

กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์

Strategic Cost Management in the Globalization

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุพรรณ หวังเจริญเดช

suwan.w@acc.msu.ac.th

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันธุรกิจมีการแข่งขันค่อนข้างสูงและรุนแรงอันเนื่องมาจากประชากรที่มีจำนวนเพิ่มมากขึ้น แต่มีทรัพยากรอย่างจำกัด ก่อให้เกิดสภาพแวดล้อมภายนอกที่มีปัญหาและยุ่งเหยิง ความไม่แน่นอน ในขณะที่สภาพแวดล้อมภายในองค์กรมีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันที่ซับซ้อนมากขึ้น จึงได้มีการปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจให้มีประสิทธิภาพด้วยการตอบสนองความต้องการของลูกค้าให้ได้มากขึ้น ทำให้องค์กรต้องมีระบบการควบคุมเชิงจัดการ ด้วยวิธีการที่เรียกว่า กลยุทธ์การบริหารต้นทุน เป็นเครื่องมือและแนวคิดทางด้านบัญชีต้นทุน โดยมีเป้าหมายอยู่ 2 ประการ คือ บทบาทในการช่วยตัดสินใจและบทบาทในการช่วยบริหารต้นทุนให้เป็นอย่างมีประสิทธิภาพ โดยกลยุทธ์การบริหารต้นทุน ได้แก่ การบริหารโดยกิจกรรม ต้นทุนเป้าหมาย วงจรชีวิตต้นทุน การบริหารต้นทุนโดยรวม การบริหารแบบทันเวลา การผลิตแบบลีน และการบัญชีเพื่อความยั่งยืน เป็นต้น กลยุทธ์ดังกล่าวมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาองค์กรสู่ความเป็นเลิศ ทำให้องค์กรสามารถเติบโตได้อย่างยั่งยืนและเหนือกว่าคู่แข่ง อันจะเป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย

คำสำคัญ: ต้นทุน กลยุทธ์การบริหารต้นทุน

Abstract

Presently, business is highly competitive and intense, resulting from increasing population while natural resources are limited. The competitions have caused problems of external perturbation and uncertainty. As the environment changes, the organization has continued to increase the ability to compete more effectively. Hence, the organization has to modify business processes to effectively meet the needs of customers. The organization must employ a management control system, or strategic cost management, tools and concepts of cost accounting. to help with decision making and effective cost management. The strategic cost managements include activity based costing, activity based management, target cost, life-cycle costing, total quality management, just-in-time, lean manufacturing, and sustainability accounting. They are the key to the development of the organization towards excellence. This will improve the organization performance to achieve sustainable and growth, and superior competitiveness.

Keywords: Cost, Strategic Cost Management

บทนำ

การเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีเปิดโอกาสให้องค์กรมีการผลิตสินค้าและให้บริการใหม่ๆ ด้วยวิธีการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะในยุคของการแข่งขันโลกาภิวัตน์ (Globalization) องค์กรต้องให้ความสนใจกับลูกค้ามากเป็นพิเศษเนื่องจากความต้องการของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เพราะฉะนั้น องค์กรและระบบการบริหารจัดการที่มีใช้อยู่ จึงต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสม การจัดลำดับความสำคัญเชิงกลยุทธ์ รวมทั้งการให้ข้อมูลบัญชีบริหาร (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) ที่ถือว่ามีมีความสำคัญต่อความสำเร็จของกลยุทธ์การผลิต

กลยุทธ์ (Strategy) เป็นปัจจัยสำคัญที่องค์กรสามารถเลือกใช้เพื่อเพิ่มมูลค่า (Value-Added) หรือความพึงพอใจให้กับลูกค้า (Customer Satisfaction) ด้วยการผลิตผลิตภัณฑ์หรือให้บริการที่มีต้นทุนต่ำ คุณภาพสูง การเปลี่ยนแปลงระบบการผลิตแบบดั้งเดิม (Gerard, 2001) ตลอดจนมีรูปแบบของกระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ (Foster & Horngren, 1987) เพื่อผลผลิตอย่างต่อเนื่องและความเป็นเลิศในวงจรอุตสาหกรรม (Wheeler & Pany, 1990) ดังนั้น เพื่อเพิ่มผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงานขององค์กรโดยรวม จึงขึ้นอยู่กับพนักงานที่ทำงานร่วมกันและความสามารถที่จะปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมได้ ก่อให้เกิดความได้เปรียบเหนือกว่าคู่แข่งเพื่อการเติบโตอย่างยั่งยืน (Sustainability) และสามารถทำกำไรได้อย่างต่อเนื่อง องค์กรจึงต้องมีการควบคุมและประสานงานจากพนักงานในระดับต่างๆ ขององค์กรให้ดำรงอยู่ได้บนพื้นฐานของความไม่แน่นอนต่างๆ ที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น ระบบการควบคุมการบริหารต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management Control) จึงเป็นกระบวนการทางธุรกิจที่จะบริหารต้นทุนเพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอดได้ (Bhimani, 1994)

อย่างไรก็ตาม กลยุทธ์การบริหารต้นทุนสามารถจำแนกได้หลายประเภท ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้งาน รวมถึงการสร้างความสำเร็จและเหตุผลการนำมาใช้ ในที่นี้จะกล่าวถึงการบริหารต้นทุนโดยกิจกรรมต้นทุนเป้าหมาย วงจรชีวิตต้นทุน การบริหารต้นทุนโดยรวม การบริหารแบบทันเวลา การผลิตแบบลีน และการบัญชีเพื่อความยั่งยืน โดยเริ่มจากการกล่าวถึงแนวคิดการบัญชีต้นทุนในลักษณะต่างๆ หลักการพิจารณาผลดีผลเสีย รวมถึงการนำแนวคิดกลยุทธ์การบริหารต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้

การพัฒนาการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์

สภาพการแข่งขันทางการตลาดในปัจจุบันได้มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ทำให้องค์กรส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด (Kouvelis, Chambers, & Wang, 2006) จึงทำให้เกิดแนวความคิดการพัฒนาการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Development of Strategic Cost Management) ยุคใหม่ โดยมีแนวทางปฏิบัติดังนี้

1. การสร้างความพึงพอใจให้ลูกค้า (Customer Satisfaction) คือ กิจกรรมต้องทราบว่าลูกค้ากลุ่มเป้าหมายต้องการสินค้าใด มีคุณลักษณะอย่างไร ควรจะกำหนดราคาขายเท่าใดจึงจะเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางการตลาด ณ ขณะนั้น

2. การมีต้นทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่งชั้น รวมถึงต้องรักษาคุณภาพในการผลิตสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้า แล้วเกิดความเชื่อมั่นในตัวกิจการ โดยการใช้เทคโนโลยีใหม่ๆ ในการผลิตสินค้าและบริการอยู่ตลอดเวลา

3. จัดให้มีกระบวนการวิเคราะห์ห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain Analysis) ผู้บริหารควรพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องระหว่างกันเพื่อจะได้ภาพรวมในการปฏิบัติงาน ทั้งองค์กร กิจกรรมชั้นนำบางแห่งได้พิจารณาถึงกิจกรรมของคู่ค้า (Supplier) ซึ่งเรียกว่าเป็นกิจกรรมต้นน้ำ (Upstream Activities) และกิจกรรมของลูกค้า (Customer) ซึ่งเรียกว่าเป็นกิจกรรมปลายน้ำ (Downstream Activities)

4. มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement หรือ Kaizen Management) เป็นการช่วยลดข้อบกพร่องในการปฏิบัติงาน และในขณะเดียวกันก็เป็น การเสริมสร้างผลงานที่ดีแล้วให้ดียิ่งขึ้น ส่งผลให้กิจการก้าวขึ้นไปสู่ระดับแนวหน้าของประเทศ

นอกจากแนวความคิดการพัฒนาการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ความเจริญก้าวหน้าด้านเทคโนโลยีระบบข้อมูลข่าวสารที่ทันสมัย ทำให้ผู้บริหารต้องติดตามข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ ปรับเปลี่ยนแนวคิดให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาดที่มีเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา จึงเป็นที่มาของการพัฒนากลยุทธ์การบริหารต้นทุนยุคใหม่

แนวคิดการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์

แนวคิดในการบริหารต้นทุนเปลี่ยนแปลงไปตามยุคตามสมัย เพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันได้และประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ องค์กรส่วนใหญ่มักจะกำหนด

กลยุทธ์หลังจากได้ศึกษาโอกาสและอุปสรรค รวมถึงข้อกำหนดที่องค์กรจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี สภาพแวดล้อมและการแข่งขันในยุคโลกาภิวัตน์ (Quattrone & Hopper, 2005) ในขณะที่เดียวกันองค์กรก็ต้องตระหนักถึงจุดแข็งและจุดอ่อนที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงการผลิตทั้งในเชิงลึกและความกว้าง โดยพิจารณาถึงทักษะ และระบบแรงจูงใจในการเสริมสร้างศักยภาพของพนักงานที่มีต่อระดับของการปฏิบัติงานไปพร้อมๆ กัน (Ittner & Larcker, 2003) ดังนั้น หากองค์กรต้องตัดสินใจเลือกกลยุทธ์ที่จะเพิ่มมูลค่าให้กับลูกค้า กลยุทธ์การบริหารต้นทุนจะเข้ามามีบทบาทสำคัญในกระบวนการวางแผนและการนำไปปฏิบัติด้วยการบริหารจัดการต้นทุนต่ำ เพื่อให้มีส่วนแบ่งกำไรที่เพิ่มขึ้นด้วยภายใต้สภาวะแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูง เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญพอสรุปได้ดังนี้

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดเรื่องต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) เกิดขึ้นในช่วงทศวรรษที่ 1980 โดยมีเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญอยู่ 3 ประเด็น คือ เพื่อรายงานต้นทุนที่ถูกต้อง ให้ผู้บริหารสามารถใช้ระบุแหล่งที่มาของรายได้เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนของกิจกรรมและกระบวนการผลิตในการทำกิจกรรมต่างๆ ที่มีประสิทธิภาพ และเพื่อกำหนดทรัพยากรที่ต้องใช้อย่างประหยัดและวิธีการจัดท่างอย่างมีคุณค่า เพื่อให้สามารถรองรับระบบ ABC (Baykasoglu & Kaplanoglu, 2008) องค์กรธุรกิจควรจัดตั้งศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) เพื่อใช้ในการแบ่งความรับผิดชอบอย่างชัดเจน

