

ผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

ไตรรงค์ สวัสดิกุล¹ และ นภาพรณ์ พลนิกรกิจ²

Received: September 25, 2018

Revised: January 30, 2019

Accepted: August 13, 2019

บทคัดย่อ

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ถูกพัฒนาเพื่อให้องค์กรให้อยู่ออกจากความผันผวนของภาวะเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อควบคุมต้นทุนทั้งในกระบวนการผลิตและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มคุณค่าในตัวสินค้าและบริการผ่านความเชื่อมโยงการดำเนินกิจกรรมภายในกิจการ เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของ Kelety (2006) ระบุว่าการบริหารต้นทุนที่มีความสอดคล้องกันและครอบคลุม หลักการบริหารประกอบด้วย การหว่านโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น ใช้กรอบแนวคิดดังกล่าว งานวิจัยนี้เก็บข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายบัญชีกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย จำนวน 213 คน โดยใช้แบบสอบถามให้แสดงความความคิดเห็น ผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ ด้านหว่านโซ่คุณค่า ด้านการต้นทุนเป้าหมาย และด้านการบัญชีแบบลิ้น นอกจากนี้ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เหล่านั้นยังส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวมและทุกด้านของกิจการ ผลการศึกษาดังกล่าวดังแสดงถึงการตระหนักรู้ถึงความสำคัญของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารฝ่ายบัญชีนั่นเอง

คำสำคัญ: การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ หว่านโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย การบัญชีแบบลิ้น ผลการดำเนินงานของกิจการ

¹ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิทยาลัยนานาชาติ มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์ (ผู้รับผิดชอบบทความ, Email: traorong.sw@wu.ac.th)

²รองศาสตราจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม (Email: Naphaphorn.p@acc.msu.ac.th)

The Impact of Strategic Cost Management Techniques on Firm Performance

Trairong Swatdikun¹ and Naphaphorn Phonikornkij²

Received: September 25, 2018

Revised: January 30, 2019

Accepted: August 13, 2019

ABSTRACT

Strategic cost management plays an important role ever since economic, social, and politics factors has highly fluctuated. The concept encounters cost control in internal process and value added to the product, as well as alignment activities within an organization. Kelety (2006) introduces comprehensive list of strategic cost management techniques such as value chain management, target costing, and lean accounting. These techniques are aligned and covered key cost management matters. Using the framework, this research collected 213 questionnaires from accounting executives. It has revealed that value chain management, target costing, and lean accounting are all highly employed. The strategic cost management techniques have impact on firm performance; overall and all aspects. The research findings indicate the high level of awareness on strategic cost management issue by accounting executive in Thailand.

Keywords: Strategic Cost Management, Value Chain, Target Costing, Lean Accounting, Firm Performance

¹ Assistant Professor of International College, Walailak University (Corresponding author, Email: trairong.sw@wu.ac.th)

² Associate Professor of Mahasarakham Business School, Mahasarakham University (Email: Naphaphom.p@acc.msu.ac.th)

บทนำ

ความไม่แน่นอนของภาวะเศรษฐกิจโลก ในปลายทศวรรษที่ 2010 จากสภาพการแข่งขันที่รุนแรงของสหรัฐอเมริกาในฐานะประเทศผู้นำเศรษฐกิจการเดิมกับสาธารณรัฐประชาชนจีน ในฐานะผู้นำเศรษฐกิจใหม่ส่งผลกระทบอย่างรุนแรง ทั้งโดยตรงและโดยอ้อมต่อสภาวะการแข่งขันของเศรษฐกิจไทย ทำให้กิจการส่วนใหญ่ต้องตระหนักถึงการเพิ่มศักยภาพการแข่งขันระยะยาวโดยใช้การบริหารต้นทุน (Cost Management) ซึ่งเป็นความรู้ทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่ซึ่งนำเอาศิลปะในการจัดการค่าตอบแทนปัจจัยที่ใช้ในกระบวนการผลิต โดยเริ่มจากการพิจารณาธุรกิจของตนเองและแยกแยะหาต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าและบริการ วิธีการบริหารต้นทุนของสินค้าและบริการ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดด้วยต้นทุนที่ต่ำสุด เช่น การจัดหาแหล่งวัตถุดิบราคาถูก การจัดหาแหล่งแรงงานอัตราถูก การเพิ่มทักษะการปฏิบัติงาน และการว่าจ้างผู้อื่นผลิต การลดการสูญเสียในการผลิต การปรับปรุงประสิทธิภาพเครื่องจักร การตัดต้นทุนส่วนที่ไม่จำเป็นออก (วัลลภ บัวชุม, 2552; ดวงมณี โกมารทัต, 2554; อันฐภัทร ราศีมิล และบุญเลิศ วงศ์เจริญแสงสิริ, 2561) อย่างไรก็ตามการบริหารต้นทุนเพียงประการเดียวยังคงไม่เพียงพอต่อการรับมือความผันผวนของเศรษฐกิจในปัจจุบันที่มีผลกระทบจากการปฏิวัติอุตสาหกรรมครั้งที่ 4 ซึ่งมีการตระหนักถึงความสำคัญของข้อมูลเพื่อการบริหาร ปัจจัยดังกล่าวส่งผลกระทบให้ความรู้ทางการจัดการสมัยใหม่ โดยเฉพาะการบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management) ซึ่งจัดเป็นการตัดสินใจที่ต้องอาศัยความร่วมมือพันธมิตรผูกพัน และทรัพยากรในองค์กร

