

การบริหารต้นทุนกับโซ่อุปทาน ประเด็นของต้นทุนเป้าหมาย

สันติชัย คชรินทร์*

บทนำ

อันเนื่องมาจากสภาพการณ์ของโลกในปัจจุบันมีความไม่แน่นอน มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา โดยเฉพาะตั้งแต่ ค.ศ. 1990s เป็นต้นมา ทั้งกระแสโลกาภิวัตน์และ ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้เกิดโอกาสทางธุรกิจใหม่ๆ ขณะเดียวกันสินค้ามีวงจรอายุสั้นลงเรื่อยๆ พร้อมๆ กับความหลากหลายของสินค้ามีเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน ส่งผลให้ต้นทุนของโซ่อุปทานให้สูงขึ้น การบริหารโซ่อุปทานเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับปัญหาพื้นฐานของธุรกิจที่ว่าด้วยการซัพพลายเออร์สินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ดังนั้นการบริหารโซ่อุปทานจึงต้องมีการบูรณาการทั้งกันทั้งห่วงโซ่ตั้งแต่ ซัพพลายเออร์ ผู้ผลิต (โรงงาน) และลูกค้า

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาการบริการธุรกิจระหว่างประเทศ โอลิมปิกส์และการขนส่ง คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปัจจุบันเป็นนักศึกษาปริญญาเอกปีที่ 1 ทางด้านการบริหารโซ่อุปทาน ที่ Manchester Business School, University of Manchester, UK. ท่านสามารถส่งข้อแนะนำต่างๆ มาได้ที่ email: kotcharin_s@yahoo.com

(เป็นโครงสร้างพื้นฐานของซัพพลายเชนแบบพื้นฐาน)¹ นอกจากนั้นการแข่งขันระดับโลก ยังเป็นสาเหตุสำคัญหนึ่งที่ซัพพลายเชนต้องแข่งขันระหว่างซัพพลายเชน การร่วมมือกันระหว่างสมาชิกในห่วงโซ่อุปทาน จำเป็นต้องมีเครื่องมือในการบริหารเพื่อเปลี่ยนแรงกดดันการแข่งขัน เช่น การแข่งขันด้านราคา ณ ตลาด หรือบริเวณปลายน้ำของซัพพลายเชน มุ่งสู่เป้าหมายรวมของการบริหารภายในห่วงโซ่อุปทาน ซึ่งเป้าหมายหลักของการบริหารซัพพลายเชนก็คือการลดต้นทุนรวมของทั้งห่วงโซ่อุปทานลง

ต้นทุนเป้าหมาย (target costing) เป็นเครื่องมือหนึ่ง ที่ช่วยเปลี่ยนแรงกดดันของตลาดไปสู่การแสวงหาความร่วมมือเพื่อลดต้นทุนและการสร้างความสัมพันธ์กับคู่ค้าภายในห่วงโซ่อุปทาน เช่น มีการออกแบบสินค้าร่วมกัน ออกแบบกระบวนการร่วมกัน เป็นต้น นอกจากนั้นต้นทุนเป้าหมายยังถูกนำไปใช้กับสินค้าที่มีอยู่ก่อนหน้าแล้ว เช่นนำไปใช้กับ สินค้าที่มีการดัดแปลง และต้นทุนเป้าหมายยังมีส่วนสำคัญในการช่วยบรรณาการระหว่างผู้ซื้อกับซัพพลายเออร์ สร้างความสัมพันธ์เข้าใจที่ดีระหว่างผู้ซื้อและซัพพลายเออร์ รวมถึงการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อการลดต้นทุนด้วย

ซัพพลายเชนจะเกี่ยวข้องกับการรวมกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการไหลเวียนและการเปลี่ยนรูปของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าส่งมอบไปยังผู้ใช้งานสุดท้าย และยังเกี่ยวข้องกับการไหลเวียนของสารสนเทศและการไหลเวียนในห่วงโซ่อุปทาน วัตถุดิบ/สินค้าและข้อมูล การไหลเวียนทั้งไปและกลับภายในห่วงโซ่อุปทาน การบริหารห่วงโซ่อุปทาน ทำให้มีการปรับปรุงความสัมพันธ์ของสมาชิกภายในห่วงโซ่ เพื่อแสวงหาความร่วมมือและประสานการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย ทำให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งหนึ่งในการปรับปรุงความสัมพันธ์ระหว่าง

สมาชิกในห่วงโซ่อุปทาน อาจเป็นการพัฒนาซัพพลายเออร์ ตัวอย่างเช่น โครงการพัฒนาซัพพลายเออร์ของโตโยต้า และฮอนด้า ในประเทศสหรัฐอเมริกา ด้วยการใช้นวัตกรรมของ “gemba” หรือ “ไป และ เห็น” ผักหัดซัพพลายเออร์ ด้วยการปฏิบัติและทำจริง ทั้งโตโยต้าและฮอนด้าได้มีการระบุส่วนที่สำคัญของสายการผลิตและสร้างต้นแบบขึ้นมา ในโรงงานของซัพพลายเออร์ ทั้งโตโยต้าและฮอนด้าจะเป็นที่เลี้ยงจนกระทั่งบรรลุเป้าหมาย ด้าน ต้นทุน คุณภาพ และเวลานำ (Liker and Wu, 2000)

เหตุผลสำคัญที่มีกาใช้ซัพพลายเออร์ภายนอก เนื่องจากต้นทุนของวัตถุดิบ ชิ้นส่วนหรือของจากซัพพลายเออร์นั้นมีประสิทธิภาพกว่า ทั้งในด้าน ต้นทุนหน้าที่ (functional cost) และคุณภาพ ยิ่งมีการกว่าจ้างภายนอก (outsourcing) จากซัพพลายเออร์ภายนอกมากขึ้น โอกาสที่จะเกิดปัญหาจากการข้อมูลไม่สมมาตร (information asymmetry) ก็ยิ่งสูงขึ้น ข้อมูลไม่สมมาตรนี้ นำไปสู่กรณีต้นทุนที่ไม่จำเป็น กล่าวคือผู้ซื้อสร้างขึ้นหรือเป็นเหตุให้กับซัพพลายเออร์ เช่น การมีความต้องการในลักษณะพิเศษ/เฉพาะผลิตภัณฑ์ตามหน้าที่ (functional specification) ของชิ้นส่วนใดๆ ที่ต้องทำให้ซัพพลายเออร์ใช้วัตถุดิบราคาแพงโดยไม่จำเป็นเพื่อผลิตของให้ได้ตาม specification นั้นๆ ดังนั้นการที่จะลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นที่เกิดจากการมีข้อมูลที่ไม่สมมาตรนี้ ก็เพื่อที่จะหาโอกาสที่จะเปลี่ยน specification ของผู้ซื้อเพื่อทำให้ต้นทุนรวมต่ำลง ความพยายามร่วมมือกันอย่างเป็นทางการเกิดขึ้น ก็เพื่อหาทางลดต้นทุนร่วมกัน ซึ่งถือว่าเป็นประเด็นหลักของการบริหารต้นทุนระหว่างองค์กร (Cooper และ Slagmulder, 1999) หรืออาจจะกล่าวได้ว่า การหาวิธีการในการประสาน (coordinate) กิจกรรมระหว่างผู้ซื้อและผู้จัดส่งวัตถุดิบเพื่อลดต้นทุนร่วมกัน

1 ซัพพลายเชนประกอบด้วยกลุ่มของสามองค์ หรือมากกว่า ที่เชื่อมโยงกันโดยตรงของต้นน้ำและปลายน้ำในการไหลเวียนของ สินค้า บริการ การเงิน ข้อมูลสารสนเทศ จากแหล่งกำหนดไปจนถึงลูกค้า ซึ่งซัพพลายเชนแบบพื้นฐาน (basic supply chain) จะประกอบด้วย บริษัท (company) ซัพพลายเออร์ทางตรง (immediate supplier) และลูกค้าทางตรง (immediate customer) ที่เชื่อมโยงการไหลเวียนของ สินค้า/บริการ การเงิน และข้อมูลสารสนเทศ จากบริษัทที่อยู่ต้นน้ำ (ซัพพลายเออร์) ไปยังโรงงานผู้ผลิต และตลาดหรือลูกค้า หรือปลายน้ำ

ก็คือการบริหารต้นทุนระหว่างองค์กร (interorganizational cost management) นอกจากนั้นแล้ว Cooper และ Slagmulder (2003) ยังกล่าวว่าแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนระหว่างองค์กร (interorganizational costing management) ยังมีบทบาทสำคัญที่ช่วยปรับปรุงการออกแบบผลิตภัณฑ์ (product design) ปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการผลิต และเพิ่มประสิทธิภาพระหว่างผู้ซื้อและซัพพลายเออร์ Agndal และ Nilsson (2009) กล่าวว่า การบริการต้นทุนระหว่างองค์กรนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น (1) ต้นทุนเป้าหมาย (2) วิธีการ trade off และการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (3) ปรัชญาและวิธีการเกี่ยวข้องกับซัพพลายเออร์ (philosophies and techniques related to supplier)

ในการศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. แสดงให้เห็นถึงหลักการ ความสำคัญ รวมทั้งประโยชน์ของการบริการต้นทุนเป้าหมายในโซ่อุปทาน
2. แสดงให้เห็นถึงบทบาทและการมีส่วนร่วมของทั้งผู้ซื้อและซัพพลายเออร์ หรือสมาชิกในโซ่อุปทานในมุมมองที่เกี่ยวกับการบริหารความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและซัพพลายเออร์ โดยเฉพาะความพยายามในการลดต้นทุน
3. และบทบาทของต้นทุนเป้าหมายและการนำต้นทุนเป้าหมายไปใช้กับโซ่อุปทานที่มีสภาพแวดล้อมแตกต่างกัน

ซึ่งการศึกษาเกี่ยวกับบทบาทของซัพพลายเออร์และการกระทำ (act) ของซัพพลายเออร์ที่มีต่อการบริการต้นทุนระหว่างองค์กรนั้นมีการศึกษาไว้ไม่มากนัก

