

กลยุทธ์การบริหารต้นทุนของธุรกิจผลิตสินค้าในสถานการณ์โควิด-19 Strategic Cost Management of the Product Organization in COVID-19

สุนันทา สังขทัต

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี
มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์ ศูนย์การศึกษานอกที่ตั้งจังหวัดภูเก็ต
โทร.062-625-9698, E-mail: susang@rpu.ac.th

Sunanta Sangkatat

Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Accounting,
Rajapruk University, Phuket Campus

รับเข้า: 29 กรกฎาคม 2563 แก้ไข: 19 สิงหาคม 2563 ตอรับ: 9 กันยายน 2563

บทคัดย่อ

ปัจจุบันการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด-19 ได้สร้างความโกลาหลและทำให้เกิดปัญหาอย่างหนักต่อเศรษฐกิจ สังคมและการเมือง ตลอดจนไปถึงวิถีการดำรงชีวิตของประชาชนพลเมืองทั่วโลก ส่งผลให้เศรษฐกิจทั่วโลกตกต่ำอย่างรุนแรง ทุกภาคส่วนธุรกิจดำเนินงานอย่างชะลอตัวลง เกิดการหยุดชะงัก บางองค์กรขาดทุนและต้องปิดกิจการในที่สุด ส่งผลให้เกิดการเลิกจ้างงาน ประชาชนได้รับความเดือดร้อนจากผลกระทบดังกล่าว ในขณะที่องค์กรธุรกิจยังจะต้องเผชิญกับการแข่งขันที่รุนแรง อันเนื่องมาจากสภาวะการแข่งขันสูงในโลกยุคโลกาภิวัตน์ สภาวะการณ์ทางธรรมชาติ สังคมและการเมืองที่เปลี่ยนแปลงจากสภาวะการณ์นี้ทำให้เห็นถึงองค์กรธุรกิจต่าง ๆ นำกลยุทธ์ออกมาใช้เพื่อความอยู่รอด แสดงให้เห็นถึงความกระตือรือร้นในการแก้ไขปัญหาวิกฤติ เพื่อหาวิธีการบริหารกับต้นทุนในองค์กรเพื่อความอยู่รอดภายใต้การแข่งขันที่รุนแรงในสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำจากปัญหาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด-19 ที่กำลังเผชิญอยู่ในขณะนี้ ดังนั้นการจัดองค์กรกับกลยุทธ์ทางต้นทุน สามารถนำมาปรับใช้กับองค์กรได้ เพื่อที่จะนำพาองค์กรธุรกิจให้อยู่รอด โดยผู้บริหารต้องพิจารณากลยุทธ์การบริหารองค์กรในหลาย ๆ ด้าน เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันที่ซับซ้อนมากขึ้น จึงได้มีการปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจให้มีประสิทธิภาพ ทำให้องค์กรต้องมีระบบการควบคุมเชิงจัดการคือการใช้กลยุทธ์การบริหารต้นทุน โดยใช้แนวคิดด้านบัญชีต้นทุนการบริหาร โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ บทบาทการตัดสินใจ และบทบาทในการช่วยบริหารต้นทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์นี้ ได้แก่ การบริหารโดยกิจกรรม ต้นทุนเป้าหมาย วงจรต้นทุน การบริหารต้นทุนโดยรวม การบริหารแบบทันเวลา การ

ผลิตแบบสิ้น การบัญชีเพื่อความยั่งยืน มาปรับใช้ เป็นต้น กลยุทธ์ดังกล่าวทำให้องค์กรเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน อันจะเป็นผลดีต่อองค์กรและระบบเศรษฐกิจของประเทศด้วย

คำสำคัญ: กลยุทธ์ การบริหาร ต้นทุน

Abstract

The current Cononavirus disease 2019 (COVID-19) epidemic is causing serious economic, society and politics problems. Including how to citizens around the world spending their lives. The global economy was severely depressed. All business sectors were disrupted. Some organizations was closed and eventually shut down caused the termination of employment. People have suffered from such consequences. On the other hand, businesses will face intense competition due to the highly competitive environment in the globalized world, Natural Circumstances, Changing Society and Politics.

From this situation, business organizations have established strategies for their survival. The organization showed enthusiasm for solving the crisis. To find the way to manage costs in the organization to survive in the high competition in the turndown economic from the problem of the spread of the COVID-19 virus that is currently facing. Therefore, the organization and cost strategy could be adapted to the organization in order to lead the business to survive. Management has to consider several organizational strategies in order to increase its competitiveness in the increasingly complex. Therefore, the business process has been adjusted for efficiency. The organization must have a Management Control System implementing a cost management strategy by using the concept of management cost accounting. There are two objectives, which are Decision-Making Roles and Roles in Cost-Effective Management. The Strategic Cost management includes Activity Management, Target cost, Cost Cycle, Total Cost Management, Time Management, Lean production, Sustainability Accounting, etc. Such a strategy that can be enhance competitiveness will benefit the organization and the national economy.

Keywords: strategy, management, cost

บทนำ

ปัจจุบันสภาวะเศรษฐกิจไทยได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ต่าง ๆ อาทิเช่น การเมือง การแพร่ระบาดของไวรัสโควิด-19 ทำให้ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำลงส่งผลให้แต่ละองค์กรต้องปรับปรุงทั้งเรื่องของกลยุทธ์ที่จะสามารถแข่งขันในตลาดได้ การให้ความสำคัญกับเรื่องการบริหารต้นทุน เป็นประเด็นสำคัญ

