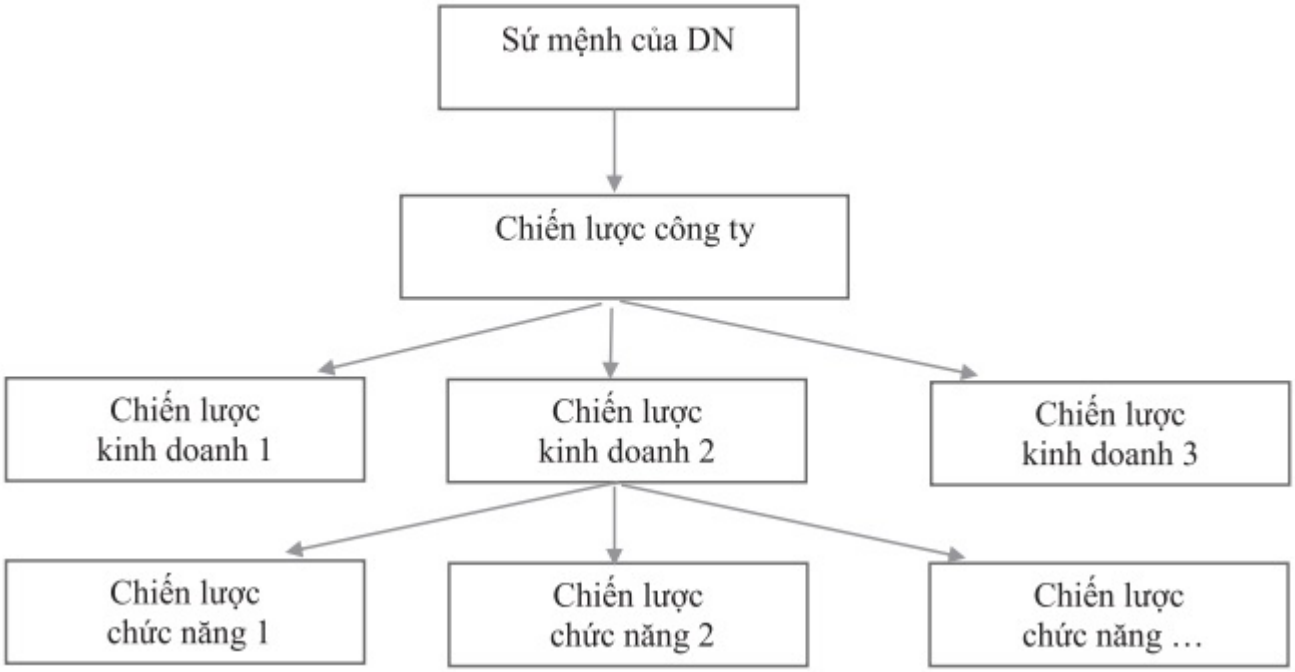
KTQT là một phần của quá trình quản trị, hướng về các quy trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất các nguồn lực của tổ chức, hỗ trợ các NQT đưa ra các quyết định trong quá trình lập kế hoạch và tổ chức thực hiện. Đồng thời, cung cấp những báo cáo chuyên sâu giúp NQT kiểm soát, xây dựng và thực hiện các chiến lược của DN (IMA, 2008). Dựa trên tổng quan các tài liệu kết nối giữa KTQT và chiến lược chuỗi cung ứng, bài viết sẽ trình bày khái quát hai vấn đề: vai trò của KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng của DN và các kỹ thuật KTQT được sử dụng để tạo ra thông tin hỗ trợ các NQT ra quyết định trong hoạch định, tổ chức thực hiện, đánh giá và điều chỉnh chiến lược chuỗi cung ứng.

2. Khái quát về chiến lược chuỗi cung ứng và tổng quan nghiên cứu KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng

Chuỗi cung ứng bao gồm tất cả các DN tham gia một cách trực tiếp hoặc gián tiếp vào việc đáp ứng nhu cầu khách hàng (Sunil Chopra & Peter Meindl, 2012). Các chủ thể tham gia vào chuỗi cung ứng có thể khái quát gồm 5 nhóm: nhà cung cấp vật liệu, nhà