มีทิศทางที่ชัดเจนต่อทางเลือกต่าง ๆ และแสดงให้เห็นทุกคนเข้าใจตรงกัน โดยแนวคิดพื้นฐานที่สำคัญของการบริหารเชิงกลยุทธ์ คือ การกำหนดภารกิจวัตถุประสงค์ และเป้าหมายทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ดังนั้น องค์กรจึงต้องมีการวางแผนการทำกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อให้การดำเนินงานตามภารกิจบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ (ดนุชา คุณพนิชกิจ, 2553) แนวคิดด้านการบริหารกลยุทธ์มีความแตกต่างไปจากการบริหารกิจการโดยทั่วไป ซึ่งมักศึกษาถึงบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารตามกระบวนการหรือขั้นตอนต่าง ๆ และเน้นให้ความสำคัญกับการจัดการและการบริหารภายในองค์กร แต่การบริหารเชิงกลยุทธ์จะให้ความสำคัญกับปัจจัยต่าง ๆ โดยเฉพาะปัจจัยภายนอกองค์กร หรือสภาวะแวดล้อมภายนอกต่าง ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับการแข่งขัน คำนึงถึงการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน และสภาวะการเปลี่ยนแปลงของอุตสาหกรรมในระยะยาว (วรรณิ เตโชโยธิน, สมชาย สุภัทรกุล, และมนวิกา ผดุงสิทธิ์, 2558) การผสมผสานความรู้ทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่เข้ากับความรู้ทางการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) เป็นหลักการควบคุมต้นทุนในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสมัยใหม่ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ประกอบด้วยแนวคิดหลัก 4 ประการ ดังนี้ 1) การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ กลยุทธ์ และระบบต้นทุน 2) การวางแผนและตัดสินใจ 3) การควบคุมการดำเนินงาน และ 4) การควบคุมทางการบริหาร การเชื่อมโยงการบัญชีบริหารไปสู่การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยนำหลักการบริหารเชิงกลยุทธ์มาประกอบการบริหารองค์กรเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันระดับโลกการผลิตแบบสิ้นการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ การมุ่งลูกค้า การควบคุม

ทางการบริหาร (Blocher, Stout, Juras, & Cokins, 2013) จะเห็นได้ว่าการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ถูกพัฒนาภายใต้สถานการณ์เฉพาะเพื่อตอบสนองต่อความต้องการเพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขันให้แก่กิจการนั่นเอง (Albright & Davis, 1999; Shank & Govindarajan, 1992; Sheikh & Rana, 2014; Ward & Graves, 2004)

จากความตระหนักว่าสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงและการปฏิวัติอุตสาหกรรมครั้งใหม่สร้างแรงกดดันให้ผู้บริหารต้องเลือกใช้การบริหารเชิงกลยุทธ์มาเสริมจากการวางแผนและควบคุมพื้นฐานเพื่อต่อสภาวะการณ์กดดันนั้นได้ งานวิจัยนี้จึงกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของอุตสาหกรรมในประเทศไทย และทำการวิเคราะห์ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการในประเทศไทยอีกด้วย

ทบทวนวรรณกรรม

ความก้าวหน้าด้านวิทยาการจัดการขององค์การส่งผลต่อพัฒนาการทางการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในแต่ละช่วงเวลา (Michael, 2013) โดยเทคนิคการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า การวัดผลเชิงดุลยภาพ การวัดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น จึงถูกนำมาประยุกต์ใช้ในงานกิจการขนาดใหญ่ที่มีความพร้อมด้านระบบคอมพิวเตอร์ และมีศักยภาพในการลงทุนสร้างระบบข้อมูลซึ่งสามารถนำมาใช้ในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ในวงจรธุรกิจได้ นอกจากนี้ กิจการที่ตระหนักและให้ความสำคัญกับการสร้างระบบข้อมูลที่เชื่อมโยงทั้งภายในและระหว่างองค์การเท่านั้น ที่จะสามารถนำเอาข้อมูลเหล่านั้น มาทำการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ในสถานการณ์ได้อย่าง

มีประสิทธิภาพ แม้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะถูกยอมรับว่าเป็นแนวคิดการบริหารสมัยใหม่ที่ใช้ข้อมูลต้นทุนในการตัดสินใจซึ่งช่วยให้กิจการสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่การระบุรายละเอียดยังมีความแตกต่างกัน Blocher et al (2015) ระบุว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีหลายเทคนิค เช่น ห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย การบัญชีแบบลิ้น การต้นทุนฐานกิจกรรม ทฤษฎีข้อจำกัด และการบริหารความเสี่ยงวิสาหกิจ เป็นต้น โดย ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา (2555) ศึกษาการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในประเทศไทย พบว่า กิจการทั้งหมดมีการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อเสนอต่อหน่วยงานภายนอก มีจำนวนสูงถึงร้อยละ 89 ของบริษัท ใช้ข้อมูลบัญชีในการสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ พบว่าเหตุการณ์สำคัญที่ส่งผลต่อการใช้ข้อมูลบัญชีบริหาร คือ การส่งรายงานต่อผู้ไ้รายงานได้ทันเวลา มีรูปแบบและเนื้อหาที่เข้าใจง่าย งานวิจัยดังกล่าวยังพบว่า เทคนิคทางการบริหารต้นทุนที่สำคัญ ประกอบด้วย การบริหารต้นทุนคุณภาพ การต้นทุนเป้าหมาย การผลิตแบบทันเวลา การเทียบสมรรถนะ และการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ตามลำดับ Kelety (2006) กล่าวถึง การบริหารต้นทุนวิธีต่าง ๆ และได้เพิ่มเติมหลักการสำคัญเพื่อสร้างเป็นกรอบแนวคิดสำหรับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยระบุให้ ห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น เป็นองค์ประกอบสำคัญของการบริหารต้นทุนที่เน้นการตลาด (Cost management on market orientation) ซึ่งเน้นการบริหารผลกระทบจากปัจจัยภายนอกได้ถูกนำมาใช้เป็นกรอบแนวคิดตั้งนี้ การวิจัยครั้งนี้ มุ่งศึกษาการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ใน 3 เทคนิค ดังนี้

1. ห่วงโซ่คุณค่า

ห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain) เป็นการบริหารเพื่อตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า ด้วยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของกระบวนการหลักของกิจการ ประกอบด้วย การวางแผนและพัฒนากระบวนการผลิต ระบบการตลาด และระบบการบริการลูกค้า ซึ่งทำให้กิจการทราบถึงกิจกรรมที่ควรดำเนินการให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดนุชา คุณพนิชกิจ (2553) นิยาม ห่วงโซ่คุณค่าให้หมายถึง การวิเคราะห์ขั้นตอนการทำงานขององค์กรให้ตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า โดยสามารถจำแนกขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรมพื้นฐาน (ดวงมณี โกมารทัต, 2554) ดังนี้

1) การวิเคราะห์ผลิตภัณฑ์เปรียบเทียบกับเพื่อเลือกหาผลิตภัณฑ์ที่ตรงตามความต้องการของลูกค้าตามแนวคิดต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ เพราะนอกจากสร้างความพึงพอใจของลูกค้าและยังทำให้ประหยัดต้นทุน

2) การวิเคราะห์ผู้จัดส่งวัตถุดิบ เนื่องจากต้นทุนเกี่ยวเนื่องจากวัตถุดิบมีบทบาทสำคัญต่อการกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานการเปรียบเทียบกับตามแนวคิดห่วงโซ่คุณค่า