วิธีการศึกษาเป็นการรวบรวมวรรณกรรมปริทัศน์ นำมาสังเคราะห์และวิเคราะห์ โดยอาศัย หลักการ และกรอบ (framework) แนวคิด การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายกับการบริหารโซ่อุปทาน เข้ามาช่วยอธิบายความสัมพันธ์ของความต้องการของลูกค้า กับลักษณะของโซ่อุปทานที่ต้องตอบสนองความต้องการของลูกค้า เพื่อให้ทราบว่าต้นทุนเป้าหมาย มีบทบาทอย่างไร ในแต่ละสถานการณ์ และเนื่องมาจากลักษณะของการสร้างโซ่อุปทานเพื่อตอบสนอง

ความต้องการของลูกค้านั้นมีความคล้ายหรือเหมือนกับหลักสำคัญของต้นทุนเป้าหมาย กล่าวคือการเข้าใจความต้องการของลูกค้าเข้ามา หรือการนำเสียงของลูกค้ามาเป็นโจทย์ในการแตกกระบวนการต้นทุนเป้าหมายที่กำหนดเป้าหมายในการตอบสนองของโซ่อุปทาน

บทบาทและความสำคัญของต้นทุนเป้าหมาย

The Consortium for Advanced Management-International (CAM-I) ได้ขยายความหมายของต้นทุนเป้าหมายไว้ว่า เป็นกลุ่มของเรื่องมือการบริหารและวิธีการที่ถูกออกแบบเพื่อช่วยการกำหนดและวางแผนกิจกรรมต่างๆ สำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่และยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือควบคุมช่วงของการปฏิบัติการที่เกิดขึ้นตามมา เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นๆ สามารถทำอะไรได้ตามเป้าหมายตลอดอายุผลิตภัณฑ์ อีกนัยหนึ่งการตั้งค่างานต้นทุนเป้าหมายนั้นเป็นไปตามราคาตลาดและความต้องการในกำไร และการคิดต้นทุนนั้นก็จะคิดในช่วงต้นๆ ของวงจรอายุผลิตภัณฑ์ (Ansari, Bell และ Swenson, 2006)

Ellram (2000) ได้ศึกษาต้นทุนเป้าหมายในอุตสาหกรรมต่างๆ ซึ่งพบว่าต้นทุนเป้าหมายได้ถูกใช้ไปใช้ในอุตสาหกรรมต่างๆ อาทิเช่น คอมพิวเตอร์ สินค้าอุปโภคบริโภค ผลิตภัณฑ์เครื่องมือต่างๆ ชิ้นส่วนและสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ ขนส่งและอากาศยาน ยานยนต์ ผู้ให้บริการโทรคมนาคม และผู้ให้บริการขนส่งเป็นต้น และการนำต้นทุนเป้าหมายมาใช้ในองค์กรก็เพื่อช่วยให้

- สินค้าที่ผลิตนั้นสอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า
- ทำให้ต้นทุนเป็นไปในทิศทางเดียวกับความต้องการของลูกค้าที่ยินดีที่จะจ่าย
- ลดวงจรการพัฒนาสินค้า
- เพิ่มการทำงานแบบทีมในกลุ่มสมาชิกที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกับลูกค้าและซัพพลายเออร์ในการออกแบบสินค้าที่ถูกต้องและเป็นการบูรณาการตลอดทั้งห่วงโซ่อุปทาน

■ **ต้นทุนเป้าหมาย** นั้นเป็นเครื่องมือบริหารเชิงกลยุทธ์ ที่หาวิธีการที่จะลดต้นทุนสินค้าตลอดทั้งอายุผลิตภัณฑ์ และยังหมายถึงกระบวนการในการบริการการพัฒนาและการผลิตสินค้าเพื่อให้แน่ใจว่าสามารถที่จะทำกำไรได้

นอกจากนั้น Ellram (2000) ยังพบว่าการนำต้นทุนเป้าหมายมาใช้ นั้น ก็เพื่อการลดต้นทุน เพื่อเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของซัพพลายเออร์ ปรับปรุงการบริหารต้นทุนภายใน การปรับปรุงการควบคุมต้นทุน และการเพิ่มความรับผิดชอบต่อต้นทุน โดยรวมอาจจะกล่าวได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของต้นทุนเป้าหมายคือ (1) เพื่อลดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ใหม่ เพื่อให้แน่ใจว่าจะได้กำไรตามที่ต้องการ ในในขณะที่ตอบสนองความพึงพอใจด้านคุณภาพ เวลา และราคาตามความต้องการของตลาด (2) ลุงใจพนักงานทุกคนเพื่อให้บรรลุกำไรเป้าหมาย ในช่วงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ เปลี่ยนต้นทุนเป้าหมายไปสู่กิจกรรมการบริหารกำไร ซึ่งเกิดจากความคิดสร้างสรรค์ของพนักงานจากแผนกต่างๆ เพื่อมุ่งหาหนทางที่จะลดต้นทุนให้ได้มากที่สุด

หลักการสำคัญของต้นทุนเป้าหมาย

ต้นทุนเป้าหมายเปรียบเสมือนระบบกระบวนการของการบริหารต้นทุนและการวางแผนกำไร ซึ่ง Ansari, Bell, และ Swenson (2009) ได้กล่าวไว้ว่าต้นทุนเป้าหมายนั้นประกอบด้วยหลักการ 6 ประการ ดังต่อไปนี้

■ **Price-led costing** กล่าวคือ ต้นทุนเป้าหมายถูกกำหนด ด้วยราคาตลาดของสินค้า หรือด้วย ส่วนต่างกำไร ซึ่งผลต่างที่ได้คือต้นทุนเป้าหมาย

■ **Customer focus** กล่าวคือ ต้องการของลูกค้าในด้านต้นทุน คุณภาพ จะเป็นการส่งมอบ ต้องสอดคล้องเข้ากับสินค้าและกระบวนการตัดสินใจและความต้องการของลูกค้ายังช่วยในเรื่องการวิเคราะห์ต้นทุน ซึ่งการเน้นที่การตอบสนองของลูกค้านี้จะอยู่ในช่วงของขั้นตอนกระบวนการพัฒนาผลิตภัณฑ์

■ **Design focus** กล่าวคือ เป็นการควบคุมต้นทุน ซึ่งจะเน้น ที่ขั้นตอนการออกสินค้าและกระบวนการเปลี่ยนแปลงทางด้านวิศวกรรมต้องเกิดขึ้นก่อนการผลิต จะเริ่มต้นขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนลดต่ำลง และลดความเสี่ยงเข้าสู่ตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่

■ **Cross-function team** กล่าวคือ ทีมสินค้าและกระบวนการที่ต้องทำงานร่วมกันช่วยกัน เพื่อบริหารผลิตภัณฑ์ ซึ่งเริ่มตั้งแต่แนวคิด งานกระทั่งการผลิตสุดท้าย ออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูป

■ **Supply Chain involvement** กล่าวคือ สมาชิกทุกคนในสายโซ่อุปทาน ไม่ว่าจะเป็น ซัพพลายเออร์ ผู้ให้บริการต่างๆ (service providers) ผู้กระจายสินค้า และลูกค้า มีส่วนร่วมในกระบวนการของต้นทุนเป้าหมาย

■ **Life-cycle costing** กล่าวคือ เป็นต้นทุนรวมของวงจรผลิตภัณฑ์ ซึ่งรวมถึงตั้งแต่ต้นทุนการจัดซื้อ การปฏิบัติการ การกระจายสินค้า การบำรุงรักษา ตลอดจนถึงต้นทุนการตัดขาด จะถูกควบคุมตลอดทั้งอายุผลิตภัณฑ์ เพื่อให้ต้นทุนรวมทั้งวงจรผลิตภัณฑ์ต่ำที่สุดสำหรับทั้งผู้ผลิตและผู้ลูกค้า

กระบวนการของต้นทุนเป้าหมาย

กระบวนการของต้นทุนเป้าหมายเป็นระบบของการวางแผนกำไรและการบริหารต้นทุน ที่เกี่ยวกับราคา เน้นที่ความต้องการของลูกค้า การออกแบบ และการทำงานแบบข้ามแผนก ต้นทุนเป้าหมายเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนเริ่มต้นของการพัฒนาสินค้าและประยุกต์ใช้ตลอดทั้งอายุผลิตภัณฑ์

ต้นทุนเป้าหมายมิใช่ต้นทุนปัจจุบันหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นที่ต้องใช้ไปเพื่อผลิตสินค้านั้นๆ แต่เป็นต้นทุนที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความต้องการของตลาด (ปริมาณและราคา) อาจกล่าวได้ว่า ราคาตลาดจะกำหนดต้นทุนเป้าหมาย ผู้ออกแบบและวิศวกร จะสร้างหรือผลิตสินค้าเพื่อให้เป็นไปตามต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนเป้าหมายจึงมีความสำคัญในการวางแผนเพื่อลดต้นทุนอย่างต่อเนื่อง

และยังทำหน้าที่เป็นระบบต้นทุนบริหารและระบบการบริหารกำไร ต้นทุนเป้าหมายเริ่มต้นด้วยการวิเคราะห์ตลาดเกี่ยวกับราคาและปริมาณขาย ซึ่งจากงานวิจัยของ Ellram (2002) พบว่าผู้ผลิตที่เป็นโรงงานส่วนใหญ่ จะมีต้นทุนการจัดซื้อนั้นคิดเป็นร้อยละ 60 ของต้นทุนขาย ซึ่งทำให้ซัพพลายเออร์มีความสำคัญต่อต้นทุนเป้าหมาย