sản xuất, nhà phân phối (bán buôn), người bán lẻ (bán sỉ) và khách hàng. Một chuỗi cung ứng bao gồm nhiều DN và một DN, có thể tham gia vào nhiều chuỗi cung ứng khác nhau. Quản trị chuỗi cung ứng là tập hợp những phương thức để tích hợp và sử dụng hiệu quả các chủ thể tham gia vào chuỗi cung ứng, nhằm phân phối hàng hóa đến đúng lúc, đúng địa điểm, đúng yêu cầu về chất lượng, số lượng, với mục tiêu giảm thiểu chi phí trên toàn chuỗi trong khi tối đa sự thỏa mãn nhu cầu khách hàng (Viện Quản trị Chuỗi cung ứng, 2000). Trong những bối cảnh khác nhau, tất cả các hoạt động quản trị chuỗi cung ứng đều tập trung vào sự thoả mãn của khách hàng, những vấn đề khách hàng quan tâm như: giá cả, chất lượng sản phẩm dịch vụ, độ tin cậy, tính linh hoạt, thời gian và địa điểm phân phối… Những điều này phụ thuộc vào các khía cạnh khác nhau của công tác quản trị chuỗi cung ứng và có thể được nhấn mạnh bởi chiến lược chuỗi cung ứng (Novich, 1990). Chiến lược chuỗi cung ứng của một tổ chức, bao gồm tất cả những quyết định chiến lược, chính sách, kế hoạch và văn hoá liên quan đến việc quản trị chuỗi cung ứng (Viện Quản trị Chuỗi cung ứng, 2000).

Hình 1: Các cấp chiến lược của DN



Trong 01 tổ chức có 03 cấp chiến lược: chiến lược cấp công ty; chiến lược kinh doanh (cho mỗi đơn vị kinh doanh); và chiến lược chức năng (cho mỗi chức năng như: tài chính, marketing, sản xuất, cung ứng, R&D…).

Trong khi, chiến lược công ty và các chiến lược kinh doanh đặt ra định hướng chung cho DN, những mục tiêu DN cần đạt được, thì chiến lược chuỗi cung ứng là một chiến lược chức năng nhằm xác định chính sách, cách thức và công việc cụ thể của chuỗi cung ứng để hoàn thành mục tiêu. Hai chiến lược chuỗi cung ứng được đề cập nhiều trong các tài liệu nghiên cứu về quản trị chuỗi cung ứng là: chiến lược tinh gọn (Lean strategy) – hướng đến tối thiểu chi phí, hạn chế lãng phí trong quá trình vận hành và chiến lược linh hoạt (Agile strategy) – hướng đến tối đa sự thoả mãn từ khách hàng, ứng với 2 chiến lược cạnh tranh cơ bản là chiến lược dẫn đạo chi phí (Low cost strategy) và chiến lược khác biệt hoá (Differentiation strategy).

Từ cuối những năm 1980, đã có một số nghiên cứu đề cập đến ảnh hưởng của việc lựa chọn chiến lược cạnh tranh đối với việc thiết kế KTQT DN (Flameholtz và Das, 1985; Simons, 1987; Govindarajan, 1988). Theo quan điểm truyền thống trong marketing, DN dù theo đuổi chiến lược cạnh tranh nào, thì tất cả các quyết định đều tập trung vào 4 khía

cạnh cơ bản (4P) là: Product - Sản phẩm), Price - Giá), Place - Địa điểm) và Promotion - Quảng bá (Govindarajan, 1988). Để ra quyết định, mọi thông tin cần được chia sẻ cũng liên quan đến 4 yếu tố này. Nếu DN theo đuổi chiến lược kinh doanh là trở thành người dẫn đạo chi phí (giá), các công cụ và phương pháp của KTQT hướng tới cách thức giảm thiểu lãng phí trong các quy trình giúp toàn bộ chuỗi cung ứng được tối ưu và đơn giản hóa. Nếu DN theo đuổi chiến lược cạnh tranh bằng sự khác biệt hoá, thì chiến lược chuỗi cung ứng sẽ chú trọng vào việc cung cấp những sản phẩm mà khách hàng nhìn nhận tốt hơn sản phẩm của những đối thủ cạnh tranh.

Các nghiên cứu công bố gần đây thường tiếp cận mối quan hệ giữa KTQT và chiến lược chuỗi cung ứng dưới góc độ nghiên cứu việc thiết lập một số kỹ thuật KTQT trong các chiến lược chuỗi cung ứng cụ thể, để hỗ trợ quản lý các cặp, chuỗi, dòng giá trị trong mạng lưới (Lalonde and Pohlen, 1996; Dekker & Van Goor, 2000; Brewer & Speh, 2000; Axelsson et al., 2002; Ramos, 2004; Seuring, 2006; Bastl et al., 2010). Nghiên cứu của Lalonde & Pohlen (1996) đề cập đến các việc xác định chi phí trong chuỗi cung ứng và tính toán mức lợi nhuận ròng trên từng sản phẩm hoặc dòng sản phẩm cụ thể (Direct Product Profitability – DPP) thông qua việc áp dụng một số kỹ thuật như: Chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (Activities-based Costing - ABC); Tổng chi phí sở hữu (Total cost of ownership – TCO); Đáp ứng người tiêu dùng hiệu quả (Efficient Consumer Response - ECR). Ramos (2004) đã thảo luận về vai trò của thông tin KTQT chiến lược chuỗi cung ứng và đề cập đến 6 kỹ thuật KTQT có thể được áp dụng: Chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (ABC); Chi phí mục tiêu (Target costing); Chi phí Kaizen (Kaizen costing); Tổng chi phí sở hữu (TCO); Đo lường hiệu suất bằng Thẻ điểm cân bằng (BSC) và Phân tích chuỗi giá trị (VCA).