3) การวิเคราะห์กระบวนการผลิต เป็นการปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิตให้ลดต้นทุนและการผลิตเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า และยังช่วยให้กิจการเลือกแบบผลิตภัณฑ์ที่ประหยัดต้นทุนและยังส่งผลต่อความพึงพอใจของลูกค้า

4) การวิเคราะห์ลูกค้า เป็นการวิเคราะห์รายได้และต้นทุนในการให้บริการของลูกค้าแต่ละราย เพื่อวิเคราะห์กำไรที่เกิดจากลูกค้าแต่ละราย ลูกค้ามีบทบาทต่อการกำหนดกลยุทธ์ของกิจการ เนื่องจากการแข่งขันที่เพิ่มสูงขึ้นส่งผลให้ลูกค้าตระหนักถึงอำนาจต่อรองที่เพิ่มมากขึ้น ราคาขายจึงมักถูกต่อรองนั่นเอง

2. การต้นทุนเป้าหมาย

การต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) เป็นเครื่องมือสำคัญในการระบุต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยตระหนักถึงความคาดหวังของผู้บริโภคเป็นที่ตั้ง Dekker & Smidt, 2003 นอกจากนี้ Ghafeer, Rahman, and Mazahrih (2014) ระบุว่า การต้นทุนเป้าหมายเป็นเทคนิคที่ถูกพัฒนาขึ้นเมื่อตลาดมีการแข่งขันที่รุนแรง หลักการสำคัญคือการระบุต้นทุนเป้าหมายซึ่งคำนวณจากราคาที่คาดว่าจะลูกค้าเป้าหมายจะพึงพอใจหักด้วยกำไรที่กิจการต้องการ โดยต้นทุนเป้าหมายมักส่งผลให้เกิดการควบคุมต้นทุนอย่างเข้มงวดเพื่อให้สินค้าที่ผลิตตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคโดยกิจการยังได้กำไรตามที่ต้องการนั่นเอง จะเห็นได้ว่าแนวคิดการต้นทุนเป้าหมายมีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันเนื่องจากมีผู้บริโภคเป็นผู้ตัดสินใจ โดยถือว่าต้นทุนเป็นข้อจำกัดที่กิจการต้องบริหาร และการยอมรับว่าความสามารถในการกำหนดราคาลดลง กลไกตลาดช่วยให้ลูกค้าได้รับสินค้าที่ต้องการในราคาที่เหมาะสม การประยุกต์การต้นทุนเป้าหมาย (Institute of Management Accountants, 1994) มีกระบวนการสำคัญ 3 องค์ประกอบ ดังนี้

1) ระบุราคาเป้าหมาย กำหนดได้โดยการเปรียบเทียบคุณสมบัติของผลิตภัณฑ์ในตลาดกับผลิตภัณฑ์ตามแนวคิดในการผลิต ซึ่งราคาดังกล่าวจะสะท้อนสภาวะการแข่งขัน ความสามารถของผลิตภัณฑ์ และความสามารถของกิจการในการบริหารผลิตภัณฑ์เพื่อให้ลูกค้ามีความพึงพอใจสูงสุด

2) ระบุกำไรเป้าหมาย เพื่อคำนวณต้นทุนที่อนุญาตให้เกิดขึ้น ขั้นตอนนี้จะทำเมื่อราคาเป้าหมายถูกกำหนด กำไรเป้าหมายจะถูกคำนวณโดยทำการวิเคราะห์อัตราผลตอบแทนจากการขายคุณราคาเป้าหมายก็จะสามารถระบุกำไรเป้าหมายได้แล้วจึงนำราคาเป้าหมาย หัก กำไรเป้าหมาย ออกเป็นต้นทุนที่อนุญาตให้เกิดขึ้นนั่นเอง

3) คำนวณต้นทุนปัจจุบัน เพื่อคำนวณต้นทุนที่ต้องบริหาร ในขั้นตอนนี้กิจการต้องทำการคำนวณต้นทุนปัจจุบันเพื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนที่อนุญาตให้เกิดขึ้น หากไม่มีผลแตกต่างหรือ ต้นทุนที่อนุญาตให้เกิดขึ้นสูงกว่าต้นทุนปัจจุบันนั้นแสดงว่า การดำเนินงานในปัจจุบันอยู่ในขอบเขตที่ยอมรับได้ หากผลแตกต่างปรากฏต้นทุนปัจจุบันสูงกว่าต้นทุน ที่อนุญาตให้เกิด การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เข้ามา มีบทบาทในการบริหารการผลิต

3. การบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีน (Lean Accounting) เป็นแนวคิดทางการบัญชีที่เกิดจากแนวความคิดในการบริหารแบบลีนซึ่งส่งผลให้นักบัญชีต้องทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลทางการบัญชี ตลอดจนรูปแบบในการนำเสนอรายงานทางการเงิน เพื่อให้เหมาะสมและสอดคล้องกับแนวคิดดังกล่าว Carnes and Hedin (2005) ระบุว่า การบัญชีแบบลีน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานทางการบัญชีที่มุ่งเน้นการกำจัดความสูญเปล่าและลดการทำรายการที่ไม่จำเป็นออก เพื่อสร้างระบบบัญชีที่ปราศต้นทุนการทำรายการที่ไม่จำเป็น โดยมุ่งเน้นการสร้างระบบการบัญชีที่สนับสนุนระบบการผลิตให้เกิดประสิทธิภาพ สอดคล้องกับ Sheikh and Rana (2014) ซึ่งระบุว่าแนวคิดดังกล่าวเน้นความถูกต้องทันเวลา และเข้าใจในข้อมูลการดำเนินงานของระบบการผลิตแบบลีนที่องค์กรนำมาใช้ในการตัดสินใจ อีกทั้งการบัญชีแบบลีนถูกใช้เป็นเครื่องมือเพื่อลดการสูญเสียขององค์การจากการกระทำที่ไม่เกิดคุณค่าต่อสินค้าและบริการ ในขณะที่ยังคงควบคุมการดำเนินงานด้านการเงินอยู่ โดยการบัญชีแบบลีน มีหลักการสำคัญ ในการปฏิบัติตามแนวคิด Arbulo-Lopez and Fortuny-Santos (2010) ดังนี้

1) การระบุและวัดมูลค่า หมายถึง การพิจารณาองค์ประกอบและเกณฑ์การรับรู้รายการเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว และรายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

2) การบันทึกบัญชี หมายถึง การจดบันทึกข้อมูลตามหลักการบัญชีที่ยอมรับได้โดยทั่วไป ซึ่งมีแนวคิดและหลักการบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ที่ใช้เป็นหลักในการวิเคราะห์เหตุการณ์ทางการเงิน เพื่อให้สามารถบันทึกบัญชีได้ถูกต้องแม่นยำตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด

3) การรายงาน หมายถึง เป็นการนำเสนอข้อมูลทางการเงินอย่างมีแบบแผน เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด และรายการอื่นๆ ของหน่วยงาน สำหรับรายงานทางการเงิน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง

4. ผลกระทบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

การบริหารต้นทุนถูกระบุให้เป็นหนึ่งในปัจจัยแห่งความสำเร็จโดยงานวิจัยจำนวนมากสนับสนุนแนวคิดดังกล่าว เช่น จิรพัชร เหลาสาและกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์ (2559) ศึกษา ผลกระทบของประสิทธิภาพการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง พบว่า ผลกระทบของประสิทธิภาพการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่ ด้านการวางแผนและประเมินผลทางการเงิน ด้านการจัดการสินทรัพย์ ด้านการจัดหาเงินทุน และด้านความสามารถในการควบคุมส่งผลต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต งานวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับ Alsoboa,

Al-Ghazzawi, and Joudeh (2015) ศึกษาผลกระทบของการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของบริษัทในจอร์แดน พบว่า การต้นทุนเป้าหมาย การต้นทุนฐานกิจกรรม และห่วงโซ่คุณค่า ผลการศึกษาพบว่า การนำการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ไปใช้สร้างความแตกต่างต่อผลการดำเนินงานทั้งทางด้านการเงินและทางด้านการตลาดอย่างชัดเจน นอกจากนี้รัชชานียา บังเมฆ (2552) ศึกษา ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหารและการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า บริษัทใช้ตัววัดผลการปฏิบัติงานทั้งที่เป็นทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงิน โดยกำไรสุทธิเป็นตัวชี้วัดการประเมินผลการปฏิบัติงานมากที่สุด การบัญชีบริหารด้านการวางแผนทางธุรกิจในระยะสั้นการบริการหลังการขายและการจัดส่งได้รับความสำคัญและมีการรับรู้ประโยชน์จากการวางแผนสูงสุด