ประเด็นหนึ่งที่องค์กรให้ความสนใจ เป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยแสดงถึงผลการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างชัดเจน การเปลี่ยนแปลงทางด้านเศรษฐกิจจึงเปิดโอกาสให้องค์กรมีการผลิตสินค้าและให้บริการใหม่ ๆ ด้วยวิธีการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะในยุคของการแข่งขันในโลกปัจจุบัน องค์กรต้องให้ความสนใจกับลูกค้ามากเป็นพิเศษ เนื่องจากความต้องการของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เพราะฉะนั้นองค์กรและระบบการบริหารจัดการที่มีใช้อยู่จึงต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมในการจัดลำดับความสำคัญเชิงกลยุทธ์ รวมทั้งการให้ข้อมูลบัญชีบริหารที่ถือว่ามีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและวัดความสำเร็จของกลยุทธ์ในการผลิตสินค้า องค์กรที่ผลิตสินค้าจึงเป็นอุตสาหกรรมหนึ่งที่มีการแข่งขันกันอย่างมาก การผลิตสินค้าที่มีความหลากหลายมากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าและให้สามารถแข่งขันได้แต่การผลิตสินค้าที่หลากหลายมักส่งผลให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ องค์กรที่ผลิตสินค้าส่วนใหญ่มักใช้การคำนวณต้นทุนการผลิตในรูปแบบดั้งเดิมที่ใช้วิธีคำนวณต้นทุนตามหมวดบัญชีการเงินและการคิดรวมต้นทุนที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นการนำเสนองบการเงินที่กำหนดให้ต้นทุนสินค้าที่ผลิต ถูกคิดตามวิธีการบัญชีการเงินเท่านั้น การใช้ระบบการประเมินต้นทุนแบบเดิมทำให้ผู้บริหาร ได้รับข้อมูลที่ไม่ว่าทราบถึงที่มาของการใช้ไปของต้นทุนและตั้งอยู่บนพื้นฐานของรูปแบบพฤติกรรมกรรมการดำเนินงานที่อาจไม่ถูกต้องทำให้เกิดการตัดสินใจล่าช้าไม่ทันต่อการตัดสินใจต่อสภาพการแข่งขันในโลกธุรกิจปัจจุบัน กลยุทธ์สำคัญที่องค์กรสามารถเลือกใช้เพื่อเพิ่มผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงานขององค์กรโดยรวม จึงขึ้นอยู่กับพนักงานที่ทำงานร่วมกันและความสามารถที่จะปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมได้ ก่อให้เกิดความได้เปรียบเหนือกว่าคู่แข่งเพื่อการเติบโตอย่างยั่งยืน และสามารถทำกำไรได้อย่างต่อเนื่อง องค์กรจึงต้องมีการควบคุมและประสานงานจากพนักงานในระดับต่าง ๆ ขององค์กร ให้ดำรงอยู่ในบนพื้นฐานของความไม่แน่นอนต่าง ๆ ที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นระบบการควบคุมการบริหารต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management Control) จึงเป็นกระบวนการบริหารที่ผู้บริหารจะบริหารต้นทุนเพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอดได้ (Bhimani, 1994)

กลยุทธ์การบริหารต้นทุน ซึ่งเป็นเครื่องมือของผู้บริหารที่องค์กรส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด (Kouvelis, Chambers, and Wang, 2006) เป็นไปตามสภาพการแข่งขันในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาจึงทำให้เกิดแนวความคิดการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) ในยุคโลกปัจจุบัน ไม่ว่าจะเป็นเกิดสถานการณ์ในปัจจุบันจะเป็นอย่างไรก็ตามผู้บริหารจะต้องคำนึงถึง 1) การสร้างความพึงพอใจให้ลูกค้า คือ ธุรกิจหรือองค์กร ต้องทราบว่าลูกค้ากลุ่มเป้าหมายต้องการสินค้าชนิดใด มีคุณลักษณะอย่างไรราคาขายเท่าใดจึงเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้น ณ ปัจจุบันนั้น 2) จัดให้มีกระบวนการวิเคราะห์มูลค่า โดยผู้บริหารควรพิจารณาถึงความสำคัญของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องระหว่างกัน เพื่อจะได้ภาพรวมในการปฏิบัติงานทั้งองค์กร 3) การมีต้นทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่ง รวมทั้งต้องรักษาคุณภาพในการผลิตสินค้าและให้

การบริการแก่ลูกค้าและเกิดความเชื่อมั่นในตัวองค์กร โดยการใช้เทคโนโลยีใหม่ ๆ ในการผลิตสินค้าและบริการอยู่ตลอดเวลา นอกจากนี้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ผู้บริหารต้องคำนึงถึงความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ระบบข้อมูลข่าวสารที่ทันสมัย รวดเร็ว เพราะจะทำให้ผู้บริหารติดตามข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจต่อการบริหารงานให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาดที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาในโลกยุคปัจจุบันและในช่วงสถานการณ์โควิด-19 ที่จะผ่านพ้นไป ดังนั้นต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะเข้ามามีบทบาทสำคัญในกระบวนการวางแผนและการนำไปปฏิบัติด้วยการบริหารจัดการต้นทุนให้ต่ำลง เพื่อให้มีส่วนแบ่งกำไรที่เพิ่มขึ้นด้วยภายใต้สภาวะแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงและสภาพการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

ดังนั้นในขอบเขตของการศึกษากลยุทธ์การบริหารต้นทุน เพื่อ 1) เป็นการนำแนวคิดด้านบัญชีต้นทุนการบริหารมาใช้ในการตัดสินใจ และ 2) เพื่อให้การบริหารต้นทุนขององค์กรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่สามารถนำกลยุทธ์ต้นทุนการบริหารมาประยุกต์ใช้ในองค์กรได้ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้งาน รวมถึงการสร้างความสำเร็จและเหตุผลการนำมาใช้ มีหลายประเภทด้วยกัน ด้วยการนำกลยุทธ์และระบบการบริหารจัดการที่มีใช้อยู่จึงต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว นอกจากการจัดโครงสร้างที่เหมาะสมแล้ว การให้ความสำคัญเชิงกลยุทธ์ รวมทั้งการให้ข้อมูลบัญชีบริหาร ถือว่ามีความสำคัญต่อการวัดความสำเร็จของกลยุทธ์การผลิต (Chenhall and Langfield-Smith, 1998) ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่ผู้บริหารสามารถนำมาใช้ในการบริหารเพื่อลดต้นทุน มีอะไรบ้างนั้น ขอนำต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่ปัจจุบันยังคงนำมาใช้เพื่อการบริหารในยุคปัจจุบันได้เป็นอย่างดี

การนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้

แนวคิดนี้เกิดขึ้นในช่วงศตวรรษที่ 1980 โดยมีเป้าหมายเชิงกลยุทธ์อยู่ 3 ประเด็น คือ เพื่อรายงานต้นทุนที่ถูกต้องให้ผู้บริหารสามารถใช้ระบุแหล่งที่มาของรายได้ เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนของกิจกรรมและกระบวนการผลิตในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีประสิทธิภาพ และเพื่อกำหนดทรัพยากรที่ต้องใช้อย่างประหยัด และวิธีการจัดหาอย่างมีคุณค่า เพื่อให้สามารถรองรับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Baykasoglu and Kaplannoglu, 2008) องค์กรธุรกิจควรจัดตั้งศูนย์ความรับผิดชอบเพื่อใช้ในการแบ่งความรับผิดชอบอย่างชัดเจน ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคิดต้นทุนที่เริ่มต้นด้วยการระบุต้นทุนสำหรับกิจกรรมที่เกิดขึ้น จากนั้นก็ให้ปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังสินค้าและบริการ โดยอยู่บนพื้นฐานที่ว่าต้นทุนของสินค้าและบริการขึ้นอยู่กับระดับการใช้กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการนั้น ๆ นั่นก็คือตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหาร ในการบริหารกิจกรรมให้เป็นไปตามพฤติกรรมของต้นทุน (Sunil and Peter, 2007) ทำให้สามารถวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานเพื่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจกับองค์กรเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจกรรมได้อย่างดี มีประสิทธิภาพ

ทำให้นำไปใช้ในการตัดสินใจด้านต่าง ๆ เช่น การตั้งราคาสินค้า และการปรับปรุงรูปแบบการผลิต หรือแม้กระทั่งการตัดสินใจยกเลิกการผลิตสินค้านั้น ๆ (Degraeve and Roodhooft, 2000) ผู้บริหารสามารถกำหนดเป้าหมายในการปรับปรุงการทำงานและสามารถลดต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยต้องทราบข้อมูลต้นทุนจากแผนกบัญชีและแผนกจัดซื้อซึ่งเป็นหน่วยงานที่ต้องรวบรวมข้อมูลต้นทุนของลูกค้าที่ผู้บริหารให้ความสำคัญ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน เช่น การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในการคำนวณหาต้นทุนแผนกบริการ และต้นทุนลูกค้า โดยเริ่มจากการกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแผนกบริการหรือลูกค้า แล้วทำการจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรขององค์กรเข้าสู่กิจกรรม โดยกำหนดตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) และจัดสรรทรัพยากรเข้าสู่กลุ่มต้นทุน โดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากร จากนั้นก็กำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกลุ่มกิจกรรมที่กำหนดขึ้น เพื่อจัดสรรต้นทุนในกลุ่มกิจกรรมให้แก่หน่วยคิดต้นทุน ในที่นี้คือแผนกบริการหรือลูกค้าที่ผู้บริหารให้ความสนใจ ดังนั้นข้อมูลต้นทุนลูกค้าที่ได้นั้น ทำให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่ากิจการควรตอบสนองหรือใช้กลยุทธ์ใดในการจัดการกับลูกค้าที่ผู้บริหารสนใจนั้น (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553)

การจัดการต้นทุนเป็นแนวคิดในการบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ผู้บริหารศึกษาเกี่ยวกับลักษณะและโครงสร้างต้นทุนขององค์กร เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผน การควบคุม การตัดสินใจสถานะแวดล้อมและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป การจัดการต้นทุนให้มีประสิทธิภาพจะมีความสัมพันธ์กับผลกำไรของกิจการ (Oluwagberniga, Olugbenga and Zacchaeus, 2014) แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) เป็นแนวคิดการจัดการต้นทุนที่เป็นหนึ่งในที่ได้รับความนิยมจากผู้บริหารองค์กร โดยให้ความสำคัญกับต้นทุนตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง แสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่เกิดจากแต่ละกิจกรรมอย่างชัดเจน เพื่อสะท้อนต้นทุนการผลิตให้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด (วิจิตรา พูลเพิ่มทรัพย์, 2544)

แนวคิดการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม

นอกจากองค์กรจะใช้บัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมยังสามารถจัดทำงบประมาณให้ละเอียดยิ่งขึ้นตามกิจกรรมต่าง ๆ ที่เรียกว่างบประมาณฐานกิจกรรม โดยมีหลักสำคัญ 3 ประการ คือ 1) จากทรัพยากรที่มีจำกัดให้ปันส่วนอย่างเหมาะสมว่าจะจัดสรรอย่างไร 2) การจัดการกับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันของแต่ละฝ่ายงานให้เกิดความสมดุล และ 3) รวบรวมข้อมูลเป็นงบประมาณประจำปีเพื่อใช้งบประมาณดังกล่าวในการวางแผนและควบคุมองค์กรต่อไปเป็นการใช้บัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งจะทำให้องค์กรสามารถจัดทำงบประมาณได้ละเอียดและถูกต้องมากยิ่งขึ้นตามลักษณะของกิจกรรมต่าง ๆ โดยมีการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมจะมองย้อนกลับจากต้นทุนฐานกิจกรรม คือ องค์กรต้องพยากรณ์ประเภท ปริมาณการผลิตแล้วตรวจสอบกิจกรรมที่จะได้ใช้ในการผลิต จากนั้นจึงจัดหาทรัพยากร จึงอาจได้ข้อมูลจากการสอบถามผู้รับผิดชอบงานภายในองค์กร ผลของกิจกรรมจะเน้นผลลัพธ์มากกว่าทรัพยากรที่ป้อนเข้าไป รวมทั้งให้ความสนใจว่ากิจกรรมที่จะต้องเป็นการผลิตที่ไม่เพิ่มภาระ