3. Vai trò của KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng của DN

KTQT có vai trò đặc biệt quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho NQT đưa ra các quyết định tối ưu hoá các hoạt động, các quy trình trong chuỗi cung ứng. Cụ thể:

Thứ nhất, KTQT thu thập, xử lý lý, phân tích và cung cấp thông tin hỗ trợ các NQT hoạch định chiến lược chuỗi cung ứng phù hợp với chiến lược cạnh tranh mà DN đang theo đuổi.

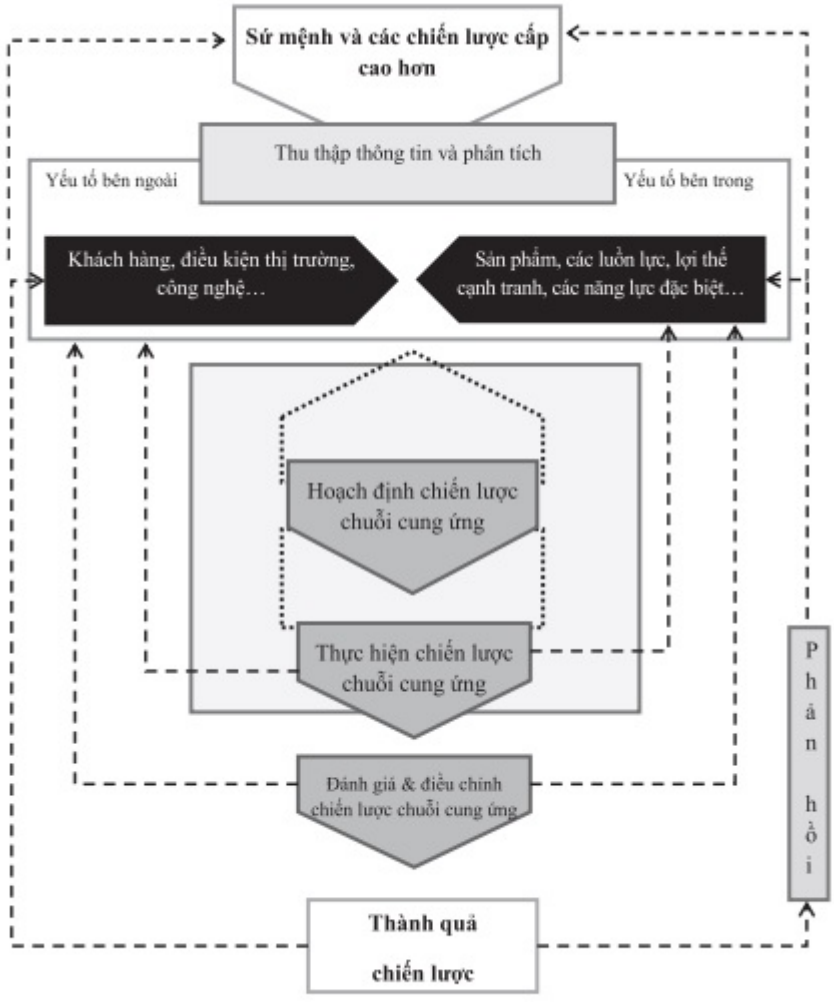
Thứ hai, KTQT thu thập, xử lý lý, phân tích và cung cấp thông tin hỗ trợ các NQT tổ chức thực hiện chiến lược chuỗi cung ứng.

Thứ ba, KTQT thu thập, xử lý lý, phân tích và cung cấp thông tin hỗ trợ các NQT đánh giá và điều chỉnh chiến lược chuỗi cung ứng.