ในอดีต บริษัทในประเศยุโรปและสหรัฐอเมริกาส่วนใหญ่ มักจะใช้ตั้งราคาตามต้นทุนที่เกิดขึ้น (cost-base approach) หรือเป็นต้นทุนมาตรฐานซึ่งคิดตั้งแต่การออกแบบ การพัฒนาสินค้า การผลิต การบริหารงาน เมื่อนำเสนอสินค้าออกสู่ตลาด ก็จะมีค่าใช้จ่ายทางการตลาดและค่าใช้จ่ายในการกระจายสินค้า โดยที่จะมีการประมาณจากต้นทุนที่เกิดขึ้น และเพิ่มส่วนต่างกำไรที่ต้องการ สำหรับการขายสินค้านั้นๆ Sakurai (1989) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Burscher และ Laker (2000) ที่เรียกปรากฏการณ์ของแนวคิดนี้ว่า “inside-out” ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ตลาดเป็นผู้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างราคาและปริมาณสินค้า มิใช่มาจากผู้ผลิตหรือบริษัท ตัวอย่าง เช่น หากราคาสินค้าสูงมากกว่าราคาตลาด บริษัทอาจขายสินค้าได้น้อยซึ่งทำให้มีกำไรไม่มากพอ ตามที่ต้องการ ผลที่ตามมาคือ บริษัทอาจต้องลดราคาเพื่อเพิ่มยอดขายและขณะเดียวกันก็ต้องลดต้นทุนสินค้า เพื่อเพิ่มกำไร หรือมีการปรับปรุงกระบวนการผลิตใหม่ และลดต้นทุน ซึ่งจะเห็นได้ว่าความพยายามแก้ไขที่เกิดขึ้นหลังจากสินค้าได้ออกสู่ตลาดแล้ว ซึ่งในช่วงการพัฒนาสินค้า (development stage) ต้นทุนเป้าหมายนั้นคิดเป็น 80-85% ของต้นทุนอายุผลิตภัณฑ์สินค้า ดังนั้นหากจะลดต้นทุนควรจะทำในช่วงนี้ หลังจากการผลิตแล้ว หากจะมีการลดต้นทุนจะมีข้อจำกัด ในกรณีของ DaimlerChrysler และ Teves มีการประมาณการว่าร้อยละ 75 ของราคาสินค้ามาจากต้นทุนของราคาวัตถุดิบและส่วนประกอบต่างๆ ซึ่งยิ่งตอกย้ำให้เห็นความสำคัญของการมีส่วนร่วมของซัพพลายเออร์ที่จะแบ่งปันข้อมูลทางด้านต้นทุน และการสร้างทีมงานร่วมกันเพื่อลดต้นทุน (Ansari, Bell และ Kim, 2003)

เนื่องจากต้นทุนเป้าหมายจะต้องทราบว่าจะคิดต้องการสินค้าอะไร คุณภาพเป็นอย่างไร ราคาเท่าใด ซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับเหล่านี้ สามารถทำการวิจัยตลาด เพื่อให้เข้าใจถึงหน้าที่ของสินค้า (functionality) ประสิทธิภาพสินค้า (quality) ที่ลูกค้าต้องการ รวมถึงราคา (price) ที่ยินดีที่จะจ่าย เมื่อมีการประมาณการด้านราคาตลาดองค์กรต้องพิจารณาข้อมูลอื่น ๆ เพิ่มเติม อาทิ เช่น พยากรณ์อุปสงค์สำหรับสินค้า และผลกระทบจากสินค้าของคู่แข่ง

ดังนั้นต้นทุนเป้าหมายเป็นการบริหารจัดการมากกว่าจะเป็นเครื่องมือทางบัญชี กล่าวได้ว่าต้นทุนเป้าหมายเป็นกระบวนการคิดต้นทุน ด้วยการประมาณราคาขายสำหรับสินค้าและบริการ หักด้วยกำไรที่ต้องการ ซึ่งผลที่ได้จะเรียกว่าต้นทุนเป้าหมาย ซึ่งสามารถเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้ (Ellram, 2000)

ต้นทุนเป้าหมาย = ราคาขายที่ประมาณไว้ - กำไรที่ต้องการ

ซึ่งกำไรเป้าหมายมักจะมาอิงมาจากผลตอบแทนจากการลงทุนในสินทรัพย์หรือผลตอบแทนจากการขาย ซึ่งการคิดต้นทุนแบบเป้าหมายจะทำให้สอดคล้องกับเป้าหมายกลยุทธ์ขององค์กรมากกว่าการคิดราคาแบบดั้งเดิม (cost based pricing) กำไรที่ต้องการหักจากรายรายเพื่อกำหนดต้นทุนระดับผลิตภัณฑ์ (product-level target cost) ต้นทุนระดับผลิตภัณฑ์จะแตกเป็นระดับส่วนประกอบ (component-level) เพื่อกำหนดราคาซื้อส่วนประกอบนั้น ซึ่งผลที่ตามมาคือการตัดสินใจว่าจะซื้อหรือผลิตเอง (make vs buy) ต้นทุนเป้าหมายระดับชิ้นส่วนประกอบ (component level target costing) ต้องเริ่มกำหนดในช่วงเริ่มต้น ของกระบวนการของต้นทุนเป้าหมายระดับสินค้า (product-level target cost) เนื่องจากต้นทุนเป้าหมายระดับสินค้าขึ้นอยู่กับการประมาณการของซัพพลายเออร์ค่อนข้างมาก อย่างไรก็ตามขั้นตอนการกระจายต้นทุนและการตั้งราคาขายต่อรองของซัพพลายเออร์มักเกิดในช่วงท้ายๆ ของกระบวนการ

ทั้งหมดของต้นทุนเป้าหมาย (Cooper และ Slagmulder, 1999)

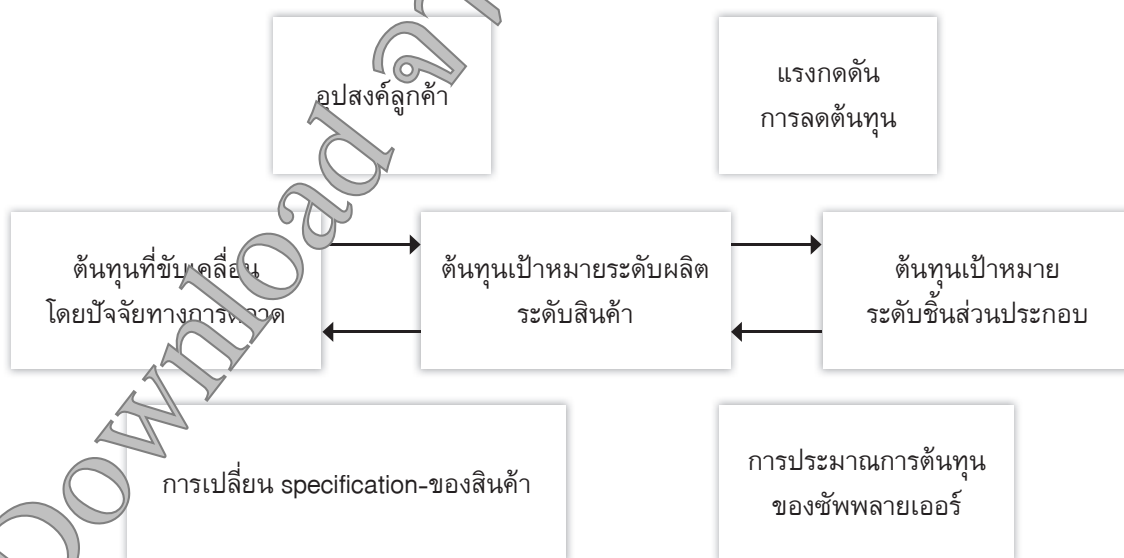
ต้นทุนเป้าหมายที่มีประสิทธิภาพจะทำให้องค์กรสามารถ trade off แรงกดดันต่างๆ ภายในห่วงโซ่อุปทาน เพื่อให้สมาชิกสามารถคงไว้ซึ่งผลตอบแทนที่เพียงพอ

Market driving costing

กล่าวคือเป็นการเน้นที่ความความต้องการของลูกค้า และใช้แนวคิดของ allowable cost เพื่อโอนถ่ายแรงกดดันการแข่งขันในตลาดไปยังผู้ออกแบบผลิตภัณฑ์และซัพพลายเออร์ ดังนั้นสินค้าทั้งหมดต้องตอบสนองความต้องการของลูกค้า ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ ต้นทุนปัจจัยขับเคลื่อนจากตลาดจะกำหนดราคาขายสูงสุด หักด้วยกำไรที่ต้องการ จะได้ต้นทุนที่ยอมได้ (allowable cost) สำหรับสินค้านั้นๆ สำหรับ market driving costing จะสามารถแบ่งขั้นตอนย่อยๆ เพื่อครอบคลุมสินค้าของบริษัทได้ดังต่อไปนี้

- กำหนดวัตถุประสงค์การขายและกำไรระยะยาว อันเนื่องจากบทบาทสำคัญของต้นทุนเป้าหมายเป็นการบริหารกำไร

แผนภาพที่ 1 แสดงองค์ประกอบของกระบวนการคิดต้นทุนเป้าหมาย



ที่มา: Cooper และ Slagmulder, 1999.

- กำหนด product lines เพื่อสร้างกำไรสูงสุด
- กำหนดราคาเป้าหมายที่จะขาย ซึ่งควรจะเป็นราคาที่คาดว่าจะขายเมื่อนำสินค้าออกสู่ตลาด
- ตั้งเป้าหมายด้านส่วนต่างกำไร เพื่อเปรียบเทียบเป้าหมายกำไรในระยะยาว
- คำนวณต้นทุนที่ยอมได้ด้วยการหักส่วนต่างกำไรจากเป้าหมายราคาขาย

Product level target cost

ในส่วนถัดมาของกระบวนการต้นทุนเป้าหมาย ผู้ออกแบบสินค้า (product designers) จะเน้นหาวิธีการพัฒนาสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ณ ระดับต้นทุนที่ยอมรับได้ แต่ในทางปฏิบัติ การบรรลุเป้าหมายนี้ก็เป็นเรื่องที่ไม่ได้ง่าย เนื่องจากต้นทุนที่ยอมรับได้นั้นเปลี่ยนแปลงมาจากปัจจัยภายนอก ซึ่งอาจจะมีการเพิ่มต้นทุน product's allowable cost ก็ได้ ซึ่งองค์กรต้องมีการกำหนดให้ชัดเจนว่าส่วนไหนที่องค์กรสามารถจะบรรลุได้ และส่วนไหนที่ไม่สามารถบรรลุเรื่องการลดต้นทุนได้ ซึ่งถือได้ว่าเป็นอีกความท้าทายหนึ่งของผู้ออกแบบผลิตภัณฑ์ด้วย