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคิดต้นทุนที่เริ่มต้นด้วยการระบุต้นทุนสำหรับกิจกรรมที่เกิดขึ้น จากนั้นก็ให้ปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังสินค้าและบริการ โดยอยู่บนพื้นฐานที่ว่าต้นทุนของสินค้าและบริการจะขึ้นอยู่กับระดับการใช้กิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการนั้นๆ ซึ่งก็คือตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการบริหารกิจกรรมให้ เป็นไปตามพฤติกรรมของต้นทุน (Sunil & Peter, 2007) ทำให้สามารถวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานเพื่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจกับองค์กร เป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจกรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้นำไปใช้ในการตัดสินใจด้านต่างๆ เช่น การตั้งราคาสินค้าและการปรับปรุงรูปแบบ

การผลิต หรือแม้กระทั่งการตัดสินใจยกเลิกการผลิตสินค้า นั้นๆ (Degraeve & Roodhooft, 2000)

นอกจากความซับซ้อนของระบบ ABC รวมทั้งการเตรียมความพร้อมของทรัพยากรต่างๆ เพื่อให้พร้อมรองรับกับระบบแล้ว ความต้องการของผู้บริหารในเรื่องข้อมูลต้นทุนของสินค้าและบริการเป็นเรื่องสำคัญ เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้น แผนกบัญชี และแผนกจัดซื้อจึงเป็นหน่วยงานที่ต้องรวบรวมข้อมูลต้นทุนของลูกค้าที่ผู้บริหารให้ความสำคัญ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน (Competitive Advantage) ตัวอย่างเช่น การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณหาต้นทุนแผนกบริการ และต้นทุนลูกค้า โดยเริ่มจากการกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแผนกบริการ หรือลูกค้า แล้วทำการจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรขององค์กรเข้าสู่กิจกรรมโดยกำหนดตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Drivers) และจัดสรรทรัพยากรเข้าสู่กลุ่มต้นทุนโดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากร จากนั้นก็กำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Drivers) ของแต่ละกลุ่มกิจกรรมที่กำหนดขึ้น เพื่อจัดสรรต้นทุนในกลุ่มกิจกรรมให้แก่หน่วยคิดต้นทุน (Cost Objects) ในที่นี้คือ แผนกบริการ หรือลูกค้าที่ผู้บริหารให้ความสนใจ (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553)

การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนี้ทำให้ได้ต้นทุนของแผนกบริการเพื่อนำมาประเมินประสิทธิภาพในการจัดการในเรื่องคุณค่า หรือการบริหารแบบเทียบสมรรถนะ (Benchmarking) โดยเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่เกิดจากแผนกบริการขององค์กรกับต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิตตามมาตรฐานที่เราต้องการเปรียบเทียบกับคู่แข่ง ทำให้ผู้บริหารสามารถกำหนดเป้าหมายในการปรับปรุงการทำงานและสามารถลดต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนข้อมูลต้นทุนลูกค้าที่ได้นั้น ทำให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่า กิจกรรมควรตอบสนองหรือใช้กลยุทธ์ใดในการจัดการกับลูกค้าที่ผู้บริหารสนใจนั้น

นอกจากนั้น องค์กรที่ใช้บัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมยังสามารถจัดทำงบประมาณให้ละเอียดยิ่งขึ้นตามกิจกรรมต่างๆ ที่เรียกว่า งบประมาณฐานกิจกรรม โดยมีหลักสำคัญสามประการ ประการแรก คือ จากทรัพยากรที่มีจำกัด ให้ปันส่วนอย่างเหมาะสมว่าจะจัดสรรอย่างไร ประการที่สอง คือ การจัดการกับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันของแต่ละฝ่ายงานให้เกิดความสมดุล ประการที่สาม คือ รวบรวมข้อมูลเป็นงบประมาณประจำปี เพื่อใช้งบประมาณดังกล่าวในการวางแผนและควบคุมองค์กรต่อไป

งบประมาณฐานกิจกรรม

งบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting: ABB) เป็นการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม ในการจัดทำซึ่งจะทำให้องค์กรสามารถจัดทำงบประมาณให้ละเอียดและถูกต้องมากยิ่งขึ้นตามลักษณะของกิจกรรมต่างๆ โดยที่การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมจะมองย้อนกลับจากต้นทุนฐานกิจกรรม คือ กิจกรรมต้องพยากรณ์ประเภท/ปริมาณการผลิต แล้วตรวจสอบกิจกรรมที่จะใช้ในการผลิต จากนั้นจึงจัดหาทรัพยากร ซึ่งอาจได้ข้อมูลจากการสอบถามผู้รับผิดชอบงานภายในองค์กร ผลของกิจกรรมจะเน้นผลลัพธ์มากกว่าทรัพยากรที่ป้อนเข้าไป รวมทั้งให้ความสนใจว่ากิจกรรมที่ทำ ซึ่งจะต้องไม่เป็นการเพิ่มภาระงานให้กับพนักงาน

สำหรับกิจกรรมที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมได้ดั่งนั้นจะต้องมีการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าตามวิธีการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มาก่อน เนื่องจากจะทำให้ทราบว่ากิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าเป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็นและก่อให้เกิดคุณค่าต่อลูกค้า ช่วยทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายตามที่ต้องการ ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า เป็นกิจกรรมที่มีได้ทำให้มูลค่าของสินค้าและบริการดีขึ้น เนื่องจากเป็นต้นทุนที่ไม่จำเป็น จึงต้องพยายามกำจัดกิจกรรมนี้ออกไป ดังนั้น ในการประยุกต์ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมในองค์กร จึงเป็นประโยชน์ต่อการบริหารค่าใช้จ่ายการผลิตได้อย่างถูกต้อง ช่วยลดและปรับปรุงขั้นตอนในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เพิ่มประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ และทำให้การจัดทำงบประมาณสอดคล้องไปกับแผนกลยุทธ์ ซึ่งเป็นวิธีที่ช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร ทำให้เพิ่มโอกาสทำกำไรในระยะยาวได้