งานให้กับพนักงาน การที่องค์กรใช้งบประมาณฐานกิจกรรมได้นั้นจะต้องมีการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าตามวิธีการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาก่อน เนื่องจากจะทำให้ทราบว่ากิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าเป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็นและก่อให้เกิดคุณค่าต่อลูกค้า ช่วยทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายตามที่ต้องการ ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าเป็นกิจกรรมที่มีได้ทำให้มูลค่าของสินค้าและบริการดีขึ้นเนื่องจากเป็นต้นทุนที่ไม่จำเป็นจึงต้องพยายามกำจัดกิจกรรมนี้ออกไป การประยุกต์ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมในองค์กร จึงเป็นประโยชน์ต่อการบริหาร ค่าใช้จ่ายการผลิตได้อย่างถูกต้อง ช่วยลดและปรับปรุงขั้นตอนในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เพิ่มประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์และทำให้การจัดทำงบประมาณสอดคล้องไปกับแผนกลยุทธ์ เป็นวิธีที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร ทำให้เพิ่มโอกาสทำกำไรได้อย่างต่อเนื่องในระยะยาวได้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2546)

การนำต้นทุนเป้าหมายมาเป็นต้นทุนกลยุทธ์

ต้นทุนเป้าหมาย คำนวณได้โดยการหักกำไรที่ต้องการจากราคาเป้าหมายซึ่งเป็นราคาที่ประมาณขึ้น โดยอิงกับกลุ่มลูกค้าที่ยินดีจะจ่ายให้ พิจารณาประกอบกับราคาที่กำหนดโดยคู่แข่งสำหรับสินค้าที่มีลักษณะและคุณภาพทำนองเดียวกัน แนวคิดต้นทุนเป้าหมายจึงมีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน เนื่องจากเป็นการผลิตสินค้าในปัจจุบันมิได้เป็นการผลิตตามความต้องการของผู้ผลิต หากแต่ต้องเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า ต้นทุนเป้าหมายจึงมีความจำเป็นและมีส่วนช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จได้ ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) หมายถึง เครื่องมือการบริหาร แล้ววิธีการที่ถูกออกแบบเพื่อช่วยกำหนดและวางแผนกิจกรรมต่าง ๆ สำหรับผลิต สินค้าใหม่และใช้เป็นเครื่องมือควบคุมช่วงของการปฏิบัติการที่เกิดขึ้นตามมา เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้น ๆ สามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมายตลอดอายุผลิตภัณฑ์ (Ansari, Bell, and Swenson, 2006) ปัจจุบันการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการ ไม่ได้ถูกกำหนดโดยองค์กรอีกต่อไปเหมือนเช่นก่อนในอดีต แต่ถูกกำหนดโดยสภาพแวดล้อมการแข่งขันของธุรกิจหรือที่เรียกว่า ราคาขายที่สามารถแข่งขันได้ การกำหนดแนวทางการลดต้นทุน เพื่อให้ได้ตามเป้าหมาย (Schmelize, Geier, and Buttross, 1990) มีอยู่ 2 แนวทาง ได้แก่ 1) การนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ในกระบวนการผลิตหรือการประยุกต์ใช้แนวคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ เช่น การใช้เทคนิค Value Engineering โดยการปรับปรุงคุณสมบัติหรือประโยชน์ในการใช้งานของสินค้าหรือบริการ หรือวิธีการปรับปรุงหรือลดคุณสมบัติของสินค้าและบริการ และ 2) การทบทวนหรือออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าหรือบริการได้ด้วยต้นทุนต่ำกว่า โดยใช้เทคนิค Kaizen ซึ่งเป็นเทคนิคที่เกี่ยวข้องกับต้นการสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่องไม่หยุดยั้ง ดังนั้นต้นทุนเป้าหมายจึงเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยเปลี่ยนแรงกดดันของตลาดไปสู่การแสวงหาความร่วมมือ เพื่อลดต้นทุนและการสร้างความสัมพันธ์กับคู่ค้าภายในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) โดยเฉพาะการกำหนดราคาขายที่แข่งขันได้ และการกำหนดกำไรที่ต้องการได้ (Cooper and Slagmuder, 1999)

การบริหารต้นทุนให้เป็นวงจรชีวิตต้นทุน

เป็นแนวคิดในการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการในการดำเนินงานในระยะยาวโดยจะนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการ เหมาะสำหรับการใช้ในการกำหนดราคาขายสินค้าและการวัดประสิทธิภาพ การทำกำไรของสินค้าหรือบริการในระยะยาว แนวคิดนี้ถือว่าสินค้าที่ผลิตได้นั้นประกอบไปด้วยต้นทุนที่สำคัญ 3 ส่วน คือ 1) ต้นทุนก่อนการผลิตเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบสินค้า 2) ต้นทุนการผลิตเป็นต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต และ 3) ต้นทุนหลังการผลิตเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดและการจำหน่ายสินค้าและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการลูกค้า (Simoes, Costa Pinto, Simoes, and Benardo, 2013) วงจรชีวิตต้นทุนในที่นี้ สามารถพูดถึงได้ 2 ลักษณะ คือ 1) วงจรชีวิตต้นทุนผลิตภัณฑ์ในแต่ละช่วงวงจรชีวิตจะมีลักษณะแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับประเภทของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ผลิตภัณฑ์ที่ลอกเลียนแบบ ยากจะมีวงจรชีวิตที่ยาวนานกว่าผลิตภัณฑ์ที่ลอกเลียนแบบได้ง่ายกว่า และผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เป็นไปตามคุณสมบัติของแบบที่กำหนดไว้ และมีคุณภาพสูงตามที่ลูกค้าคาดหวังมักจะทำให้มีวงจรชีวิตต้นทุนที่ดีกว่า เช่น ต้นทุนวิจัยและพัฒนา ต้นทุนการออกแบบผลิตภัณฑ์ ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการตลาด ต้นทุนการจัดจำหน่ายและต้นทุนการบริการลูกค้า เป็นต้น และ 2) วงจรชีวิตลูกค้า ลูกค้าคือจุดรวมของความสำเร็จขององค์กร เงินที่ลูกค้าจ่ายซื้อผลิตภัณฑ์ เวลา และความพยายามที่ใช้ไปในการซื้อ และการเรียนรู้ใช้ผลิตภัณฑ์ รวมถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ลูกค้าคิดว่าสำคัญ ดังนั้นองค์กรควรให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้าว่าผลิตภัณฑ์มีความปลอดภัยสูง สามารถออกแบบให้ได้ตรงตามที่ต้องการ (Rodriguez-Lazaro, 2013)