การประยุกต์หลักการพื้นฐาน (cardinal rule) เป็นสิ่งที่สำคัญต่อการบรรลุต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์ กล่าวคือ “The target cost must never be exceeded” เพื่อให้แน่ใจว่าหลักการของต้นทุนเป้าหมายยังคงอยู่ตลอดช่วงของกระบวนการออกแบบ ซึ่งหลักการพื้นฐานข้างต้นจะที่จะนำมาใช้คือ (1) อะไรก็ตามที่มีการปรับปรุงจากการออกแบบมีผลทำให้ต้นทุนสูงขึ้น (2) บริษัทต้องไม่นำเสนอสินค้าที่มีต้นทุนเกินจากเป้าหมาย และ (3) บริษัทบริหารอย่างระมัดระวังในช่วงเปลี่ยนถ่ายไปสู่การผลิตเพื่อให้แน่ใจว่าบรรลุต้นทุนเป้าหมาย การที่จะบรรลุต้นทุนเป้าหมายนั้น วิธีการทางวิศวกรรมหลายๆ อย่าง ได้ถูกนำมาใช้ อาทิเช่น วิศวกรรมคุณค่า (value engineering) การออกแบบการผลิตและการประกอบ การพัฒนาหน้าที่หลักด้านคุณภาพ (quality function development)

ช่องว่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนเป้าหมายและต้นทุนที่ประมาณการ (projections) สำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่ ซึ่งอิงมาจากความสามารถในการออกแบบและการผลิตในปัจจุบัน ดังนั้นการลดช่องว่างนี้ลงด้วยการลดต้นทุนจึงเป็นหัวใจสำคัญของต้นทุนเป้าหมาย ซึ่งการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์นี้ จะต้องมียุทธศาสตร์ของต้นทุนเป้าหมายซึ่งมาจาก

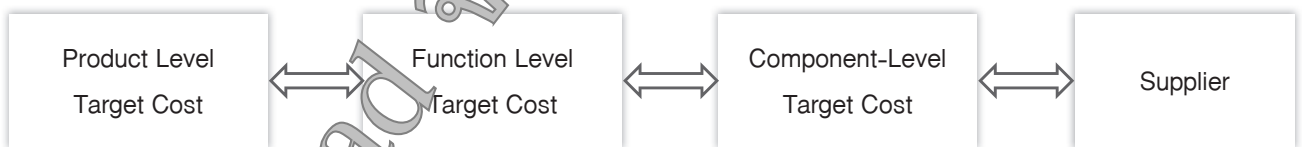
แผนกต่าง ๆ ที่จะต้องมาทำงานร่วมกัน เช่น การวิเคราะห์การออกแบบผลิตภัณฑ์ ความต้องการใช้วัสดุและกระบวนการผลิต เพื่อมุ่งสู่โอกาสในการลดต้นทุน ที่ทำงานข้ามแผนกเหล่านี้จะต้องใช้เครื่องมือหรือวิธีการที่หลากหลายและต้องริเริ่มที่จะช่วยซึ่งกันและกันเพื่อให้ประสบความสำเร็จหรือบรรลุเป้าหมายของที่มีอยู่ ตัวอย่างเช่น ที่ DaimlerChrysler ใช้ “toolbox” เพื่อเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน ซึ่ง “toolbox” นี้ประกอบด้วย วิศวกรรมคุณค่า (value engineering)/ การวิเคราะห์คุณค่า (value analysis), paper kaizen และการผลิตแบบลีน เป็นต้น

สรุปต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์สามารถแยกย่อยได้เป็นดังต่อไปนี้

1. กำหนดต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์ที่สามารถบรรลุได้
2. ระบุถึงหลักของกระบวนการต้นทุนเป้าหมายเพื่อให้แน่ใจว่าต้นทุนเป้าหมายสามารถบรรลุได้
3. บรรลุต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยปราศจากการลดคุณภาพ คุณภาพของสินค้า ด้วยการใช้วิศวกรรมคุณค่า (value engineering) และวิธีการทางวิศวกรรมอื่นๆ ในการลดต้นทุน

Component level target cost

แผนภาพที่ 2 แสดงต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบ



ที่มา: Cooper และ Slagmulder 1995

กระบวนการตั้งต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบนี้จะช่วยให้บริษัทบรรลุเป้าหมายที่สองของต้นทุนเป้าหมาย กล่าวคือ การขยายแรงกดดันไปยังซัพพลายเออร์ ดังแสดงในแผนภาพที่ 2 สำหรับองค์กรแบบลีน วัตถุประสงค์นี้ถือได้ว่าเป็นสิ่งที่สำคัญมาก ตัวอย่างเช่นที่ บริษัทโตโยต้า ประมาณ 70% ของชิ้นส่วนและวัตถุดิบซื้อ

จากซัพพลายเออร์ ดังนั้นจะเห็นว่าโตโยต้ามีการพึ่งพาซัพพลายเออร์ค่อนข้างมาก ทำให้ซัพพลายเออร์มีความสำคัญต่อโตโยต้ามากต่อความสำเร็จของโตโยต้า ในทางปฏิบัติแล้ว ต้นทุน และคุณภาพของซัพพลายเออร์นั้นเป็นสิ่งที่สำคัญมาก อาจกล่าวได้ว่า ต้นทุนระดับองค์ประกอบจะเกี่ยวข้องกับการทำสัญญากับ

ซัพพลายเออร์ ซึ่งสามารถสะท้อนถึงความสัมพันธ์ที่มีระหว่างกันภายในโซ่อุปทานได้ และใช้เป็นแรงกดดันในการตรวจสอบตลอดภายในห่วงโซ่อุปทาน ซึ่งต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบนี้จะประกอบไปด้วย ประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้ เช่น

- การแยกต้นทุนเป้าหมายระดับสินค้าไปยังระดับหน้าที่หลัก หน้าที่หลักๆ คือ การประกอบย่อยๆ sub-assemblies ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับหน้าที่หลัก (functionality) ที่ช่วยทำให้สินค้าบรรลุวัตถุประสงค์ของตัวสินค้าเอง เช่น หน้าที่หลักสำหรับยานพาหนะ รวมถึงเครื่องยนต์ ระบบทำความเย็น ระบบแอร์ ระบบไฟฟ้า ระบบเครื่องเสียง เป็นต้น

- กำหนดต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบ
- บริหารซัพพลายเออร์ (การเลือกซัพพลายเออร์และการให้รางวัล)

การเชื่อมโยงซัพพลายเออร์ในห่วงโซ่อุปทาน

การเชื่อมโยงซัพพลายเออร์ในห่วงโซ่อุปทาน อาจจะเชื่อมโยงกันระหว่างโรงงานผู้ผลิตไปยัง ซัพพลายเออร์ระดับที่หนึ่ง และระหว่างซัพพลายเออร์ระดับที่หนึ่งไปยังซัพพลายเออร์ระดับที่สอง และระดับที่สามตามลำดับ Cooper และ Slagmulder (2003) กล่าวว่า ระบบต้นทุนเป้าหมายจะมีประสิทธิผลเป็นอย่างมาก เมื่อระบบนี้ถูกเชื่อมโยงเพื่อสร้างห่วงโซ่ ซึ่งเรียกว่า Output target-costing systems จะเกิดขึ้นเมื่อ output ของระบบต้นทุนเป้าหมายของผู้ซื้อมาเป็น input ของระบบต้นทุนเป้าหมายของซัพพลายเออร์ ต้นทุนเป้าหมายระดับองค์ประกอบ (component level target costing) ของผู้ซื้อกำหนดราคาขายเป้าหมาย (target-selling price) โดยต้นทุนที่ขับเคลื่อนโดยตลาด (market-driven costing) ของระบบต้นทุนเป้าหมายของซัพพลายเออร์เพื่อกำหนดต้นทุนที่ยอมได้ (allowable costs) ของส่วนประกอบหรือ ชิ้นส่วน ต้นทุนที่ยอมได้นี้จะกลายเป็นพื้นฐานสำหรับการกำหนดต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์ และต้นทุนเป้าหมายระดับองค์ประกอบสำหรับซัพพลายเออร์

ต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบนี้จะกำหนดราคาขายสำหรับบริษัทถัดไปในห่วงโซ่อุปทาน อาจจะสามารถใช้ chained target-costing systems ช่วยในการเปลี่ยนแรงกดดันการแข่งขันที่องค์กรหรือบริษัทที่อยู่ต้นห่วงโซ่ไปยังบริษัทหรือองค์กรอื่นๆ ภายในห่วงโซ่ ซึ่งแรงกดดันที่กล่าวนี้จะถูกโอนถ่ายมา หน้าที่หลักและคุณภาพของส่วนประกอบ สินค้า และการ ซึ่งแรงกดดันที่โอนถ่ายผ่านภายในห่วงโซ่ที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากได้สร้างแรงจูงใจลูกค้าที่จะทำให้ตลอดทั้งห่วงโซ่อุปทานนั้นมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น chained target costing system จะบังคับให้แต่ละองค์กรหรือบริษัทลดต้นทุนลง ณ ระดับที่จะทำให้ทุกๆ บริษัทภายในห่วงโซ่สามารถทำกำไรได้

ต้นทุนเป้าหมายสามารถใช้ในการบริหารซัพพลายเออร์ได้ โดยเฉพาะต้นทุนเป้าหมายระดับองค์ประกอบและในช่วง ๒๐ แบบผลิตภัณฑ์จำเป็นต้องมีการเชื่อมโยงซัพพลายเออร์เข้ามา ซึ่งต้นทุนทางวิศวกรรมของซัพพลายเออร์จะมีการบริการจัดการผ่านการบริหารโครงการเป็นขั้นเป็นตอนเพื่อบรรลุต้นทุนจนกระทั่งบรรลุเป้าหมายของต้นทุนเป้าหมาย