Ngoài việc cung cấp thông tin tài chính, KTQT còn cung cấp thông tin phi tài chính, là cơ sở quan trọng giúp các NQT DN đưa ra các quyết định trong những hoàn cảnh, thời gian, không gian và mục tiêu khác nhau. Tùy thuộc vào từng bước công việc trong quy trình hoạch định chiến lược, tổ chức thực hiện chiến lược, đánh giá và điều chỉnh chiến lược mà NQT sẽ sử dụng thông tin do KTQT cung cấp với nội dung phù hợp. Để có thông tin thích hợp về các yếu tố thuộc môi trường bên ngoài của chuỗi cung ứng, KTQT cần xem xét, phân tích thông tin về điều kiện thị trường, khách hàng, công nghệ, môi trường kinh doanh, loại nhu cầu, mức dịch vụ chấp nhận, các xu hướng trong ngành, các điều kiện kinh tế, các ràng buộc của vị trí địa lý cũng như chính trị hoặc bất kỳ thông tin bên ngoài nào có liên quan. Đối với thông tin về các yếu tố thuộc môi trường bên trong, NQT quan tâm đến một số vấn đề như: tình hình tài chính của DN, cách thức đạt lợi thế cạnh tranh, các năng lực đặc biệt, các nguồn lực, khả năng tạo dựng và duy trì bền vững lợi thế cạnh tranh, cấu trúc chuỗi cung ứng, vị trí và quy mô nhà kho, lượng tồn kho, phương pháp quản lý nguyên vật liệu, mức dịch vụ đạt được, thời gian đáp ứng đơn hàng, các thỏa

thuận về vận tải, xử lý đơn đặt hàng, sự hao hụt hoặc hỏng hóc, hiệu suất và bất kỳ thông tin nội bộ nào có liên quan. Lúc này, KTQT trở nên đặc biệt hữu ích khi hỗ trợ cung cấp một phần thông tin về các nội dung trên, thông qua một số kĩ thuật như: xác định chi phí; phân tích lợi nhuận khách hàng (customer profitability analysis - phân loại khách hàng mang tính chiến lược gồm khách hàng chủ chốt, khách hàng quan trọng và khách hàng khác và tính lợi nhuận trên mỗi khách hàng, dựa vào doanh thu và chi phí được tập hợp cho từng khách hàng); tính mức lợi nhuận ròng trên từng sản phẩm hoặc dòng sản phẩm cụ thể… Tất cả các phân tích này, giúp NQT có cơ sở để điều chỉnh lại chiến lược ban đầu và các hoạt động cần thiết để có được chiến lược mới phù hợp với tình hình thực tiễn của tổ chức. Do đó, NQT cần có biện pháp tác động tích cực để KTQT phát huy hơn nữa vai trò quan trọng này đối với công tác quản trị DN nói chung và chiến lược chuỗi cung ứng nói riêng.

Hình 2: Vai trò của KTQT và chiến lược chuỗi cung ứng



(Nguồn: Hald, K. S., & Thrane, S. (2015)

4. Các kỹ thuật của KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng

KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng được thiết lập để nhận diện, thu thập, phân tích và cung cấp thông tin cho NQT hoạch định chiến lược chuỗi cung ứng, tổ chức thực hiện, kiểm soát, đánh giá hiệu quả và đưa ra các quyết định tối ưu hoá các hoạt động, các quy trình trong chuỗi cung ứng bằng các kỹ thuật của KTQT (Lalonde & Pohlen, 1996; Dekker & Van Goor, 2000; Ramos, 2004). Các thông tin được cung cấp phải đảm bảo tính đa chiều và sử dụng kết hợp cả các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính (Cadez & Guilding, 2008). Để thực hiện điều đó, KTQT cần phải sử dụng kỹ thuật phù hợp để có

thể góp phần vào việc cung cấp dữ liệu cho NQT trong quản trị chiến lược chuỗi cung ứng. Theo Kim S. Hald & Sof Thrane (2015), các kỹ thuật cốt lõi được áp dụng bao gồm:

Chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (ABC)

Ý tưởng về phương pháp ABC được đề xuất bởi các nhà nghiên cứu của Đại học Harvard (R. Cooper, Kaplan & Johnson, 1988): "Một phương pháp tính chi phí được sử dụng để phát hiện ra nguồn gốc các chi phí chung một cách trực tiếp tới các đối tượng chịu chi phí như các sản phẩm, dịch vụ, các quá trình hay các khách hàng nhằm giúp NQT ra các quyết định phù hợp".