การผลิตที่ช่วยลดต้นทุนในแบบทันเวลา

ระบบการผลิตแบบทันเวลาเป็นปรัชญาการผลิตที่ญี่ปุ่นพัฒนาขึ้นมา โดยเน้นความเป็นเลิศอย่างต่อเนื่องในการยกระดับคุณภาพสินค้าให้สูงขึ้น และลดของเสียจากการผลิตให้น้อยลง สามารถตอบสนองความต้องการของตลาดได้เร็ว พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมที่จะต้องช่วยกันแก้ปัญหาเมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นในการผลิต เพื่อไม่ให้เกิดการผลิตหยุดชะงักเป็นเวลานาน ถือเป็นแนวทางปฏิบัติของการบริหารจัดการที่เป็นกลยุทธ์สำคัญต่อการวัดความสำเร็จ อีกวิธีหนึ่งของการบริหารต้นทุนในยุคที่มีการแข่งขันกันสูง หลักการของการผลิตแบบทันเวลาก็คือเพื่อเป็นการลดสินค้าคงเหลือ ลดระยะเวลาการรอคอย ลดระยะเวลาการเตรียมการผลิต เน้นจัดผังการผลิต โดยมุ่งผลิตภัณฑ์ เน้นการมีส่วนร่วมของพนักงาน เน้นลดข้อบกพร่องให้เป็นศูนย์ซึ่งการผลิตแบบทันเวลาพอดีที่มีการจัดตั้งกระบวนการผลิตในลักษณะที่เป็นกลุ่มการผลิตจะช่วยให้ทำการผลิตได้รวดเร็วขึ้น ลดข้อบกพร่อง และระยะเวลาการรอคอยในกระบวนการผลิตให้น้อยลง รวมทั้งกระบวนการจัดซื้อวัตถุดิบที่สามารถส่งมอบได้ทันเวลา กระบวนการผลิตและการขายที่เกิดขึ้นและดำเนินการให้สำเร็จลงได้อย่างรวดเร็วนั้น จะมีผลทำให้ปริมาณสินค้าคงคลัง มีจำนวนน้อยที่สุด การมีปริมาณสินค้าคงคลัขน้อยลงหรือการไม่มีสินค้าคงคลังเลย ทำให้ต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่

เกิดขึ้น ในเวลาใดจะโอนออกไปยังต้นทุนสินค้าที่ขายในเวลาเดียวกัน ดังนั้นการจดบันทึกการขาย
ในทุกขั้นตอน ตั้งแต่การซื้อวัตถุดิบ การเบิกใช้ การผลิตจนเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป จึงได้มีการ
ปรับเปลี่ยนการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตให้สอดคล้องกับระบบการผลิตแบบทันเวลาจึงมีการ
บันทึกบัญชี สำหรับระบบการผลิตแบบทันเวลา มีลักษณะที่สำคัญ คือ 1) การบันทึกต้นทุนสินค้าเมื่อผลิต
เสร็จ ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลาจะบันทึกต้นทุนสินค้าเมื่อสินค้าผลิตเสร็จ เนื่องจากกระบวนการผลิต
ไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นแผนก ซึ่งต่างจากระบบบัญชีต้นทุนเดิม ที่จะต้องมีการบันทึกบัญชีต้นทุนสินค้า
ตั้งแต่เริ่มซื้อวัตถุดิบจนกระทั่งผลิตเสร็จ 2) การบันทึกบัญชีวัตถุดิบและงานระหว่างผลิตในบัญชีเดียวกัน
ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลา จะบันทึกบัญชีวัตถุดิบและงานระหว่างผลิตในบัญชีเดียวกัน โดยใช้ชื่อว่า
วัตถุดิบและงาน ในกระบวนการผลิต เนื่องจากในระบบการผลิตแบบนี้ เมื่อกิจการได้รับวัตถุดิบจะถูก
นำเข้าสู่กระบวนการผลิตทันที โดยไม่ต้องเก็บเข้าคลังสินค้า ทำให้การได้รับวัตถุดิบแทนที่จะเกิดขึ้นพร้อม
กับการนำวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การบันทึกบัญชีวัตถุดิบแยกจากงานระหว่างผลิต จึงไม่สอดคล้อง
กับกระบวนการผลิตแบบทันเวลา 3) การบันทึกค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการผลิตในบัญชีเดียวกัน
ระบบบัญชีต้นทุนแบบทันเวลาจะบันทึกค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิตรวมกันเป็นต้นทุนแปรสภาพ
(Conversion Cost) เนื่องจากภายใต้แนวคิดของระบบการผลิตแบบทันเวลา พนักงานจะต้องมีการทำงาน
รวมกันเป็นหน่วยการทำงาน ซึ่งอยู่ภายในศูนย์การทำงาน พนักงานจะมีหน้าที่ที่หลากหลาย ทำให้การ
ระบุว่าพนักงานทำงานใดงานหนึ่ง โดยตรงเป็นเรื่องยาก ค่าแรงงานจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยรวม
เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายในการผลิต กิจการส่วนใหญ่นำเอากระบวนการผลิตแบบทันเวลา เข้ามาใช้เป็นระบบที่
เน้นการดำเนินงานแบบทันเวลาทุกขั้นตอน ตั้งแต่การจัดส่งปัจจัยการผลิตจากผู้จัดจำหน่ายที่จะต้องจัดส่ง
ให้ตรงตามตารางที่กิจการกำหนด กระบวนการผลิตในแต่ละขั้นตอนที่จะต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่องโดย
ไม่มีงานระหว่างทำคงเหลือ ระหว่างขั้นตอนต่าง ๆ ไปจนกระทั่งการจัดส่งสินค้าให้ลูกค้าโดยจะต้องจัดส่ง
ให้ทันทีที่ผลิตสินค้าเสร็จไม่เหลือสินค้าสำเร็จรูปไว้ในคลังสินค้าหรือเหลือน้อยที่สุดเท่าที่จำเป็นเพื่อช่วย
ลดต้นทุนให้กับกิจการ การผลิตแต่ละครั้งจะผลิตเท่าที่ลูกค้าสั่งซื้อหรือเท่าที่จำเป็นเท่านั้น ลดการ
สิ้นเปลืองที่ไม่ได้ก่อให้เกิดมูลค่าใด ๆ เพิ่มขึ้น เช่น การมีสินค้าคงคลังมากเกินไป การมีพื้นที่โรงงานมาก
เกินไป ตลอดจนเวลาและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่สูญเปล่า เป็นต้น (Alles, Datar and Lambert, 1995)