- ต้นทุนเป้าหมายใน Extended enterprise

ใน Extended enterprise ต้นทุนเป้าหมายมิได้เป็นแรงกดดันให้กับตลาด แต่ทำให้สมาชิกห่วงโซ่อุปทานมีส่วนเกี่ยวข้องและสมาชิกแต่ละบริษัทสามสามารถรักษาความสามารถในการทำกำไรไว้ได้ ซัพพลายเออร์มีส่วนสำคัญในกระบวนการออกแบบทุกขั้นตอน ซึ่งในงานวิจัยของ Cooper และ Slagmulder (2004) ที่ทำการศึกษาล่วงหน้าของบริษัทยานยนต์ของบริษัทยานยนต์ ในเชิงความสัมพันธ์พบว่าระดับของการพึ่งพาการออกแบบจะมีอยู่สูงมากเมื่อซัพพลายเออร์และผู้ซื้อมีการกำหนดคุณลักษณะพิเศษ (specification) ร่วมกันและรับผิดชอบร่วมกันสำหรับการออกแบบสินค้า

- บทบาทของ Chained target cost

ต้นทุนเป้าหมายจะเป็นเสมือนหลักการหรือกลไกที่จะช่วยให้ซัพพลายเออร์สามารถรักษา หน้าที่หลัก

คุณภาพ ราคาของสินค้าตามที่ได้ตกลงร่วมมือกันไว้ ประเด็นสำคัญคือ อำนาจภายในโซ่อุปทาน เช่น ลูกค้าน่าจะจะมีอำนาจจำกัดหรือ เมื่อเทียบกับซัพพลายเออร์ หรือการกระจายอำนาจในสายโซ่ อาจจะมีอำนาจจำกัดสำหรับซัพพลายเออร์ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับต้นทุนเป้าหมาย อย่างไรก็ตามต้นทุนเป้าหมายสามารถเปลี่ยนแปลงได้เพื่อให้ซัพพลายเออร์ยังคงอยู่ในตลาดต่อไป

ต้นทุนเป้าหมายนั้นอาจอยู่เพียงบางส่วนหรือทั้งโซ่อุปทานก็ได้ การบริหารต้นทุนระหว่างองค์กรเกิดขึ้นระหว่างผู้ซื้อ กับซัพพลายเออร์ ลักษณะของการปฏิสัมพันธ์และกระบวนการของต้นทุนเป้าหมายจะถูกกำหนดด้วยอำนาจของทั้งสององค์กร ต้นทุนเป้าหมายในห่วงโซ่อุปทานจะช่วย (1) ให้เข้าใจถึงลักษณะของการปฏิสัมพันธ์ของทั้งสององค์กร และ (2) ช่วยสร้างแนวทางการปฏิบัติหรือการแสดงออกที่จะทำให้เกิดเสถียรภาพในเครือข่ายของซัพพลายเออร์ ต้นทุนเป้าหมายของโซ่อุปทานจะมีประสิทธิผลมากขึ้น หากมีการตั้งที่มวามผู้ซื้อและซัพพลายเออร์เพื่อที่จะสามารถสื่อสาร เมื่อมีการเปลี่ยนแปลง specifications ของส่วนประกอบซึ่งต้องไม่กระทบกับลักษณะของสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจะช่วยให้โรงงานผู้ผลิตผลิตให้สอดคล้องกับต้นทุนเป้าหมาย (Cooper และ Slagmulder, 2003)

การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและซัพพลายเออร์

กระบวนการของต้นทุนเป้าหมายที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับตำแหน่งของบริษัทหรือองค์กรในห่วงโซ่อุปทาน บริษัทที่อยู่ระหว่างต้นน้ำและปลายน้ำหรืออยู่ตรงกลางของต้นทุนเป้าหมาย กระบวนการคิดต้นทุนตามปัจจัยตลาด ไม่มีความยุ่งยาก เนื่องจากราคาขายจะถูกกำหนดโดยระบบต้นทุนเป้าหมายของผู้ซื้อของตน ดังนั้นบริษัทที่อยู่ตรงกลางจะไม่ค่อยมีระบบการวิเคราะห์ตลาดแบบเข้มข้นเพื่อที่จะลดราคาขาย อย่างไรก็ตาม ราคาขายได้ถูกกำหนดโดยระบบต้นทุนเป้าหมายของผู้ซื้อ ดังนั้นหน้าที่หลักของสินค้า คุณภาพสินค้ามักจะถูกรับเปลี่ยนแปลงบ้าง สำหรับองค์กรที่อยู่ตรงกลาง การอยู่รอดขึ้นอยู่กับ

ความสามารถในการบริหารและการเจรจาต่อรอง เรื่องหน้าที่หลัก คุณภาพสินค้า กับลูกค้า หากการลดต้นทุนประเด็นดังกล่าว ไม่นำไปสู่การลดหน้าที่หลักของสินค้าหรือคุณภาพลง

การ Trade off ของ Functionality, Price, Quality หรือ FPQ บริษัทจะหาทางที่จะตอบสนองลูกค้าด้วยสินค้าที่มีหน้าที่หลักและคุณภาพของสินค้าจะต่ำกว่าระดับที่ลูกค้าได้ร้องขอไว้ตอนแรก และตอบสนองด้วยระดับที่สามารถรับได้ การลด หน้าที่หลักและคุณภาพของสินค้าลงนี้ โดยไม่กระทบต่อ หน้าที่หลักและคุณภาพของสินค้าสำเร็จรูป จะทำให้ต้นทุนการผลิตสามารถลดลงได้ เนื่องจากราคาขายคงเดิม บริษัทหวังที่จะเพิ่มกำไรด้วยการหาระดับที่ลูกค้ายอมรับได้ สำหรับบริษัทที่อยู่ตรงกลางหรืออยู่ต้นน้ำของโซ่อุปทาน ความสามารถในการรักษาความสามารถในการทำกำไรจะถูกกำหนดด้วยความสามารถในการบริหาร FPQ ของสินค้าของตน

การเจรจาต่อรองระหว่างผู้ซื้อและซัพพลายเออร์เกี่ยวกับการลด หน้าที่หลัก และคุณภาพ จะประสบความสำเร็จก็ต่อเมื่อ ผู้ซื้อมีความต้องการที่มากเกินไป (over specification) ในเรื่องลักษณะเฉพาะของส่วนประกอบนั้น การต่อรองสามารถทำได้ สาเหตุที่ผู้ซื้อมีความต้องการที่ในลักษณะเฉพาะของชิ้นส่วนที่มากเกินไปเนื่องจาก การพยายามที่จะทำให้ FPQ ของตนอยู่รอด โดยขาดความรู้หรืออาจจะเพิกเฉย เรื่องการการ trade off ระหว่าง ต้นทุนกับประโยชน์

แรงกดดันจากการแข่งขันที่ผู้ซื้อเผชิญ ทำให้ผู้ซื้อต้องการที่จะปรับปรุงทั้ง หน้าที่หลัก คุณภาพและราคาพร้อมกันทั้งสามด้านในครั้งเดียว ดังนั้นจึงทำให้เกิดแรงกดดันต่อซัพพลายเออร์ ซึ่งไม่ได้เกิดผลดีหรือประโยชน์ต่อผู้ใช้สินค้าหรือผู้บริโภคสุดท้าย และหากซัพพลายเออร์สามารถແจกแฉงหรือชี้ให้เห็นว่าชิ้นส่วนดังกล่าวนั้น over specification ก็จะทำให้ผู้ซื้อสามารถลดแรงกดดันและทำให้ต้นทุนสามารถทำให้ออกมาได้

อีกทางเลือกหนึ่งก็คือ หากสามารถเพิ่มประโยชน์ให้กับผู้บริโภคคนสุดท้ายได้ แต่บางครั้งคุณค่าที่ผู้ใช้สินค้าได้

รับไม่มากพอหรือไม่เพียงพอที่จะทำให้ซัพพลายเออร์มีต้นทุนที่สูงขึ้น ในกรณีนี้ ต้นทุนเป้าหมายของผู้ซื้อชิ้นส่วนจะกำหนดไว้ค่อนข้างต่ำ และซัพพลายเออร์จะไม่สามารถที่จะได้รับผลตอบแทนที่มากพอ ปัญหานี้มักเกิดจากการที่ขาดข้อมูลด้านต้นทุนของซัพพลาย

และท้ายสุดผู้ซื้ออาจจะ over specification เพื่อใช้สำหรับการต่อรอง ความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและซัพพลายเออร์เป็นแบบ cooperative ดังนั้น ระดับของความสำเร็จในการต่อรองในส่วนของซัพพลายเออร์ อาจจะต้องมีการให้สัมปทาน หรือสัญญา หากต้องเป็นซัพพลายเออร์ให้กับผู้ซื้อ บางครั้ง FPQ สามารถใช้เพื่อให้ผู้ซื้อเพื่อต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบด้วยการเพิ่มคุณค่าส่วนประกอบหรือชิ้นส่วน ซึ่งสามารถทำผ่านการเพิ่ม หน้าที่หลักและคุณภาพ ทำให้ราคาขายให้กับผู้ซื้อสูงขึ้น

ความท้าทายของต้นทุนเป้าหมายกับสมาชิกภายในโซ่อุปทาน

ความท้าทายของต้นทุนเป้าหมายภายในโซ่อุปทานคือ สมาชิกภายในห่วงโซ่ต้องมีการแบ่งปันข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและการผลิต (production data) การทำงานแบบทีมข้ามแผนก เช่น การตั้งทีมการทำงานระหว่างแผนกจัดซื้อ (ผู้ซื้อ) กับซัพพลายเออร์ เพื่อลดต้นทุนของโซ่อุปทานโดยเฉพาะต้นทุนการจัดหาวัตถุดิบ สิ่งสำคัญในการใช้ต้นทุนเป้าหมายในโซ่อุปทานที่โปร่งใสไว้วางใจ เชื่อใจกันและการให้ความร่วมมือ เนื่องจากการที่จ้างภายนอกนั้นมีความเสี่ยงหากผู้รับจ้างนั้นกระทำการที่ ว่าจ้างไม่มีประสิทธิภาพ หรือเกิดปัญหาการควบคุม ซึ่งมักจะมาจาก ขาดการสื่อสาร เกี่ยวกับมาตรฐานและความคาดหวังในตัวผู้รับจ้างผลิต เมื่อมีการว่าจ้างกิจกรรมนั้นๆ ออกไปให้สมาชิกในโซ่อุปทาน วิธีการแก้ปัญหาด้วยการกำหนดให้มีพนักงานจากผู้ว่าจ้างเข้าไปทำหน้าที่ประสานหรือควบคุม ณ โรงงานของซัพพลายเออร์ เพื่อช่วยเหลือกิจกรรมต่างๆ ของซัพพลายเออร์