Sau hơn 30 năm, kể từ khi hình thành phương pháp luận, ABC đã được chứng minh là có thể giải quyết những hạn chế của kế toán truyền thống và tạo ra một hướng mới cho quản trị chiến lược (Turney P. B. B, 1997; John Innes, Falconer Mitchell & Donald Sinclair, 2000); có thể áp dụng để giải quyết các quyết định trong chiến lược chuỗi cung ứng cụ thể (Pohlen và LaLonde, 1994; Dekker và Van Goor, 2000; Goldsby và Closs, 2000; Pohlen và Colman, 2005; Everaert và cộng sự, 2008). Sử dụng ABC trong chiến lược chuỗi cung ứng, giúp các nhà quản lý biết được nguồn gốc chi phí phát sinh, những hoạt động nào phát sinh chi phí tạo ra giá trị và các hoạt động phát sinh chi phí nhưng không tạo ra giá tri. Trên cơ sở đó, các nhà quản lý có thể đưa ra các biện pháp nâng cao hiệu quả hoạt động của DN, bằng cách loại bỏ những hoạt động không có đóng góp vào giá trị sản phẩm. Đối với các hoạt động có đóng góp cao thì DN có giải pháp cắt giảm chi phí một cách hợp lý, cải tiến sản phẩm nhằm tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường, bằng cách đưa thêm vào sản phẩm những giá trị gia tăng trong điều kiện chi phí cho phép (Pohlen và Coleman, 2005). Hơn nữa, ABC có thể cung cấp thông tin để xác định và so sánh chi phí mà DN sử dụng cho các nhà cung cấp khác nhau, nhà phân phối khác nhau và các khách hàng khác nhau. Những thông tin này có thể được sử dụng trong hiệp thương giá mua, giá bán hàng hoá dịch vụ thoả mãn đề nghị của các bên (Everaert và cộng sự, 2008). Bên cạnh đó, ABC hỗ trợ các DN xác định mức giá tối ưu cho các đơn hàng khác nhau với cơ cấu sản phẩm khác nhau. Cho phép DN chủ động xây dựng chiến lược marketing, để định hướng nhu cầu khách hàng vào những sản phẩm và nhóm sản phẩm có lợi nhuận cao (Wouters, 2006).

Tổng chi phí sở hữu (TCO)

Các phương pháp chi phí truyền thống thường chỉ tính giá mua từ nhà cung cấp, chi phí vận hành và lợi nhuận mà có thể bỏ qua một số khoản chi phí gián tiếp khác để đưa sản phẩm, dịch vụ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Các nhà quản lý nhận ra rằng, các khoản chi phí gián tiếp như chi phí đặt hàng, chi phí giao hàng, chi phí chất lượng và sau đó là những khoản chi phí phát sinh sau bán chiếm từ 20 – 40% tổng chi phí cần thiết, để cung cấp các sản phẩm dịch vụ (Ellram &Siferd, 1998). Khi sự khác biệt đó được nhìn nhận, việc phân tích tổng chi phí sở hữu là một việc cần thiết trong mọi giao dịch kinh doanh, để giúp các nhà quản lý đưa ra các quyết định tốt hơn, thay vì chỉ nhìn vào giá mua của một đối tượng, TCO phân tích, đánh giá tất cả các khoản chi phí liên quan đến việc mua bán, chuẩn bị, vận hành, bảo trì, nâng cấp, thanh lí và các chi phí cần thiết khác của một sản phẩm hay một khoản đầu tư. TCO đã được chứng minh là một kỹ thuật kế toán hỗ trợ một số quyết định chiến lược chuỗi cung ứng như: (1) Quyết định lựa chọn nhà cung cấp và phân bổ khối lượng giữa các nhà cung cấp hiện có; (2) Đo lường hiệu suất liên tục và phản hồi cho các nhà cung cấp; (3) Cung cấp dữ liệu hữu ích cho công ty mua đầu mối trong các tình huống đàm phán mua hàng và trên một cấp độ ứng dụng chiến lược, để mô hình hóa quyết định gia công phần mềm hoặc xác định tiềm năng tái kỹ nghệ và cải tiến các quy trình nội bộ và tại các nhà cung cấp (Ellram & Siferd, 1993, 1998; Ellram, 1994, 1995; Degraeve và Roodhoof, 1999; Ferrin và Plank, 2002; Hurkens và cộng sự, 2006).

Phân tích chi phí chuỗi giá trị (VCA)

Chuỗi giá trị của một DN bao gồm các hoạt động chính và các hoạt động bổ trợ tạo nên lợi thế cạnh tranh khi được cấu hình một cách thích hợp (Porter M.E.,1985). Các hoạt động chính là những hoạt động hướng đến việc chuyển đổi về mặt vật lý và quản lý sản phẩm hoàn thành để cung cấp cho khách hàng, gồm 5 nhóm: Logistics đầu vào (inbound logistics), sản xuất, logistics đầu ra (outbound logistics), marketing và bán hàng, dịch vụ khách hàng. Các hoạt động bổ trợ cho phép hoặc hỗ trợ các hoạt động chính, gồm 4 nhóm: thu mua, phát triển công nghệ, quản trị nhân lực và cơ sở hạ tầng. Mô hình VCA được Porter M.E. đề xuất từ năm 1985 và sau đó được phát triển bởi Shank & Govindarajan (1992). VCA là một công cụ quản trị chiến lược được sử dụng để phân tích tất cả các các hoạt động chính và các hoạt động bổ trợ trong chuỗi giá trị (Shank & Govindarajan, 1992). Mục tiêu của VCA, là giúp DN phân tích, đánh giá lợi thế hoặc bất lợi cạnh tranh của mình, thấy được hoạt động nào đem lại lợi thế cạnh tranh nhất cho DN (lợi thế về chi phí, lợi thế về sự khác biệt…) và hoạt động nào cần cải thiện để phát triển được chiến lược cạnh tranh mà DN đang theo đuổi.