Henri, Boiral and Roy (2016) ระบุว่าแม้ในภาพรวมมีงานวิจัยจำนวนมากยืนยันว่าผลการดำเนินงานของกิจการถูกระงับจากการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ อย่างไรก็ตามวิธีการวัดผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันของงานวิจัยเหล่านั้นอาจก่อให้เกิดประเด็นในการประยุกต์ใช้ผลการวิจัยด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ดังนั้นยังคงมีความจำเป็นที่ต้องมีการศึกษาปัจจัยผลกระทบของการบริหารต้นทุนและผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นงานวิจัยนี้จะนำเอาการวัดผลการดำเนินงานแบบสมดุล (Balanced scorecard) ซึ่งเป็นการวัดผลการดำเนินงานของกิจการแบบมาตรฐานที่พัฒนาโดย Robert Kaplan และ David Norton มาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากเทคนิคการวัดผลการดำเนินงานนี้จะพิจารณาผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นด้านการเงินและมุมมองที่ไม่ใช่ด้านการเงินซึ่งมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนกว่ากัน

ซึ่งวัดผลวิธีนี้จะช่วยผู้บริหารทราบถึงการผลจากการดำเนินงานในระยะสั้นและศักยภาพในการทำงานระยะยาว วิธีการประเมินนี้ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายเพราะสามารถสะท้อนมิติการทำงานของธุรกิจได้หลายมิติและมีความง่ายในการประยุกต์ใช้เนื่องจากมีตัวอย่างที่ได้รับการตีพิมพ์เป็นจำนวนมาก (ดวงมณี โกมารทัต, 2554) ประกอบด้วย

1. ด้านความพึงพอใจของลูกค้า เป็น การวัดความพึงพอใจของผู้ใช้ผลงานจากระบบการดำเนินงาน การวัดผลด้านนี้มีความสำคัญเนื่องจากความจงรักภักดีต่อราคาสินค้า การรับรู้คุณค่าของสินค้า และข้อเสนอแนะของลูกค้า เป็นปัจจัยหลักในการเกิดรายได้ของกิจการทั้งในปัจจุบันและในอนาคต

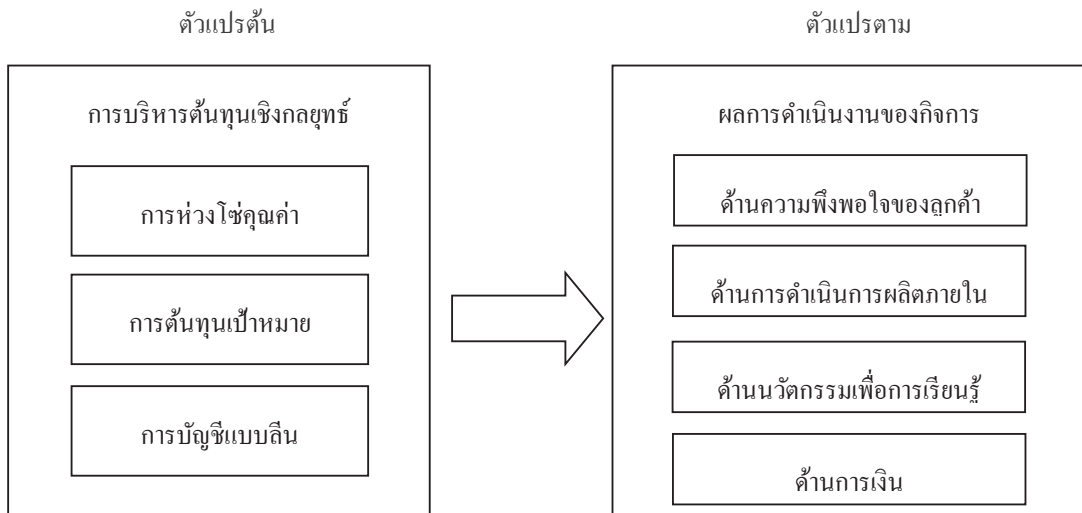
2. ด้านการดำเนินการผลิตภายใน เป็น การวัดประสิทธิภาพการดำเนินกิจกรรมภายในกิจการ การวัดผลด้านนี้มีความสำคัญเนื่องจากความสามารถในการจัดหาวัตถุดิบ การทำงานทันเวลา ระยะเวลาในการนำผลิตภัณฑ์ใหม่เข้าสู่ตลาด เป็นปัจจัยหลักในการระบุค่าใช้จ่ายที่ก่อและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ

3. ด้านนวัตกรรมเพื่อการเรียนรู้ เป็น การวัดศักยภาพในการเติบโตผ่านการวัดนวัตกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ถ้ากิจการมีการวิจัยและพัฒนาเพื่อเพิ่มคุณภาพของสินค้า หรือลดต้นทุนอย่างต่อเนื่อง จะแสดงว่ากิจการนั้นมีศักยภาพสูงในการสร้างความได้เปรียบเหนือคู่แข่งในระยะยาว

4. ด้านการเงิน เป็นการวัดผลการดำเนินงานสำหรับช่วงเวลาหนึ่งโดยทำการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น การวัดผลด้านนี้มักได้รับความนิยมเนื่องจากข้อมูลดังกล่าวสามารถสังเกตได้จากงบการเงินซึ่งกิจการต้องจัดทำและนำเสนอต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลส่วนนี้ยังใช้ในการพิจารณาอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนอีกด้วย

กรอบแนวคิดสำหรับการวิจัย

จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง งานวิจัยนี้กำหนดกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัย ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดสำหรับการวิจัย

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มีองค์ประกอบ 3 ประการ ประกอบด้วย การห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น มีผลกระทบต่อตัวแปรตาม คือ ผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งสามารถวัดได้จากองค์ประกอบ 4 ประการ ประกอบด้วย ผลการดำเนินงานของกิจการด้านความพึงพอใจของลูกค้า ผลการดำเนินงานของกิจการด้านการดำเนินการผลิตภายใน ผลการดำเนินงานของกิจการด้านนวัตกรรมเพื่อการเรียนรู้ และผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน ดังแสดงในภาพกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัยดังกล่าว

วิธีดำเนินงานวิจัย

ประชากรของการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย จำนวน 5,949 คน ณ วันที่ 28 มกราคม 2560 (กรมโรงงานอุตสาหกรรม, เว็บไซต์ 2560) กลุ่ม

ตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย จำนวน 375 คน โดยการเปิดตาราง Krejcie และ Morgan เครื่องมือที่ใช้ เป็นแบบสอบถาม มีลักษณะเป็นมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple Random Sampling) โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามจำนวน 375 ชุดไปยังรายชื่อโรงงานอุตสาหกรรมในประเทศไทย โดยเจ้าหน้าที่ส่งถึงผู้บริหารฝ่ายบัญชี ในการนี้มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 213 คน คิดเป็นอัตราการตอบกลับที่สมบูรณ์คิดเป็นร้อยละ 56.80

แบบสอบถามจำแนกเป็น 3 ส่วน ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของกิจการ จำนวน 3 ข้อ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) เป็นตัวแปรต้น สามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ประกอบด้วย การห่วงโซ่คุณค่า จำนวน 5 ข้อ การต้นทุนเป้าหมาย จำนวน 5 ข้อ และ การบัญชี

แบบสลิ้น จำนวน 5 ข้อ สำหรับผลการดำเนินงานของกิจการมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) เป็นตัวแปรตาม สามารถจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความพึงพอใจของลูกค้า จำนวน 4 ข้อ ด้านการดำเนินการผลิตภายใน จำนวน 4 ข้อ ด้านนวัตกรรมเพื่อการเรียนรู้ จำนวน 4 ข้อ และด้านการเงิน จำนวน 4 ข้อ

ผลการทดสอบความเที่ยงตรง โดยผ่านการพิจารณาเนื้อหาข้อคำถามจากผู้เชี่ยวชาญและหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อโดยใช้เทคนิค Item-total correlation พบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.938–0.940 และผลการดำเนินงานของกิจการ อยู่ระหว่าง 0.938–0.941 และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach) การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.773-0.872 และผลการดำเนินงานของกิจการ อยู่ระหว่าง 0.657–0.867 ตามลำดับ

สถิติพรรณนาถูกใช้ในการอธิบายความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยการทดสอบผลกระทบของบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานโดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยอย่างง่าย และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัย

ผู้บริหารฝ่ายบัญชี ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 81.221) อายุ 41-45 ปี (ร้อยละ 42.254) ระดับการศึกษาสูงสุด ระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 63.380) ประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 63.380) และตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี (ร้อยละ 50.235) โดยกิจการส่วนใหญ่เป็นบริษัทจำกัด (ร้อยละ 83.568) มูลค่าสินทรัพย์รวมมากกว่า 600 ล้านบาท (ร้อยละ 45.540) และมีจำนวนพนักงานมากกว่า 600 คน (ร้อยละ 40.845)