ระบบการบริหารโดยกิจกรรม

หลักการของการบริหารโดยกิจกรรม (Activity based management: ABM) คือ กิจกรรมที่ระบุได้สำหรับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถนำมาใช้ในการบริหารต้นทุน เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Whitecotton, Libby, & Phillips, 2011) หัวใจสำคัญที่สุดของระบบการบริหารโดยกิจกรรม คือ การวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานขององค์กร เพื่อให้ผู้บริหารมีความเข้าใจในภาพรวมของธุรกิจได้มากขึ้น เป็นการนำกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติงานได้จริง ก่อให้เกิดความเกี่ยวเนื่องกันของกิจกรรมต่างๆ ทั้งทั้งองค์กรและต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้น สามารถนำมาปรับปรุงกระบวนการทำงานให้เป็นระบบและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังเป็นการบริหารสมัยใหม่ที่เน้นทาง

ด้านคุณค่า (Value) ในมุมมองของลูกค้าทำให้ผู้บริหารมีความจำเป็นต้องทราบข้อมูลต้นทุนอื่นๆ นอกเหนือจากต้นทุนของสินค้าและบริการ เช่น ต้นทุนของลูกค้า ต้นทุนแผนกบริการ เป็นต้น เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเลือกกลยุทธ์การบริหารกิจกรรมในสภาวะของการแข่งขันที่รุนแรง

การบริหารโดยกิจกรรม เป็นการระบุและจัดตั้งต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Non Value-Added Cost) นั้นหมายความว่า กิจกรรมหรือต้นทุนที่ถูกตัดออกไปนั้น ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพและคุณค่าของผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด ในทางตรงกันข้ามกลับช่วยลดระยะเวลาในการผลิต และเพิ่มกำไรให้กับกิจการบริษัทจำนวนมากนำระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-In-Time) เข้ามาใช้ในการกำจัดกิจกรรมและต้นทุนของการจัดเก็บ และจัดการสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้ การบริหารโดยกิจกรรมยังใช้เป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนทั้งหมดทั้งที่เป็นตัวเงิน (Monetary) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-Monetary) (Kaplan & Anderson, 2004) ทำให้ผู้บริหารองค์กรสามารถกำหนดทิศทางในการดำเนินกลยุทธ์ในด้านต้นทุนและการตลาดได้อย่างเหมาะสมทั้งในเชิงกว้างและเชิงลึก

ต้นทุนเป้าหมาย

The Consortium for Advanced Management-International (CAM-I) ได้นิยามความหมายของต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) ไว้ว่า เป็นกลุ่มของเครื่องมือการบริหารและวิธีการที่ถูกออกแบบเพื่อช่วยกำหนดและวางแผนกิจกรรมต่างๆ สำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่และใช้เป็นเครื่องมือควบคุมช่วงของการปฏิบัติการที่เกิดขึ้นตามมา เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นๆ สามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมายตลอดอายุผลิตภัณฑ์ (Ansari, Bell, & Swenson, 2006) อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการไม่ได้ถูกกำหนดโดยองค์กรอีกต่อไปเหมือนเช่นในอดีต แต่ถูกกำหนดโดยสภาพแวดล้อมการแข่งขันของธุรกิจหรือที่เรียกว่า “ราคาขายที่สามารถแข่งขันได้ (Competitive Price)”

การกำหนดแนวทางการลดต้นทุนเพื่อให้ได้ตามเป้าหมาย (Schmelze, Geier, & Buttross, 1996) นั้นมีอยู่ 2 แนวทาง ได้แก่ (1) การนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ในกระบวนการผลิต หรือการประยุกต์ใช้แนวคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ เช่น การใช้เทคนิค Value Engineering โดยการปรับปรุงคุณสมบัติหรือประโยชน์ในการใช้งานของ

สินค้าหรือบริการ หรือวิธีการปรับเพิ่มหรือลดคุณสมบัติของสินค้าและบริการ และ (2) การทบทวนหรือออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าหรือบริการได้ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าด้วยการใช้เทคนิค Kaizen ซึ่งเป็นเทคนิคที่เกี่ยวข้องกับการสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่องไม่หยุดยั้ง (Continuous Improvement) (Ansari, Bell, & Swenson, 2009) ดังนั้น ต้นทุนเป้าหมายจึงเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยเปลี่ยนแรงกดดันของตลาดไปสู่การแสวงหาความร่วมมือเพื่อลดต้นทุนและการสร้างความสัมพันธ์กับคู่ค้าภายในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) โดยเฉพาะการกำหนดราคาขายที่แข่งขันได้ (Determine the Market Price) และการกำหนดกำไรที่ต้องการได้ (Determine the Desired Profit) (Cooper & Slagmulder, 1999)