Chi phí mục tiêu (TC) và chi phí Kaizen (KC)

Chi phí mục tiêu là một công cụ để quản trị chi phí trong các giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và triển khai sản phẩm trong DN và giữa các DN trong chuỗi cung ứng (Monde và Hamada, 1991). TC được thiết kế nhằm giúp các DN tối thiểu hóa chi phí và đạt được lợi nhuận tối đa trong dài hạn (Cooper & Slagmuler, 1999; Burrows & Chanhall, 2012). Căn cứ vào kết quả nghiên cứu thị trường, DN sẽ ước tính giá bán sản phẩm mà thị trường có thể chấp nhận được và xác định lợi nhuận mục tiêu của sản phẩm, đồng thời căn cứ vào giá bán và lợi nhuận mục tiêu để xác định chi phí mục tiêu tối đa cho sản phẩm.

Chi phí Kaizen áp dụng các nguyên tắc giống như chi phí mục tiêu, nhưng được thiết kế để quản lý chi phí liên quan đến giai đoạn sản xuất (Modarress et al., 2005). Theo Ojua (2016), chi phí Keizen tích lũy chiến lược giảm chi phí cho mỗi giai đoạn sản xuất cho đến khi đạt được mục tiêu cải tiến của chu kỳ sản phẩm. Khi kỹ thuật chi phí Keizen kết hợp với kỹ thuật chi phí mục tiêu, nó đã thực hiện được mục tiêu cao nhất của KTQT hiện nay (Guilding và cộng sự, 2000). Các quy trình không tạo thêm giá trị cho sản phẩm, dịch vụ sẽ được điều chỉnh cho phù hợp với tình hình cạnh tranh trên thị trường.

Trong một nghiên cứu dựa trên khảo sát, Ellram (2000) đã xem xét lý do tại sao các tổ chức thực hiện TC và KC. Kết quả cho thấy, sử dụng TC và KC trong chiến lược chuỗi cung ứng sẽ hỗ trợ các nhà quản lý đưa ra các quyết định tốt hơn trong phân bổ và kiểm sát chi phí của chuỗi cung ứng. TC và KC cũng tạo cơ sở cho đưa ra các quyết định về việc, liệu một sản phẩm hoặc dịch vụ nhất định có khả thi trong thị trường và có thể được sản xuất/phân phối, thông qua tất cả các giai đoạn của chuỗi cung ứng hay không.

Đo lường hiệu quả hoạt động chuỗi cung ứng (SCPM)

Để một tổ chức đáp ứng yêu cầu của thị trường đang phục vụ, thì cần lưu ý đến đo lường và cải thiện khả năng của mình trong 4 lĩnh vực hoạt động của chuỗi cung ứng: Hoạch định (Plan); Tìm kiếm nguồn hàng (Source); Sản xuất (Make) và Phân phối (Delivery). Để đo lường hiệu quả hoạt động chuỗi cung ứng, các DN cần thu thập dữ liệu về các hoạt động trong 4 lĩnh vực này và giám sát hiệu quả đạt được.