อย่างไรก็ตาม สิ่งทั้งหลายๆ องค์การวิศกคือ การตั้งราคาในกิจกรรมเจรจาต่อรอง ซึ่งมีสมาชิกในห่วงโซ่บางคน

หรือกลุ่มรู้สึกว่าคุณต้องแบกรับแรงกดดันเพื่อลดต้นทุนมากเกินไป โดยเฉพาะบริษัทขนาดเล็ก ที่มีอำนาจต่อรองน้อยภายในโซ่อุปทาน มาตรการการลดต้นทุนอาจจะทำให้พนักงานรู้สึกเป็นกังวลเกี่ยวกับสิ่งที่เกิดขึ้น ผลของการถูกปลดออกจางานเนื่องจากกระบวนการของต้นทุนเป้าหมาย สมาชิกของโซ่อุปทานมักจะถูกกำหนดไว้ก่อนที่จะมีการพัฒนาสินค้า (ไม่ว่าต้นทุนเป้าหมายจะถูกนำมาใช้หรือไม่ก็ตาม) เมื่อมีการเลือกสมาชิกโซ่อุปทาน ต้นทุนของซัพพลายเออร์ เป็นประเด็นหลักในการตัดสินใจ ปัจจัยหลักได้แก่ ความน่าเชื่อถือ การประสานร่วมมือ ความสามารถในการผลิตชิ้นส่วนที่มีคุณภาพ จำนวนผู้เชี่ยวชาญ เช่น วิศวกร ผู้ออกแบบที่มีอยู่ และชื่อเสียงและความไว้วางใจได้ ปัจจัยเหล่านี้เป็นสิ่งสำคัญมากเนื่องมาจากซัพพลายเออร์จะเข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนาสินค้าใหม่ ซึ่งผู้ผลิตหลายๆ ราย จะมีมาตรการที่จะช่วยเหลือซัพพลายเออร์ที่ต้องการ เช่น การทำ Certification program ซึ่งซัพพลายเออร์ที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ จะได้รับสัญญาว่าจ้างระยะยาว การเลือกซัพพลายเออร์ที่ต้องการจึงเป็นส่วนสำคัญในการบรรลุต้นทุนเป้าหมาย

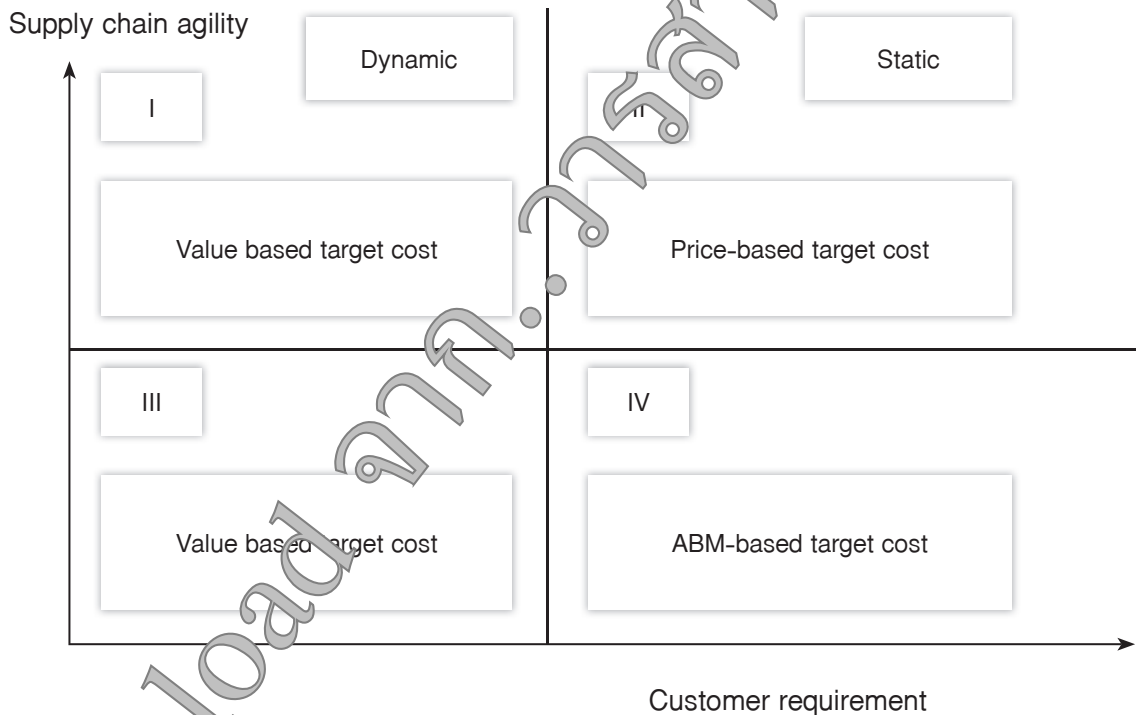
Ansari, Bell และ Kim (2003) ตัวอย่างเช่น Chrysler's SCORE program (supplier cost reduction effort) เป็นตัวอย่างหนึ่งของการทำงานกับซัพพลายเออร์อย่างใกล้ชิดเพื่อลดต้นทุน ซัพพลายเออร์ได้รับสัญญาระยะยาว และลดความเสี่ยงสำหรับการลดราคา ถ้าทีมออกแบบไม่สามารถบรรลุต้นทุนเป้าหมาย แนวคิดเชิงระบบ (a systematic approach) จะถูกนำมาใช้ กล่าวคือ มีการตรวจสอบต้นทุนเป้าหมายเพื่อตรวจสอบว่า ต้นทุนยังสามารถเพิ่มได้อีกหรือไม่ หรือส่วนต่างๆ ของกำไรสามารถลดลงได้อีกเปล่า ขั้นตอนต่อมาคือตรวจสอบกระบวนการผลิต เพื่อปรับเปลี่ยนหรือปรับเปลี่ยน หน้าที่หลักของสินค้าที่ต้องการ หรือมีการปรับปรุงเครื่องมือการผลิตเพื่อบรรลุต้นทุนเป้าหมาย อีกทางเลือกหนึ่งคือการลดต้นทุนของซัพพลายเออร์ลง และสิ่งสุดท้ายอาจจะเป็นการยกเลิกโครงการดังกล่าวไปเลย

สมาชิกในโซ่อุปทานโดยเฉพาะซัพพลายเออร์ ควรจะทราบว่าผู้ว่าจ้างหรือผู้ผลิตมีการแบ่งปันต้นทุนเป้าหมายอย่างไร และต้องมีการควบคุมการรายงานความคืบหน้าเกี่ยวกับต้นทุนเป้าหมาย ซัพพลายเออร์ควรจะเข้าใจในบทบาทของตนที่ต้องพัฒนาออกแบบนวัตกรรมที่จะช่วยให้ชิ้นส่วนของต้นสามารถประกอบเข้ากับสินค้าของผู้ผลิตหรือสอดคล้องกับกระบวนการผลิตของโรงงาน ดังนั้นซัพพลายเออร์ควรจะได้รับการฝึกอบรมและให้ความรู้เหมือนกับที่แผนกทีมสินค้า (product team) ได้รับ อาทิเช่น การกระจายต้นทุนเป้าหมาย วิธีการของซัพพลายเออร์ที่ใช้การประมาณการต้นทุน โอกาส ความเสี่ยงต่างๆ ที่จะใช้ในการคิดต้นทุนเป้าหมาย การตรวจสอบผลการปฏิบัติการ เช่น เกณฑ์ในการประเมิน เป็นต้น

การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายกับห่วงโซ่อุปทาน

Smith และ Lockamy III (2000) ได้เสนอแนวคิดในการประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายสำหรับโซ่อุปทาน โดยมี การพิจารณาปัจจัยหลักคือ agility² ของโซ่อุปทานกับ ความต้องการของลูกค้า สำหรับลูกค้า/ตลาดที่มีการ เปลี่ยนเปลี่ยนสูงกับลูกค้า/ตลาดที่เปลี่ยนแปลงง่าย หรือเปลี่ยนแปลงเล็กน้อย

การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายกับลักษณะของโซ่อุปทานกับความต้องการของลูกค้า นั้น สามารถแบ่งได้ เป็น (1) price-based target cost, (2) value-based target cost, และ (3) activity-based cost management (ABCM) target cost



2 Agility หมายถึงความสามารถในการตอบสนองอย่างรวดเร็วต่อการเปลี่ยนแปลงที่ยากจะคาดการณ์สำหรับการเปลี่ยนแปลงอุปสงค์ และ supply chain ไม่ได้เป็นเพียงแนวคิดของเพียงบริษัทเดียว แนวคิดนี้ยังขยายจากบริษัทที่อยู่สุดท้ายในโซ่อุปทานไปยังบริษัทอื่นๆ นอกจากนี้ agility ยังหมายถึง การใช้ความรู้ทางตลาด (market knowledge) และบริษัทเสมือนจริง/ลูกค้า/เครือข่ายที่ตั้งอยู่ต่างที่กันในการที่ประโยชน์กับโอกาสการทำการใดในตลาดที่มีการเปลี่ยนแปลงง่าย (<http://www.martin-christopher.info>)

Quadrant ที่ I หรือ (Q1)