ต้นทุนเป้าหมายคำนวณได้โดยการหักกำไรที่ต้องการ (Target Profit Margin) จากราคาเป้าหมาย (Target Price) ซึ่งเป็นราคาที่เหมาะสมขึ้นโดยอิงกับกลุ่มลูกค้าที่ยินดีจะจ่ายให้ พิจารณาประกอบกับราคาที่กำหนดโดยคู่แข่งสำหรับสินค้าที่มีลักษณะและคุณภาพทำนองเดียวกัน ดังนั้น แนวคิดต้นทุนเป้าหมายจึงมีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันเนื่องจากแนวคิดการผลิตในปัจจุบันมิได้เป็นการผลิตตามความต้องการของผู้ผลิต หากแต่ต้องเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า จึงทำให้การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายมีความจำเป็นและมีส่วนช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จได้ในระยะยาว

วงจรชีวิตต้นทุน

วงจรชีวิตต้นทุน (Life-Cycle Costing) เป็นแนวคิดในการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการที่ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานในระยะยาวโดยจะนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการ เหมาะสำหรับการใช้ในการกำหนดราคาขายสินค้าและการวัดประสิทธิภาพการทำกำไรของสินค้าหรือบริการในระยะยาว แนวคิดนี้จึงถือว่าสินค้าที่ผลิตได้นั้นจะประกอบไปด้วยต้นทุนที่สำคัญ 3 ส่วนดังนี้ (1) ต้นทุนก่อนการผลิต (Upstream Costs) เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบสินค้า (2) ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) เป็นต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิต และ (3) ต้นทุนหลังการผลิต (Downstream Costs) เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดและการจัดจำหน่ายสินค้า และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการลูกค้า (Simões, Costa Pinto, Simoes, & Bernardo, 2013)

วงจรชีวิตต้นทุนในที่นี้จะกล่าวถึง 2 มุมมอง ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจด้านราคา มุมมองที่หนึ่ง คือ ด้านวงจรชีวิตต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Cost) ในแต่ละช่วงวงจรชีวิตจะมีลักษณะแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับประเภทของผลิตภัณฑ์นั้นๆ ผลิตภัณฑ์ที่ลอกเลียนแบบยากจะมีวงจรชีวิตที่ยาวนานกว่าผลิตภัณฑ์ที่ลอกเลียนแบบได้ง่ายกว่า และผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เป็นไปตามคุณสมบัติของแบบที่กำหนดไว้และมีคุณภาพสูงตามที่ถูกค้ำคาคาดหวัง มักจะทำให้มีวงจรชีวิตต้นทุนที่ดีกว่า เช่น ต้นทุนวิจัยและพัฒนา ต้นทุนการออกแบบผลิตภัณฑ์ ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการตลาด ต้นทุนการจัดจำหน่าย และต้นทุนการบริการลูกค้า เป็นต้น มุมมองที่สอง คือ ด้านวงจรชีวิตลูกค้า (Customer Life Cycle Cost) ลูกค้า คือ จุลรวมของความสำเร็จขององค์กรเงินที่ลูกค้าจ่ายซื้อผลิตภัณฑ์ เวลา และความพยายามที่ใช้ไปในการซื้อและการเรียนรู้ใช้ผลิตภัณฑ์ รวมถึงปัจจัยอื่นๆ ที่ลูกค้าคิดว่าสำคัญ ดังนั้น องค์กรควรให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้าได้ว่าผลิตภัณฑ์มีความปลอดภัยสูง สามารถออกแบบให้ได้ตรงตามที่ถูกค้ำค้ำต้องการ (Rodríguez-Lázaro, 2013)

การบริหารคุณภาพโดยรวม

ระบบสินค้าคงเหลือแบบทันเวลาพอดี คือ การผลิตสินค้าในปริมาณและภายในเวลาที่ลูกค้าต้องการเท่านั้น สามารถวางแผนในการจัดเตรียมปัจจัยการผลิตในปริมาณที่เพียงพอ เป็นระบบการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพของสินค้าหรือบริการอย่างต่อเนื่อง โดยอาศัยความร่วมมือจากบุคลากรทุกคนในองค์กร มีผลทำให้สินค้าที่ผลิตออกมามีคุณภาพดี ไม่มีของเสียหรือของมีตำหนิ กิจการจึงต้องมีการควบคุมคุณภาพการผลิตที่ทุกคนต้องมีส่วนร่วม เพื่อให้การผลิตในทุกขั้นตอนไม่เกิดปัญหา (Barron & Gjerde, 1996) ดังนั้น ในกระบวนการผลิตพนักงานทุกคนจะต้องควบคุมคุณภาพการผลิตสินค้าหรือบริการให้ได้ตรงหรือเกินกว่าความต้องการของลูกค้า

การประยุกต์ใช้การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management: TQM) ในองค์กร จะทำให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสินค้าหรือบริการเพื่อให้ลูกค้าพึงพอใจสูงสุด เป็นการทำให้องค์กรมีศักยภาพในการแข่งขันมีความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน และเป็นแนวทางที่ช่วยให้องค์กรสามารถลดต้นทุนในการผลิตและการดำเนินงานได้ ซึ่งนอกจากจะมีผลต่อการผลิตแล้ว ยังทำให้ทุกกระบวนการมีความคล่องตัว และประสานงานกันเป็นอย่างดี ก่อให้เกิดพัฒนาการขององค์กรในระยะยาว

ผลลัพธ์ที่องค์กรจะได้รับจากการบริหารคุณภาพโดยรวม คือ การมีสินค้าหรือบริการที่มีคุณภาพสูงขึ้น มีการกำจัดของเสีย หรือทำให้ของเสียในองค์การลดลง (Zero-Waste) ซึ่งเป็นการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ดีอีกด้วย (Marcelino-Aranda, Ramirez Herrera, & Yarto Chavez, 2013)