การประยุกต์ใช้การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management)

การบริหารคุณภาพโดยรวมเป็นกระบวนการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพของสินค้าอย่าง
ต่อเนื่องโดยอาศัยความร่วมมือจากบุคลากรทุกคนในองค์กร มีผลทำให้สินค้าที่ผลิตออกมามีคุณภาพดี
ไม่มีข้อเสียของตำหนิ กิจการจึงต้องมีการควบคุมคุณภาพการผลิตที่ทุกคนต้องมีส่วนร่วมเพื่อให้การ
ผลิตในทุกขั้นตอนไม่เกิดปัญหา ดังนั้นในกระบวนการผลิต พนักงานทุกคนจะต้องควบคุมคุณภาพการ
ผลิตสินค้าหรือบริการให้ตรงหรือเกินกว่าความต้องการของลูกค้า วัตถุประสงค์ของการบริหารแบบนี้
เพื่อลดต้นทุนและการพัฒนาคุณภาพสินค้าหรือบริการเพื่อการดำรงอยู่และการแข่งขันขององค์กร

เป็นการสร้างความพึงพอใจในงาน และให้ความซื่อสัตย์ต่อลูกค้า เป็นการพัฒนาคุณภาพชีวิตของพนักงานให้มุ่งมั่นและทุ่มเทในการทำงานให้กับองค์กร และเป็นเครื่องมือสำคัญ ในการสร้างองค์กรแห่งการเรียนรู้ในอนาคตอีกด้วย

การประยุกต์ใช้การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management) จะทำให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสินค้าและบริการ เพื่อให้ลูกค้าพึงพอใจสูงสุด เป็นแนวทางที่ช่วยให้องค์กรสามารถลดต้นทุนในการผลิตและการดำเนินงานได้ ซึ่งนอกจากจะมีผลต่อการผลิตแล้ว ยังทำให้ทุกกระบวนการมีความคล่องตัวและประสานงานกันเป็นอย่างดี ก่อให้เกิดพัฒนาการขององค์กรในระยะยาว ผลลัพธ์จากการที่องค์กรใช้ระบบ TQM ทำให้สินค้าหรือบริการ มีคุณภาพสูงขึ้น เนื่องจากมีการกำจัดของเสียหรือทำให้ของเสียในองค์กรลดลง ซึ่งเป็นการรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ดีอีกด้วย (Marcelino–Aranda, Ramirez Herrera and Yarto Chavez, 2013)

การใช้ระบบการผลิตแบบลีน

การพัฒนาระบบการผลิตแบบลีนต้องดำเนินการในเชิงกลยุทธ์และต้องจัดทำอย่างเป็นระบบ ปัจจัยความสำเร็จอยู่ที่พนักงานในองค์กร ในขณะที่หัวใจสำคัญในการขับเคลื่อน ผลักดัน และกำหนดทิศทางอยู่ที่ผู้บริหารระดับสูงต้องเข้าใจถึงปัญหา อุปสรรค และประโยชน์ที่จะได้รับจากการดำเนินการพัฒนาระบบการผลิตแบบลีน ในองค์กรเพื่อการแข่งขันได้ในปัจจุบัน (โกศล ดิศีลธรรม, 2547)

ระบบการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) เป็นวิธีของระบบการจัดการที่ได้รับการยอมรับทั่วโลกว่าเป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการผลิตที่มีความเป็นเลิศให้ความสำคัญกับการลดระยะเวลาและลดต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว จุดประสงค์และเป้าหมายที่สำคัญ คือ การทำให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืนในทุกสภาพแวดล้อมของการแข่งขันที่รุนแรง ด้วยกลยุทธ์ลดต้นทุน เพิ่มผลิตภาพ สร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า ทั้งในด้านคุณภาพ ราคาและการส่งมอบผลิตภัณฑ์และบริการ (Maskell and Baggaley, 2006) ระบบการผลิตแบบลีนยังช่วยให้เกิดการพัฒนาระบบการบริหาร โดยทำให้เกิดการเชื่อมโยงระหว่างองค์กรเข้าด้วยกัน ด้วยวิธีการบริหารห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain Management) ในปัจจุบัน ระบบการผลิตแบบโตโยต้าเป็นพื้นฐานสำหรับความพยายามเกี่ยวกับการผลิตแบบลีน ซึ่งมีอิทธิพลต่อแนวโน้มด้านการผลิต เน้นการไหลของงานอย่างต่อเนื่อง โดยปราศจากความสูญเสียและความสิ้นเปลือง หลักสำคัญแบบลีนไว้ 5 แนวทาง คือ 1) การระบุคุณค่าของสินค้าบริการสู่ลูกค้า เพื่อสนองความพึงพอใจความคาดหวังของลูกค้าเป็นหลัก 2) การระบุสายธารแห่งคุณค่า ทำให้เกิดคุณค่าในตัวสินค้าและบริการ 3) การดำเนินการให้เกิดกระบวนการไหลอย่างต่อเนื่อง เพื่อไม่ให้เกิดความสูญเสียเปล่า 4) กระบวนการดึงกลับจากความต้องการของลูกค้าเพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างการผลิตและการขาย โดยที่ลูกค้าเป็นตัวกำหนดจำนวนสินค้าที่กิจการจะทำการผลิต ซึ่งแตกต่างจากการผลิตแบบผลักที่กิจการทำการผลิต โดยไม่พิจารณาถึง

ความต้องการของลูกค้า และ 5) การพยายามปรับปรุงแก้ไขไปสู่ความเป็นเลิศ เพื่อนำไปสู่ความได้เปรียบในการแข่งขัน (Stenzel, 2007)

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อความยั่งยืน

การนำแนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมหรือการบัญชีเพื่อความยั่งยืนมาเป็นกลยุทธ์ในการบริหารต้นทุน เป็นอีกแนวคิดหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์จากการพัฒนาการอนุรักษ์ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะเดียวกันผู้บริหารองค์กรจะต้องความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณชนยอมรับได้ เป็นการจัดการวัตถุดิบ และทรัพยากรทั้งปวงในทิศทางที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่ง และกินดีอยู่ดี มีการใช้เทคโนโลยีการผลิตที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม ปฏิเสธแนวนโยบาย และวิธีการทุกชนิด ที่จะทำลายล้างทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม (นิพนธ์ เทินโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทพร, 2554) การบัญชีเพื่อความยั่งยืน จึงเป็นแนวทางที่องค์กรสามารถนำมาใช้คือในเรื่องของสินค้าคงคลัง เป็นการระบุการบันทึกการควบคุมและการรายงาน ซึ่งอาจจะข้อมูลเกี่ยวข้องเป็นเชิงปริมาณที่ไม่ใช่ตัวเงิน รวมทั้งรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับทุนธรรมชาติ เช่น อากาศ ต้นไม้ และพลังงานจากซากสิ่งมีชีวิตและการเสื่อมสั่น รวมถึงผลดีที่กิจการจะได้รับในอนาคตและยังเป็นรากฐานโดยตรงมาจากแนวคิดทางการบัญชีสิ่งแวดล้อมในเรื่องเกี่ยวกับกิจการต้องรักษาระดับทุน กล่าวคือ กิจการที่ยั่งยืนจะต้องไม่ปล่อยให้สิ่งแวดล้อม ณ วันสิ้นปีบัญชีแย่งหรือต่ำกว่าสิ่งแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันต้นปีบัญชีซึ่งเป็นการรักษาทุนธรรมชาติให้ดำรงไว้และให้มีอยู่ใช้ได้นานในอนาคต องค์กรควรมีแผนงานและนโยบายในการกำจัดของเสีย การสร้างสรรค์สิ่งแวดล้อม รวมทั้งความพยายามในการศึกษาและการเข้าถึงแหล่งทรัพยากรใหม่ การยืดการใช้ทรัพยากรให้นานขึ้น ความสามารถในการนำมาซ่อมแซมให้อยู่ในสภาพเดิม และการนำมาใช้ใหม่ ถือเป็นทางเลือกหนึ่งที่เป็นกลยุทธ์ในการสร้างความยั่งยืนให้กับองค์กรที่มีต่อสิ่งแวดล้อมในการสร้างความยั่งยืน

ข้อเสนอแนะ

ความสำคัญของการนำกลยุทธ์การบริหารต้นทุนของธุรกิจผลิตสินค้าในยุคโควิด-19 เป็นผลเนื่องจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำมากทั่วโลก ไม่เฉพาะภายในประเทศไทย อีกทั้งการแข่งขันทางธุรกิจที่มีการแข่งขันอย่างรุนแรง ดังนั้นผู้บริหารจึงจำเป็นต้องนำกลยุทธ์การบริหารต้นทุนมาใช้ เพื่อให้องค์กรที่ผลิตสินค้าหรืออุตสาหกรรมมีการดำเนินงานในการบริหารต้นทุนให้มีประสิทธิภาพเพื่อต่อสู้กับการแข่งขันและเพื่อให้สามารถอยู่รอด ต่อสู้กับผลกระทบของสภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำ การนำกลยุทธ์ต่าง ๆ ในการจัดการต้นทุนจึงได้ถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวางและให้ความสำคัญอย่างมากสำหรับผู้บริหารที่ถือว่าผู้บริหารต้องนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจ มีผลสำคัญต่อการวัดความสำเร็จของกลยุทธ์การผลิต (Chenhall and Langfield-Smith, 1998) โดยกลยุทธ์การบริหารต้นทุนที่ธุรกิจผลิตสินค้านำแนวคิดมาใช้มีดังนี้ ต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นต้นทุนที่ทำให้ทราบถึงต้นทุนจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง เพื่อนำมาประเมินผลการ