Bảng 1: Chỉ số đo lường hiệu quả chuỗi cung ứng

Hoạt động	Tiêu chí đo lường			
	Cấp độ 2	Cấp độ 3		
	Các chỉ số đánh giá hiệu quả	Đo lường mức độ linh hoạt	Đo lường cấu hình	Đo lường thực hiện
Hoạch định	- Chi phí hoạch định. - Chi phí tồn kho. - Mức chính xác của dự báo.	- Tỷ lệ % đơn hàng thay đổi. - Số lượng tồn kho. - Số lượng sản xuất. - Chi phí vận chuyển hàng tồn kho.	- Số lượng kênh. - Số lượng sản phẩm ở các kênh. - Số địa điểm cung ứng.	- Chu kỳ hoạch định. - Độ chính xác của dự báo.
Tìm kiếm nguồn hàng	- Chi phí thu mua NVL. - Chu kỳ mua. - Số ngày cung ứng NVL.	- Số lượng nhà cung ứng. - Tỷ lệ % chi mua theo bộ phận.	- NVL mua theo khu vực. - Tỷ lệ % mua theo bộ phận.	- Kết quả phân phối của nhà cung ứng. - Giai đoạn thanh toán.
Sản xuất	- Số sản phẩm lỗi. - Chu kỳ sản xuất. - Chất lượng sản phẩm. - Tỷ lệ đơn hàng đạt.	- Số lượng đơn vị lưu kho (SKU). - Mức gia tăng tính linh hoạt trong sản xuất.	- Các giai đoạn sản xuất theo khu vực. - Tận dụng khả năng.	- Tỷ lệ % giá trị gia tăng. - Tỷ lệ % BTO, BTS. - Tỷ lệ % sản xuất đơn hàng. - Tồn kho WIP.
Phân phối	- Tỷ lệ hoàn thành đơn hàng. - Chi phí quản lý đơn hàng. -Thời gian xử lý đơn hàng. - Tỷ lệ đơn hàng bị trả lại.	- Số lượng đơn hàng ở kênh. - Số lượng dòng sản phẩm. - Lượng gửi hàng qua kênh. - Tỷ lệ % sản phẩm bị trả.	- Phân phối theo khu vực. - Số lượng kênh phân phối.	- Thời gian phân phối quy định. - Tỷ lệ % hoá đơn bị lỗi. - Cách nhập đơn hàng.

(Nguồn: theo Mô hình SCOR)

Bảng 2, tổng hợp việc vận dụng 5 kỹ thuật cho một số quyết định trong chiến lược chuỗi cung ứng của DN.

Bảng 2: Các kỹ thuật KTQT trong chiến lược chuỗi cung ứng

	ABC	TCO	VCA	TC/KC	SCPM
Thông tin KTQT được cung cấp	- Các hoạt động để tìm kiếm nguồn hàng, sản xuất và phân phối. - Nguồn lực sử dụng cho mỗi hoạt động.	- Các hoạt động của nhà cung cấp có ảnh hưởng đến tổng chi phí mua của DN lãnh đạo chuỗi. - Các nguồn lực tiêu hao tại DN lãnh đạo chuỗi và bị gây ra bởi các nhà cung cấp.	Chi phí, thu nhập và tài sản trong chuỗi giá trị.	- Giá bán mục tiêu cho từng linh kiện cụ thể và chức năng của sản phẩm. - Chi phí sản xuất tối đa.	- Các chỉ số đo lường hiệu quả khác nhau, tuỳ thuộc vào thiết kế chuỗi. - Thông tin có thể có sẵn trong DN hoặc thông qua các DN trong chuỗi, tuỳ thuộc phạm vi.
Tiêu chí tối ưu	Tổng chi phí tiêu hao cho các hoạt động trong hệ thống chuỗi cung ứng.	Tổng chi phí mua của DN lãnh đạo chuỗi.	Liên kết giữa các hoạt động trong chuỗi giá trị.	Chi phí sản xuất sản phẩm đảm bảo có thể bán ở mức giá thị trường chấp nhận được mà vẫn đạt được lợi nhuận mong muốn.	Hiệu quả tài chính và phi tài chính của tất cả các hoạt động trong chuỗi giá trị.
Quyết định được đưa ra	- Tái cấu trúc, cải tiến các quy trình. - Phân bổ các nguồn lực. - Giá bán và cơ cấu hàng bán tối ưu.	- Lựa chọn nhà cung cấp và phân bổ khối lượng giữa các nhà cung cấp hiện tại. - Xác định tiềm năng tái cấu trúc và cải tiến quy trình của nhà cung cấp.	- Cách hoạt động và các chức năng hoặc công ty có mối quan hệ với nhau về mặt chi phí và sự khác biệt.	- Sản phẩm nào và linh kiện để sản xuất. - Chi phí, chức năng, chất lượng sự kết hợp các yếu tố.	- Xác định các hoạt động hoặc các quy trình cần cải tiến. - Bỏ chọn nhà cung cấp. - Phân bổ nguồn lực.

(Nguồn: Hald, K. S., & Thrane, S, 2015)

Ngoài các kỹ thuật đã trình bày ở trên còn một số kỹ thuật khác như: đánh giá chi phí của khách hang; đánh giá chi phí nhà cung cấp... Các kỹ thuật này được sử dụng trong chiến lược chuỗi cung ứng nhằm giúp DN xác định được tương đối chính xác về tiềm năng, uy tín của khách hàng và nhà cung cấp - những mắt xích quan trọng của chuỗi cung ứng.