กล่าวโดยสรุปวัตถุประสงค์ของการบริหารคุณภาพโดยรวมนั้น เพื่อต้องการลดต้นทุนและการพัฒนาคุณภาพสินค้าหรือบริการเพื่อการดำรงอยู่และการแข่งขันขององค์กร เป็นการสร้างความพึงพอใจในงานและให้ความซื่อสัตย์ต่อลูกค้า เป็นการพัฒนาคุณภาพชีวิตของพนักงานให้มุ่งมั่นและทุ่มเทในการทำงานให้กับองค์กร และเป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างองค์กรแห่งการเรียนรู้ในอนาคตต่อไป

ระบบการผลิตแบบทันเวลา

ระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-In-Time Manufacturing System) เป็นระบบที่เน้นการดำเนินงานแบบทันเวลาในทุกขั้นตอนนับตั้งแต่การจัดส่งปัจจัยการผลิตจากผู้จัดจำหน่ายที่จะต้องจัดส่งให้ตรงตามตารางที่กิจการกำหนด กระบวนการผลิตในแต่ละขั้นตอนที่จะต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่องโดยไม่มีการหยุดหรือพักค้างระหว่างขั้นตอนต่างๆ ไปจนกระทั่งการจัดส่งสินค้าให้ลูกค้า โดยจะต้องจัดส่งได้ทันทีที่ผลิตสินค้าเสร็จ ไม่เหลือสินค้าสำเร็จรูปไว้ในคลังสินค้า (Zero Stock) (หรือน้อยที่สุดเท่าที่จำเป็น) เพื่อช่วยปรับลดต้นทุนให้กับกิจการ โดยการผลิตแต่ละครั้งจะผลิตเท่าที่ลูกค้าสั่งซื้อหรือเท่าที่จำเป็น โดยลดการสิ้นเปลืองที่ไม่ได้ก่อให้เกิดมูลค่าใดๆ เพิ่มขึ้น อาทิ การมีสินค้าคงคลังมากเกินไป การมีพื้นที่โรงงานมากเกินไป ตลอดจนเวลาและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่สูญเปล่า เป็นต้น (Alles, Datar, & Lambert, 1995)

กิจการโดยส่วนใหญ่ที่นำเอาระบบการผลิตแบบทันเวลา (JIT) เข้ามาใช้ จึงต้องมีการปรับเปลี่ยนการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตของกิจการให้เป็นไปอย่างสอดคล้องกับระบบการผลิตแบบทันเวลา การบัญชีต้นทุนแบบทันเวลา (Just-In-Time Costing) จึงอาจเรียกให้สอดคล้องกับแนวคิดการผลิตแบบดึง (Pull Method of Material Flow) นั้นหมายความว่า ปริมาณการสั่งซื้อวัตถุดิบและการผลิตสินค้า จะทำตามจำนวนที่ลูกค้าต้องการ และสินค้าจะถูกผลิตให้เสร็จสิ้นในเวลาที่จะส่งไปให้ลูกค้า จึงทำให้กิจการต้องใช้วิธีการบันทึกต้นทุนแบบย้อนกลับ (Backflush Costing) โดยมีลักษณะที่สำคัญอยู่ 3 ประการ ได้แก่

1. การบันทึกต้นทุนสินค้าเมื่อผลิตเสร็จ ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลาจะบันทึกต้นทุนสินค้าเมื่อสินค้าผลิตเสร็จ เนื่องจากกระบวนการผลิตไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นแผนก ซึ่งต่างจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่จะต้องมีการบันทึกบัญชีต้นทุนสินค้าตั้งแต่เริ่มซื้อวัตถุดิบจนกระทั่งผลิตเสร็จ

2. การบันทึกวัตถุดิบและงานระหว่างผลิตในบัญชีเดียวกัน ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลาจะบันทึกบัญชีวัตถุดิบและงานระหว่างผลิตในบัญชีเดียวกันโดยใช้ชื่อว่า วัตถุดิบและงานในกระบวนการผลิต เนื่องจากในระบบการผลิตแบบนี้ เมื่อกิจการได้รับวัตถุดิบจะถูกนำเข้าสู่กระบวนการผลิตทันทีโดยไม่ต้องเก็บเข้าคลังสินค้า ทำให้การได้รับวัตถุดิบแทบจะเกิดขึ้นพร้อมๆ กับการนำวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การบันทึกบัญชีวัตถุดิบแยกจากงานระหว่างผลิตจึงไม่สอดคล้องกับกระบวนการผลิตแบบทันเวลา

3. การบันทึกค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิตในบัญชีเดียวกัน ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลาจะบันทึกค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิตรวมกันเป็นต้นทุนแปรสภาพ (Conversion Cost) เนื่องจากภายใต้แนวคิดของระบบการผลิตแบบทันเวลาพนักงานจะต้องมีการทำงานรวมกันเป็นหน่วยการทำงาน (Work Cell) ซึ่งภายในศูนย์การทำงานพนักงานจะมีหน้าที่ที่หลากหลาย ทำให้การระบุค่าพนักงานทำงานใดงานหนึ่งโดยตรงเป็นเรื่องยาก ค่าแรงงานจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยรวมเช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการผลิต

ระบบการผลิตแบบทันเวลาเป็นปรัชญาการผลิตที่ญี่ปุ่นพัฒนาขึ้นมา โดยเน้นความเป็นเลิศอย่างต่อเนื่องในการยกระดับคุณภาพสินค้าให้สูงขึ้น และลดของเสียจากการผลิตให้น้อยลง สามารถตอบสนองความต้องการของตลาดได้เร็ว พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมที่จะต้องช่วยกันแก้ปัญหาเมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นในการผลิต เพื่อไม่ให้เกิดการหยุดชะงักเป็นเวลานาน ถือเป็นแนวทางปฏิบัติของการบริหารจัดการที่มีความสำคัญต่อการวัดความสำเร็จของกลยุทธ์การผลิตอีกวิธีหนึ่งของการบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์

ระบบการผลิตแบบลื่น

ระบบการผลิตแบบโตโยต้าเป็นพื้นฐานสำหรับความพยายามเกี่ยวกับการผลิตแบบลื่น ซึ่งมีอิทธิพลต่อแนวโน้มด้านการผลิต เน้นการไหลของงานอย่างต่อเนื่องโดยปราศจากความสูญเสียและความสิ้นเปลือง James และ Daniel

(2003) ได้ให้หลักการสำคัญแบบสั้นไว้ 5 แนวทาง คือ (1) การระบุคุณค่าของสินค้า/บริการสู่ลูกค้า (Customer Value) เพื่อสนองความพึงพอใจ ความคาดหวังของลูกค้าเป็นหลัก (2) การระบุสายธารแห่งคุณค่า (Value Stream) ทำให้เกิดคุณค่าในตัวสินค้า/บริการ (3) การดำเนินการให้เกิดกระบวนการไหล (Flow) อย่างต่อเนื่อง เพื่อไม่ให้เกิดความสูญเปล่า (4) กระบวนการดึงกลับ (Pull System) จากความต้องการของลูกค้า เพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างการผลิตและการขาย โดยที่ลูกค้าเป็นตัวกำหนดจำนวนสินค้าที่กิจการจะทำการผลิต ซึ่งแตกต่างจากการผลิตแบบผลัก (Push System) ที่กิจการทำการผลิตโดยไม่พิจารณาถึงความต้องการของลูกค้า และ (5) การพยายามปรับปรุงแก้ไขไปสู่ความเป็นเลิศ (Striving to Excellence) เพื่อนำไปสู่ความได้เปรียบในการแข่งขัน (StenZel, 2007)

ระบบการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) เป็นวิธีการของระบบการจัดการที่ได้รับการยอมรับทั่วโลกว่าเป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการผลิตเพื่อความเป็นเลิศที่ให้ความสำคัญกับการลดระยะเวลาและต้นทุนในการผลิตสินค้า/บริการ สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว โดยมีวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่สำคัญ คือ การทำให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืนในทุกสภาพแวดล้อมของการแข่งขันด้วยวิธีการลดต้นทุนเพิ่มผลิตภาพ (Productivity) และสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าทั้งในด้านคุณภาพ ราคา และการส่งมอบผลิตภัณฑ์และบริการ (Maskell & Baggaley, 2006) นอกจากนี้ ระบบการผลิตแบบลีนยังช่วยให้เกิดการพัฒนากระบวนการทางธุรกิจ โดยทำให้เกิดการเชื่อมโยงระหว่างองค์กรเข้าด้วยกันด้วยวิธีการบริหารห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain Management) เพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับสินค้าและบริหาร

การพัฒนากระบวนการผลิตแบบลีน ต้องดำเนินการในเชิงกลยุทธ์และต้องจัดทำอย่างเป็นระบบ ปัจจัยความสำเร็จจึงอยู่ที่พนักงานในองค์กร ในขณะที่หัวใจสำคัญในการขับเคลื่อน ผลักดันและการกำหนดทิศทางอยู่ที่ผู้บริหารระดับสูง ซึ่งต้องเข้าใจถึงปัญหา อุปสรรคและประโยชน์ที่จะได้รับจากการดำเนินการพัฒนาระบบการผลิตแบบลีนในองค์กร (โกศล ดีศีลธรรม, 2547)

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting) เป็นอีกแนวคิดหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม เป็นความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์จากการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะที่เดียวกันก็มีความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณชนยอมรับได้ โดยเป็นการจัดการวัตถุดิบและทรัพยากรทั้งปวงในทิศทางที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่งและกินดีอยู่ดี มีการใช้เทคโนโลยีการผลิตที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม ปฏิเสธแนวนโยบายและวิธีการทุกชนิดที่ทำลายล้างทรัพยากรธรรมชาติ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554)

แนวทางของการบัญชีเพื่อความยั่งยืน ประกอบด้วย 2 แนวทาง ได้แก่ (1) แนวทางสินค้าคงคลัง (Inventory Approach) เป็นการระบุ การบันทึก การควบคุม และการรายงาน ซึ่งอาจจะระบุข้อมูลที่เกี่ยวข้องเป็นเชิงปริมาณที่ไม่ใช่ตัวเงิน รวมทั้งรายการต่างๆ ที่เกี่ยวกับทุนธรรมชาติ (ได้แก่ โอโซน ต้นไม้ และพลังงานจากซากสิ่งมีชีวิต) และการเสื่อมสิ้น รวมถึงผลดีที่กิจการได้รับในอนาคต และ (2) เป็นแนวทางต้นทุนที่ยั่งยืน (Sustainable Cost Approach) มีรากฐานโดยตรงมาจากแนวคิดทางการบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับกิจการต้องรักษาระดับทุน (Capital Maintenance) นั้นหมายความว่า กิจการที่ยั่งยืนจะต้องไม่ปล่อยให้สิ่งแวดล้อม วันสิ้นปีบัญชีแย่ หรือต่ำกว่าสิ่งแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันต้นปีบัญชี เป็นการรักษาทุนธรรมชาติให้อารงไว้สำหรับชนรุ่นหลังต่อไป