โซ่อุปทานสำหรับ Q1 สำหรับลูกค้าที่มีความแตกต่างกันในด้านของความต้องการ และความต้องการมีการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็ว การตอบสนองความต้องการของลูกค้า คือการส่งมอบสินค้าที่มีมูลค่าสูงมีความหลากหลายและบริการเป็นเลิศ อายุของสินค้าในสภาพแวดล้อมแบบนี้มักจะสั้น ดังนั้นโซ่อุปทานต้องสามารถปรับเปลี่ยนตามสภาพแวดล้อมในการบริการลูกค้าได้อย่างดีเยี่ยม ซึ่งลักษณะของ Agile supply chain จะได้รับประโยชน์จากการนำ value-based target costing มาใช้โดยเฉพาะ ในห่วงโซ่อุปทานที่ ความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกในห่วงโซ่อุปทานเป็นการเจรจาต่อรองแบบตลาดเปิด (open market negotiations) กล่าวคือโซ่อุปทานมีการเปลี่ยนตัวสมาชิกหรือมีรวมสมาชิกที่มีความสามารถปรับปรุงสมรรถนะเข้ามาเพิ่ม ซึ่งจำนวนสมาชิกอาจจะเพิ่มหรือลดเพื่อสอดคล้องกับการตอบสนองความต้องการของลูกค้า กิจกรรมหลักๆ จะมีการมอบหมายใหม่ในโซ่อุปทานเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพให้ดีขึ้น โครงสร้าง/เครือข่ายโซ่อุปทานสามารถออกแบบใหม่เพื่อให้ความสามารถหลักนั้นตอบสนองหรือสอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า ดังนั้น agility จะมีส่วนช่วยให้โซ่อุปทานคงรักษาความสามารถในการให้บริการที่เป็นเลิศได้

บทบาทของต้นทุนเป้าหมายคือสนับสนุนกระบวนการของการเปลี่ยนแปลงโครงสร้าง/เครือข่ายโซ่อุปทาน (reconfiguring) หลังจากใช้ QFD กำหนดความต้องการของลูกค้าและกำหนดว่าคุณค่าที่จะให้ลูกค้าจะถูกสร้างขึ้น ที่ใดที่ห่วงโซ่อุปทาน ต้นทุนเป้าหมายจะถูกนำไปใช้ (1) กำหนดการปันส่วนต้นทุนที่ได้ที่สามารถยอมได้ (allowable product cost) ในกิจกรรมต่างๆ ของโซ่อุปทานตามคุณค่าของกิจกรรมที่เกิดขึ้น การปันส่วนต้นทุนจะกลายมาเป็นราคาของกิจกรรม ที่จ่ายให้กับสมาชิกในห่วงโซ่อุปทาน ไม่รวมบริษัทหลัก (market maker หรือ core company) ที่อยู่ในสายโซ่อุปทาน ราคาหรือต้นทุนสำหรับกิจกรรมที่เกิดขึ้นในห่วงโซ่อุปทานนี้ จะใช้กำหนดหรือระบุสมาชิกของโซ่อุปทาน (ว่าเป็นใคร) ที่มีความสามารถมากที่สุด ที่จะเข้ามาดำเนิน

กิจกรรมต่างๆ ตามต้นทุนที่สามารถยอมได้ (allowable cost) จะมีการเปลี่ยนแปลงก็ต่อเมื่อความต้องการของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลง หรือมีการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้าง/เครือข่ายของโซ่อุปทาน

Quadrant ที่ II หรือ Q2

ลักษณะของโซ่อุปทานใน Q2 เหมือนกับ Q1 แต่โซ่อุปทานใน Q2 จะดำเนินอยู่ภายใต้สภาพแวดล้อมที่ไม่ค่อยเปลี่ยนแปลง ความต้องการของลูกค้ามีความคล้ายกัน (homogeneous) หรือเหมือนกัน และมีการเปลี่ยนแปลงน้อย แรงกดดันด้านความต้องการในการบริการภายในห่วงโซ่อุปทานไม่มาก กล่าวคือ สินค้าไม่จำเป็นต้องมีความแตกต่างกันมาก ดังนั้นโซ่อุปทานจึงนำเสนอสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด สินค้ามีเพียงไม่กี่รุ่นก็เพียงพอ และการแนะนำสินค้าใหม่ๆ เข้าสู่ตลาดมีไม่บ่อย

การประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมาย เพื่อใช้ในการกำหนดราคาตลาดและส่วนต่างกำไรสำหรับสินค้า และใช้ต้นทุนเป้าหมายเป็นข้อมูลพื้นฐานในการต่อรองราคาสำหรับการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของสมาชิกภายในห่วงโซ่อุปทาน การได้รับข้อตกลง (agreement) ทั้งที่เกี่ยวกับระดับและเวลาของผลตอบแทนของบริการของสมาชิกโซ่อุปทานเป็นสิ่งที่สำคัญมากในต้นทุนเป้าหมายและความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกในห่วงโซ่อุปทานที่จะเกิดขึ้น การเจรจาต่อรองจะนำมาซึ่ง การจ่ายผลตอบแทนให้กับสมาชิกในห่วงโซ่ทั้งหมด ยกเว้น บริษัทที่เป็นผู้นำหลัก (market maker) สิ่งที่ยากอาจจะเป็นการที่ต้องทำให้สมาชิกต่างๆ เห็นพ้องด้วยกับราคา การที่จะประสบความสำเร็จในการต่อรองนั้นอาจจะทำได้ดังนี้ (1) ราคาที่จะจ่ายให้กับสมาชิกทุกคน ยกเว้นบริษัทที่เป็นผู้นำหลัก (market maker) ราคารวม ต้องไม่เกินจากจากต้นทุนที่สามารถยอมได้ (allowable product cost) ของสินค้าของบริษัทที่เป็นผู้นำหลัก (2) ราคาที่ยอมรับหรือตกลงกัน ต้องเพียงพอสำหรับการปกป้องความสามารถในการทำกำไรและการอยู่รอดในระยะยาวของสมาชิกในห่วงโซ่อุปทาน สรุปคือสมาชิกของโซ่อุปทานได้รับผลตอบแทนหรือผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกของโซ่อุปทานนั่นเอง

Quadrant ที่ III หรือ Q3

โซ่อุปทานที่ดำเนินภายในสภาพสภาพแวดล้อมที่เผชิญกับความยุ่งยากทางการแข่งขัน อันเนื่องมาจากความต้องการของลูกค้าค่อนข้างมีการเปลี่ยนแปลงสูง (dynamic) แต่โซ่อุปทานมีข้อจำกัดและยากที่จะเปลี่ยนโครงสร้างโซ่อุปทานใหม่ กล่าวคือหากต้องการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหรือเปลี่ยนสมาชิกซัพพลายเออร์ใหม่ จะทำให้มีต้นทุนของการการเปลี่ยนแปลงสมาชิกของโซ่อุปทาน (switching) สูงขึ้น

ภายใต้สภาพแวดล้อมนี้ value-based target costing จะถูกนำมาใช้เพื่อแบ่งปัน ต้นทุนที่ยอมได้ ไปยังกิจกรรมต่างๆ ของโซ่อุปทานตามสัดส่วนของคุณค่าที่สร้างขึ้นให้กับลูกค้า ดังนั้นสมาชิกในโซ่อุปทานที่อยู่เดิมต้องพยายามหาวิธีการที่จะตอบสนองการเปลี่ยนแปลงที่จะเพิ่มขึ้นจริงจากความต้องการของลูกค้า หน้าที่ของต้นทุนเป้าหมายในสภาพแวดล้อมแบบที่ III นี้จะมีความสำคัญมาก ต้นทุนที่ยอมได้จะถูกแบ่งไปยังกิจกรรมต่างๆ ของโซ่อุปทานตามสัดส่วนของคุณค่าที่สร้างขึ้นให้กับลูกค้า อย่างไรก็ตาม สิ่งที่ไม่เหมือนกับ Q1 คือสมาชิกที่ไม่มีความสามารถ (incapable members) จะไม่ลดน้อยลงไป แต่สมาชิกจะดำเนินการร่วมกันในกิจกรรมหรือความพยายามในวิศวกรรมคุณค่า (value engineering) เพื่อให้แน่ใจว่าคุณค่าของสมาชิกแต่ละคนจะเพิ่มขึ้นมาจนถึงสอดคล้องกับต้นทุนที่ยอมได้ (allowable cost)

Quadrant ที่ IV หรือ Q4

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ลักษณะที่มีข้อจำกัดมากที่สุด กล่าวคือ ความต้องการของลูกค้าเหมือนกัน ตลาดหรือความต้องการค่อนข้างแน่นอน และรู้ได้ ความสัมพันธ์ของโซ่อุปทานกำหนดความสัมพันธ์ที่ชัดเจนกันไว้ตายตัวเพื่อความมีประสิทธิภาพในการบริหารโซ่อุปทานที่ดำเนินการในสภาพแวดล้อมแบบนี้ ควรจะต้องควบคุมและลดต้นทุนรวม เหตุผลคือสมาชิกของโซ่อุปทานจะพยายามที่จะสร้างกำไรระหว่างบริษัทโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของต้นทุนกิจกรรมของโซ่อุปทานเป็นหลัก สมาชิกใช้ความรู้เกี่ยวกับสาเหตุ (cause) และต้นทุนของสินค้าราคาถูก

คุณภาพต่ำ กิจกรรมที่ไม่มีประสิทธิภาพของโซ่อุปทาน สิ่งเหล่านี้จะถูกรวบรวมเพื่อกำหนดโครงการปรับปรุงต้นทุนร่วมกันและกำหนดข้อตกลงที่เป็นธรรมสำหรับการแบ่งปันภาระและผลประโยชน์หรือรางวัลดังกล่าวกับโครงการ