Tài liệu tham khảo

Axelsson, B., Laage-Hellman, J., & Nilsson, U. (2002). Modern management accounting for modern purchasing. European Journal of Purchasing & Supply Management, 8(1), 53-62.

Bastl, M., Grubic, T., Templar, S., Harrison, A., & Fan, I. S. (2010). Inter□organisational costing approaches: the inhibiting factors. The International Journal of Logistics Management. 21(1): 65-88.
Brewer, P. C., & Speh, T. W. (2000). Using the balanced scorecard to measure supply chain performance Brewer, Peter CSpeh, Thomas W. Journal of Business logistics, 21(1), 75-93.
Burrows, G., & Chenhall, R. H. (2012). Target costing: First and second comings. Accounting History Review, 22(2), 127-142.
Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. Accounting, organizations and society, 33(7-8), 836-863.
Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting distorts product costs. Strategic Finance, 69(10), 20.
Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Supply chain management for lean enterprises: Interorganizational cost management. Strategic finance, 80(10), 15-17.
Degraeve, Z., & Roodhooft, F. (1999). Effectively selecting suppliers using total cost of ownership. Journal of Supply Chain Management, 35(4), 5-10.
Dekker, H. C., & Van Goor, A. R. (2000). Supply chain management and management accounting: a case study of activity-based costing. International Journal of Logistics, 3(1), 41-52.
Ellram, L. M., & Siferd, S. P. (1993). Purchasing: The cornerstone of the total cost of ownership concept. Journal of business logistics, 14(1), 163.
Ellram, L. M., & Siferd, S. P. (1998). Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. Materials Engineering, 19(1), 55-84.
Ellram, L. (1994). A taxonomy of total cost of ownership models. Journal of business logistics, 15(1), 171.
Ellram, L. M. (1995). Total cost of ownership: an analysis approach for purchasing. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management.
Ellram, L. M. (2002). Supply management's involvement in the target costing process. European Journal of Purchasing & Supply Management, 8(4), 235-244.
Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2008). Cost modeling in logistics using time□driven ABC: Experiences from a wholesaler. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management.
Ferrin, B. G., & Plank, R. E. (2002). Total cost of ownership models: An exploratory study. Journal of Supply chain management, 38(2), 18-29.
Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. Accounting, organizations and society, 10(1), 35-50.
Goldsby, T. J., & Closs, D. J. (2000). Using activity□based costing to reengineer the reverse logistics channel. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management.
Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. Academy of management Journal, 31(4), 828-853.
Hald, K. S., & Thrane, S. (2015). Management Accounting and Supply Chain Strategy. Paper presented at 1st International Competitiveness Management Conference, Frederiksberg, Denmark.
Hurkens, K., van der Valk, W., & Wynstra, F. (2006). Total cost of ownership in the services sector: a case study. Journal of Supply Chain Management, 42(1), 27-37.

Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. Management accounting research, 11(3), 349-362.
Institute of Management Accountants. (2008). Definition of management accounting. Statements on Management Accounting.
LaLonde, B. J., & Pohlen, T. L. (1996). Issues in supply chain costing. The International Journal of Logistics Management, 7(1), 1-12.
Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. International Journal of Production Research, 43(9), 1751-1760.*
Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. Journal of Management Accounting Research, 3(1), 16-34.
Novich, N. S. (1990). Leading□Edge Distribution Strategies. Journal of Business Strategy,48–53.
Ojua, M. O. (2016). Strategic management accounting practices among indigenous Nigerian manufacturing enterprises. Open science Journal, 1(2).
Pohlen, T. L., & La Londe, B. J. (1994). Implementing activity-based costing (ABC) in logistics. Journal of Business Logistics, 15(2), 1.
Pohlen, T. L., & Coleman, B. J. (2005). Evaluating internal operations and supply chain performance using EVA and ABC. SAM Advanced Management Journal, 70(2), 45.
Porter, M. E., & Advantage, C. (1985). Creating and sustaining superior performance. Competitive advantage, 167, 167-206.
Ramos, M. M. (2004). Interaction between management accounting and supply chain management. Supply Chain Management: An International Journal.
Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management and the value chain. Journal of Cost Management, 5(4), 5-21.
Seuring, S. A. (2006). Supply chain controlling: summarizing recent developments in German literature. Supply Chain Management: An International Journal.
Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. Accounting, organizations and society, 12(4), 357-374.
Sunil, C & Meindl Peter (2012). Supply Chain Management. 5th edition. New York: Prentice Hall.
Turny Peter, B. B. (1997). Activity Based Costing the Performance Breakthrough. London, UK: Kogan.
Wouters, M. (2006). Implementation costs and redistribution mechanisms in the economic evaluation of supply chain management initiatives. Supply Chain Management: An International Journal, 11(6), 510-521.