แผนงานและนโยบายในการขจัดกากของเสีย การสร้างสรรค์สิ่งแวดล้อม รวมทั้งความพยายามในการค้นหา และการเข้าถึงแหล่งทรัพยากรใหม่ (เช่น แร่ธาตุ) การยืดอายุการใช้งานทรัพยากรให้นานขึ้น ความสามารถในการนำมาซ่อมแซม (Repair) ให้อยู่ในสภาพเดิมและการนำมาใช้ใหม่ (Recycle) ถือเป็นทางเลือกหนึ่งในการสร้างความยั่งยืนยาวนานให้กับกิจการที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและเป็นการเพิ่มทางเลือกให้กับชนรุ่นหลังที่มีชีวิตที่ดีขึ้น

บทสรุป

สภาพการแข่งขันทางการค้าทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด จึงก่อให้เกิดแนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ ด้วยการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ขึ้นมาใหม่ เพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงจุดเด่นจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการเล็งเห็นโอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต ดังนั้น ผู้บริหารจึงให้ความสำคัญของสภาพแวดล้อมภายนอกและภายในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำข้อมูลต้นทุนไปประยุกต์ใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน จึงทำให้ผู้บริหารต้นทุนต้องปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตแบบใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาด ด้วยเหตุนี้ ทำให้ผู้บริหารยังต้องรู้จักใช้วิธีการวิเคราะห์และการวางแผนต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสม ทันต่อสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจด้วยการพัฒนาระบบการผลิตแบบดั้งเดิมให้เป็นระบบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่เพื่อให้ทันต่อโลกาภิวัตน์ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

บรรณานุกรม

- โกศล ดีศีลธรรม. (2547). *เพิ่มศักยภาพการแข่งขันด้วยแนวคิดลีน*. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2553). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. *วารสารวิชาบัญชี*, 6(17), 86-89.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2554). *ทฤษฎีการบัญชี*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- Alles, M., Datar, S. M., & Lambert, R. A. (1995). Moral hazard and management control in just-in-time settings. *Journal of Accounting Research*, 33, 177-204.
- Ansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2006). A template for implementing target costing. *Cost Management*, 20(5), 20-27.
- Ansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2009). Strategies for training in target costing. *Cost Management*, (May/June), 18-26.
- Barron, J. M., & Gjerde, K. P. (1996). Total quality management (TQM): Theory and an empirical Test. *Journal of Economics and Management Strategy*, 5(1), 69-106.
- Baykasoglu, A., & Kaplanoglu, V. (2008). *Application of activity-based costing to land transportation company : A case study*. Retrieved from http://www.researchgate.net/publication/222253616_Application_of_activity-based_costing_to_a_land_transportation_company_A_case_study
- Bhimani, W. (1994). Modern cost management: Putting the organization before the technique. *International Journal Organizational Analysis*, 6(3), 29-34.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, 40(4), 23-33.
- Degraeve, Z. & Roodhooft, F. (2000). A mathematical programming approach for procurement using activity based costing. *Journal of Business Finance & Accounting*, 27, 69-98.
- Foster, G., & Horngren, C. (1987). *Cost accounting: A managerial emphasis* (6th ed.). New York, NY: Prentice-Hall.

- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88-95.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kouvelis, P. C., Chambers, & Wang, H. (2006). Supply chain management research and production and operations management: Review, trends, and opportunities. *Production and Operations Management*, 15(3), 449-469.
- Marcelino-Aranda, M., Ramírez Herrera, D., & Yarto Chávez, M. (2013). Quality management system case study, in a Mexican company's services. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3(1), 67-77.
- Maskell, B. H., & Baggaley, B. L. (2006). Lean accounting: What's it all about? Retrieved April 8, 2013, from <http://www.leanaccountingsummit.com>
- Quattrone, P., & Hopper, T. (2005). A time space odyssey: Management control systems in two multinational organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 735-764.
- Rodríguez-Lázaro, D. (2013). *Real-time PCR in food science: Current technology and applications*. Norfolk, UK: Caister Academic Press.
- Schmelize, G., Geier, R., & Buttross, T. E. (1996). Target costing at ITT automotive. *Management Accounting*, 78(6), 26-30.
- Simões, C. L., Costa Pinto, L. M., Simoes, R., & Bernardo, C. A. (2013). Integrating environmental and economic life cycle analysis in product development: A material selection case study. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 18(9), 1734-1746.
- StenZel, J. (2007). *Lean accounting: Best practices for sustainable integration*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Sunil, C., & Peter, M. (2007). *Supply chain management strategy, planning & operations*. New York, NY: Pearson Education.
- Wheeler, S., & Pany, K. (1990). Assessing the performance of analytical procedures: A best case scenario. *The Accounting Review*, 5(15), 557-577.
- Whitecotton, S., libby, R., & Phillips, F. (2011). *Managerial accounting*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Womack, J. P., & Jones, D. T. (2003). *Lean thinking: Banish waste and create wealth in your corporation*. London: Free Press Business.
- Zurawski, G. (2001). Immature human dendrite cells express asialoglycoprotein receptor isoforms for efficient receptor-mediated endocytosis. *Journal of immunology*, 167(10), 5767-5774.