ปฏิบัติงาน พิจารณาต้นทุนที่ไม่จำเป็นออกไป หรือเป็นการกำจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า ต้นทุนเป้าหมาย และการใช้งบประมาณต้นทุนกิจกรรม จะช่วยในการบริหารจัดการด้านการวางแผนสำหรับกิจกรรมในการผลิตเพื่อวางแผนในความสามารถในการจัดทำกำไรตามเป้าหมาย ซึ่งสามารถนำไปกำหนดราคาขายของผลิตภัณฑ์ที่สามารถแข่งขันได้ วงจรชีวิตต้นทุน กลยุทธ์ดังกล่าวสามารถกำหนดช่วงระยะเวลาการเกิดต้นทุนได้ 3 ช่วงเวลา คือ ช่วงเกิดต้นทุนก่อนการผลิต ช่วงเวลาต้นทุนการผลิต และช่วงเวลาต้นทุนหลังการผลิต ประโยชน์จากการนำกลยุทธ์นี้มาใช้ คือ เป็นการนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนสินค้า การใช้กลยุทธ์แบบทันเวลา (Just in Time) เป็นการดำเนินงานให้ทันเวลา ไม่ให้มีงานคงเหลือระหว่างขั้นตอนการผลิตและการจัดส่งสินค้าเมื่อสินค้าผลิตเสร็จ ไม่ให้มีสินค้าคงเหลือไว้ในคลัง เพื่อลดต้นทุนการผลิตได้อย่างมาก กลยุทธ์การบริหารคุณภาพโดยรวม เป็นวัฒนธรรมขององค์กร และสมาชิกทุกคนต้องให้ความสำคัญกับงานที่ทำและมีส่วนร่วมเพื่อการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ระบบการผลิตแบบลีน เป็นการดำเนินการผลิตที่เป็นการไหลแบบต่อเนื่อง โดยปราศจากการสูญเสียและความสิ้นเปลือง เพื่อเป็นการลดต้นทุนการผลิตแต่เพิ่มผลิตภาพแทน การบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมหรือการบัญชีเพื่อความยั่งยืน เป็นกลยุทธ์หนึ่งที่องค์กรนำประโยชน์จากการพัฒนาอนุรักษ์ธรรมชาติ ส่งเสริมและสนับสนุนการผลิตที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ เป็นผลดีที่ต้องรักษาระดับต้นทุนที่กิจการต้องไม่ปล่อยให้สิ่งแวดล้อม ณ บัญชีวันสิ้นปีต่างไปจากบัญชี ณ วันต้นปี

ต้นทุนเป็นปัจจัยที่ชี้ขาดความคงอยู่ขององค์กร เพราะต้นทุนที่ต่ำกว่า ย่อมหมายถึงประสิทธิภาพของการแข่งขัน ยิ่งการแข่งขันมีความรุนแรงมากเท่าใดในยุคโลกปัจจุบันนี้ ใครที่มีกลยุทธ์ที่ดีกว่าย่อมมีโอกาสประสบความสำเร็จได้มากกว่า ดังนั้น ต้นทุนไม่ได้เป็นเพียงแค่ตัวเลขเท่านั้น แต่ยังเป็นการแสดงถึงระดับความสามารถในการบริหารจัดการขององค์กรนั้นด้วย สภาพการแข่งขันทางการค้าทำให้องค์กรส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ และรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด จึงก่อให้เกิดแนวคิดของการบริหารต้นทุนเกี่ยวกับการบริหาร ด้วยการนำกลยุทธ์การบริหารต่าง ๆ มาปรับใช้ เพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงจุดเด่นจุดด้อยในการปฏิบัติงาน รวมถึงการคาดการณ์โอกาสในด้านการทำกำไรและหาอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต ดังนั้นผู้บริหารจึงให้ความสำคัญต่อสภาพแวดล้อมภายนอกและภายในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้แนวคิดต้นทุนการบริหารไปประยุกต์ใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน จึงทำให้ผู้บริหารบริหารต้นทุนต้องปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนผลิตแบบต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาด ดังนั้นผู้บริหารต้องรู้จักใช้วิธีการ วิเคราะห์ วางแผนต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสมทันต่อสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ โดยใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อให้ทันต่อโลกที่เปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ยุคที่เศรษฐกิจตกต่ำช่วงโควิด-19 นี้

เอกสารอ้างอิง

- โกศล ดีศีลธรรม. (2547). **เพิ่มศักยภาพการแข่งขันด้วยแนวคิดลีน**. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2553). **การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม**. วารสารวิชาชีพบัญชี, 6(17): 86-89.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2554). **ทฤษฎีการบัญชี**. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- วิจิตรา พูลเพิ่มทรัพย์. (2544). **หลักการบัญชีต้นทุน**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2546). **การบัญชีเพื่อการจัดการและการบริหารต้นทุน**. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติเพรส จำกัด.
- 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.
- Ansri, S., Bell, J., & Swenson, D. (2006). *A template for implementing target costing*. **Cost Management, Journal of Cost Management**, 20(5): 20-27.
- Baykasoglu, A., & Kaplanoglu, V.(2008). **Application of activity-based costing to land Transportation company: A case study**. Retrieved on 12th April 2020, from http://www.researchgate.net/publication/22225361_Application_of_activity-based_costing_to_a_land_transportation_company_A_case_study.
- Bhimani, W. (1984). *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., & Langfield-Smith, K. (1998). *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.
- 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., Ramirez Herrera, D., & Yarto Chavez, M. (2013). *Quality management system case study, in a Mexican company service*. **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 on April 8, 2020, form <http://www.leanaccountingsummit.com>.
- Oluwagbemiga, O.E., Olugbenga, O.M. and Zaccheaus, S.A.(2014). *Cost Management Practices and Firm's Performance of Manufacturing Organization*, **International Journal of Economics and Finance**, 6(6): 234-239.
- Rodriguez-Lazaro, 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.
- Simoes, 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: Pearson Education.