ดังนั้นบทบาทของต้นทุนรวมในสภาพแวดล้อมแบบที่ Q4 นี้จะเป็นการกระตุ้นและสร้างแรงจูงใจให้สมาชิกของโซ่อุปทานจะพยายามที่จะลดต้นทุนอย่างต่อเนื่องเพื่อสร้างความเท่าเทียมทางด้านต้นทุนให้เกิดขึ้นกับโซ่อุปทาน การปรับต้นทุนเป้าหมายโดยอิงจากต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC/M-based) ซึ่งเป็นการตั้งราคาแบบบวกต้นทุน (cost-plus pricing) ราคากระหว่างสมาชิกของโซ่อุปทานจะถูกคำนวณด้วยการประยุกต์การบวกราคาตลาดเพิ่มเติม (market markup) ไปยังกิจกรรมที่ไม่มีการเกิดต้นทุนหรือสูญเสียด้านต้นทุน (waste-free cost) ในการดำเนินกิจกรรมโซ่อุปทาน ราคาแบบนี้จะช่วยทำให้สมาชิกแต่ละคนเกิดแรงจูงใจที่จะกำจัดการสูญเสียหรือต้นทุนการสูญเสียออกจากกระบวนการของตน ซึ่งทำให้ต้นทุนลดลงและกำไรเพิ่มขึ้น ความสนใจของแต่ละองค์กร (self-interest) ควรจะมีการตรวจสอบและควรจะมีข้อตกลงในสิ่งที่ได้ระหว่างสมาชิกของโซ่อุปทาน ว่าต้องปกป้องการเติบโตของโซ่อุปทานจากอุปสรรคหรือภัยคุกคามที่อาจจะเกิดขึ้นจากสมาชิกแต่ละคนในการพยายามที่จะทำให้ต้นทุนต่ำ ข้อตกลงในสิ่งที่ได้ร่วมกันควรจะมุ่งไปในแนวทางที่จะลดแรงจูงใจด้านการเงิน เพื่อหลีกเลี่ยงมิให้สมาชิกมุ่งแสวงหาการสร้างประสิทธิภาพและกำไรในระยะสั้น ตัวอย่างเช่น การเลื่อนค่าใช้จ่ายด้านวิจัยและพัฒนาออกไป ซึ่งจะมีผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันในระยะยาวของโซ่อุปทาน

หลังจากคำแนะนำของ Market maker สมาชิกของโซ่อุปทานต้องควบคุมต้นทุนเป้าหมาย ไม่ว่าจะความสำเร็จจะเกิดขึ้นจากโครงสร้างอุตสาหกรรมเองหรือไม่ก็ตาม ยกตัวอย่างเช่น ในอุตสาหกรรมที่มีการควบคุมกันมาก (concentrated industries) บริษัทอาจจะเข้าร่วมกับหลายโซ่อุปทาน และบาง market maker อาจจะเป็นซัพพลายเออร์ของอีกสายโซ่อุปทานก็ได้ และจากการเป็น market

maker ของโซ่อุปทานหนึ่งอาจจะเป็นเพียงแค่บริษัทขนาดเล็กอีกในสายโซ่อุปทานอื่นก็ได้ บางบริษัทก็อาจจะเผชิญกับโซ่อุปทานแบบที่มีความคล่องตัวหรือเปลี่ยนแปลงมาก-น้อย (high and low agility supply chains) และอาจทั้งความต้องการลูกค้าที่แน่นอนและที่เปลี่ยนแปลงสูง โซ่อุปทานที่มีลักษณะผสมกันเหล่านี้ บริษัทอาจต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ตลอดอายุสินค้า โซ่อุปทานอาจจะเริ่มจาก Q1 และค่อยๆ เคลื่อนไปยัง Q4 เนื่องจากความต้องการของลูกค้าเริ่มนิ่งและแน่นอนขึ้น agility เริ่มลดลง ความรวดเร็วของการเปลี่ยนแปลงของแต่ละองค์จะแตกต่างกัน ดังนั้นแต่ละองค์กรควรมีต้นทุนเป้าหมายหลายระบบหรือหลายๆ แบบ หรือระบบหนึ่งอาจจะเป็นแบบ value-based และอีกระบบหนึ่งอาจจะเป็นแบบ ABCM-based ดังนั้นทรัพยากรการเงินและบุคคลที่ผูกพันกับต้นทุนเป้าหมายจะเพิ่มขึ้นตามสัดส่วน อย่างไรก็ตาม ต้นทุนส่วนเพิ่มของต้นทุนเป้าหมายของห่วงโซ่ไม่ควรจะเกินไปกว่าคุณค่าหรือประโยชน์ที่ส่งมอบให้กับลูกค้าจากกระบวนการ

บทสรุป

จากปัจจัยด้านตลาด เช่น ความต้องการลูกค้า และโซ่อุปทาน แบบ agility ช่วยกำหนดกลยุทธ์ในการกำหนดต้นทุนเป้าหมาย 3 กลยุทธ์หลักที่กล่าวข้างต้นคือ (1) แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งเป็นเสมือนเครื่องมือที่ใช้สำหรับตลาดที่มีความแน่นอน (stable) ไม่เปลี่ยนแปลง เพื่อให้แน่ใจว่าการประสานมีการร่วมกันตลอดห่วงโซ่นั้นๆ (2) price-based approach จะถูกนำมาใช้เมื่อสภาพแวดล้อมของตลาดค่อนข้างเป็นอน คุณค่าคงที่แต่ความต้องการของลูกค้าเปลี่ยนแปลง ต้นทุนเป้าหมายจะคงไว้ ในแต่ละห่วงโซ่ที่ราคาตลาดต้องไม่เกินต้นทุนเป้าหมาย และรับรางวัลว่าสมาชิกแต่ละบริษัทในห่วงโซ่ยังได้กำไร และสำหรับตลาดที่มีการเปลี่ยนแปลงเร็ว (3) value-based approach จะถูกนำมาใช้ โครงสร้างของโซ่อุปทานจะต้องสอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า และต้องมีการระบุองค์กรใดมีความสามารถมาก

ที่สุดในห่วงโซ่ ต้นทุนที่ย่อมได้ต้องถูกแบ่งปันไปเป็นส่วนส่วนของคุณค่าที่ให้กับลูกค้าที่เกิดขึ้น

ต้นทุนเป้าหมายเป็นทั้งเครื่องมือและปรัชญาเพื่อใช้ในการรักษาความได้เปรียบทางการแข่งขัน ต้นทุน ในขณะที่เดียวกันก็สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้า การทำให้ซัพพลายเออร์เข้ามาเป็นส่วนในการพัฒนาสินค้าตั้งแต่ช่วงเริ่มต้น ซึ่งเป็นเหตุผลหนึ่งที่มีใช้ ต้นทุนเป้าหมาย นอกจากนี้ต้นทุนเป้าหมายยังถูกนำไปใช้เพื่อการลดต้นทุน เพิ่มความรับผิดชอบต่อต้นทุน (cost accountability) ดังนั้นต้นทุนเป้าหมายจึงเป็นกลไกหลักที่สำคัญในการกำหนดต้นทุนรวมของโซ่อุปทาน (total supply chain cost) สะท้อนความพึงพอใจของลูกค้า ซึ่งความต้องการของลูกค้าจะช่วยกำหนดว่าต้นทุนใดที่ต้องลดลงภายในโซ่อุปทาน การบริหารโซ่อุปทานให้มีประสิทธิภาพ แนวคิดของต้นทุนเป้าหมายต้องเชื่อมโยงให้สอดคล้องกับลักษณะความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นในหมู่สมาชิกของโซ่อุปทาน เช่น หากข้อตกลง (agreement) ร่วมมือกันเป็นแบบง่ายหรืออยู่สามารถเลือกสมาชิกได้ตลอดเวลา ต้นทุนเป้าหมายแบบ price-based จะเหมาะสมสำหรับสภาพแวดล้อมของโซ่อุปทานดังกล่าว ส่วนต้นทุนเป้าหมาย แบบ value-based ก็จะเหมาะสมกับโซ่อุปทานที่มีสมาชิกที่มีความพยายามร่วมกัน (joint efforts) ที่จะทำให้การปฏิบัติการของโซ่อุปทานง่ายขึ้น และการใช้ ต้นทุนเป้าหมายแบบ ABCM-based เหมาะสำหรับคู่ค้าในห่วงโซ่อุปทานที่สมาชิกมีความสัมพันธ์ไม่แค่เพียงมีความพยายามร่วมกันในการปรับปรุงโซ่อุปทาน แต่ยังรวมถึงความพยายามที่จะพัฒนาและปรับปรุงสินค้า ดังนั้นการเลือกใช้แนวคิดต้นทุนเป้าหมายแต่ละแบบนั้น ควรจะสอดคล้องกับความสัมพันธ์ของสมาชิกในโซ่อุปทาน ลักษณะโซ่อุปทานและความต้องการของลูกค้า ซึ่งผลที่ได้คือสามารถผลิตสินค้าได้ตามที่ตลาดต้องการ ลูกค้าสามารถที่จะซื้อได้ องค์กรก็ได้กำไรตามที่ต้องการ ส่งผลต่อความสามารถทางการแข่งขันและการอยู่รอดในตลาด โดยเฉพาะตลาดที่มีการแข่งขันสูง

บรรณานุกรม

- Agndal, H., & Nilsson, U. (2009). **Interorganizational cost management in the exchange process**, Management Accounting Research, 85-101.
- Ansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2006). **A template for implementing target costing**, Cost Management, Sep/Oct, 20-27.
- Ansari, S., Bell, J., & Kim, I. (2003). **Best practices in target costing**, Management accounting quarterly, Winter, 12-21.
- Ansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2009). **Strategies for training in target costing**, Cost Management, May/June, 18-26.
- Butscher, S.A., Laker, M. (2002). **Market-driven product development**, Marketing Management, 48-53.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). **Develop profitable new products with target costing**, Sloan Management Review, Summer, 23-33.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). **Interorganizational cost management and relational context**, Accounting Organizations and Society, 1-26.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). **Interorganizational costing, Part 2**, Cost Management, Nov/Dec, 12-24.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). **Supply chain development for the lean enterprise**, Interorganizational cost management, Productivity Press.
- Ellram, L.M. (2000). **Purchasing and supply management's participation in the target costing process**, The Journal of Supply Chain Management, Spring, 36-47.
- Ellram, L.M. (2006). **The implementation of target costing in the United States: Theory versus practice**, The Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing and Supply, Winter, 13-24.
- Liker, J.K., & Wu, Y.C. (2000). **Japanese automakers, U.S. suppliers and supply-chain superiority**, Sloan Management Review, Fall, 81-93.
- Lockamy III, A., & Smith, W. I. (2000). **Target costing for supply chain management: criteria and selection**, Industrial Management & Data Systems, 21(1), 6-8.
- Sakuro M. (1989). **Target costing and how to use it**, Journal of Cost Management, Summer, 39-50.
- Smith, W.I., Lockamy III, A. (2000). **Target costing for supply chain management: An economic framework**, John Wiley & Sons, Inc., 67-77.
- Website: <http://www.martin-christopher.info/publications.htm>