1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์

ผู้บริหารฝ่ายบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ อยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่

ด้านห่วงโซ่คุณค่า ($\bar{X} = 3.942$) โดยเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการมุ่งมั่นในการบริหารจัดการระบบสินค้าคงคลังไปอย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 4.942$) กิจการตระหนักว่าความสามารถระบุกิจกรรมได้ในทุกขั้นตอนเพื่อให้ได้สินค้าที่มีคุณภาพ ($\bar{X} = 3.995$) และกิจการมุ่งเน้นการวิเคราะห์ความเชื่อมโยงของกระบวนการนำเข้าวัตถุดิบทุกขั้นตอนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.929$)

ด้านการต้นทุนเป้าหมาย ($\bar{X} = 3.858$) โดยเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการมุ่งมั่นปรับปรุงผลิตภัณฑ์ให้ต้นทุนต่ำลงแต่ยังคงรักษาหน้าที่การใช้งานของผลิตภัณฑ์นั้นไว้เหมือนเดิม ($\bar{X} = 4.033$) กิจการมุ่งเน้นกำหนดราคาสินค้า โดยประมาณจากราคาที่ลูกค้ายินดีจ่ายและใกล้เคียงกับคู่แข่งชั้น ($\bar{X} = 3.934$) และกิจการให้ความสำคัญกับการนำมูลค่าทางวิศวกรรมเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์เพื่อวางแผนการผลิต และแผนการผลิตให้มีความสำคัญกับการใช้ข้อมูลจากรายงานของแผนกบัญชีในการบริหารการผลิต ($\bar{X} = 3.783$)

ด้านการบัญชีแบบสลิ้น ($\bar{X} = 3.511$) โดยเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการสามารถวิเคราะห์ต้นทุนที่สะท้อนถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ ($\bar{X} = 3.901$) กิจการมุ่งมั่นที่จะนำเสนอรายงานโดยใช้คำศัพท์ที่เหมาะสมและเข้าใจง่าย ($\bar{X} = 3.896$) และกิจการสามารถคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของสินค้าได้อย่างรวดเร็ว ($\bar{X} = 3.623$)

2. ผลกระทบของการบริหารต้นทุน
เชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

ผลกระทบของการบริหารต้นทุน
เชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ
โดยรวม $TPER = 0.386 + 0.385VALC +$
 $0.329TARG + 0.183LEAN$ จากสมการที่ได้นี้

สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานโดยรวม
ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05
($F = 99.750$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์
ปรับปรุง ($Adjusted R^2$) เท่ากับ 0.583 เมื่อนำ
ไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นกับ
ตัวแปรตาม แสดงดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม (TPER)		t-stat	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
Intercept	0.386	0.200	1.927	0.055*
ห่วงโซ่มูลค่า (VALC)	0.385	0.069	5.561	0.000***
การต้นทุนเป้าหมาย (TARG)	0.329	0.073	4.491	0.000***
การบัญชีแบบลิ้น (LEAN)	0.183	0.059	3.096	0.002***

$F = 99.750$ Adj $R^2 = 0.583$

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

จากตาราง 1 พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์
มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานโดยรวม
ของกิจการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05
จึงถือว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านห่วงโซ่มูลค่า
การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น สามารถ
พยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวมได้นั่นเอง
ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์
ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า

$CPER = 0.804 + 0.297VALC + 0.380TARG$
 $+ 0.144LEAN$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์
ผลการดำเนินงานด้านลูกค้าได้อย่างมีนัยสำคัญ
ทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 61.361$) และค่า
สัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adjusted R^2$)
เท่ากับ 0.461 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์
ระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรตาม แสดงดังตาราง
ต่อไปนี้

ตารางที่ 2 ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า (CPER)		t-stat	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.804	0.235	3.425	0.001***
ห่วงโซ่คุณค่า (VALC)	0.297	0.081	3.662	0.000***
การต้นทุนเป้าหมาย (TARG)	0.380	0.086	4.419	0.000***
การบัญชีแบบลิ้น (LEAN)	0.144	0.069	2.075	0.039**

F = 61.361 Adj R² = 0.461

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านลูกค้าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณา พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้าได้นั่นเอง

ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการดำเนินการผลิต

ภายใน $IPER = 0.088 + 0.523VALC + 0.296TARG + 0.151LEAN$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านการดำเนินการผลิตภายในได้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (F = 65.624) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.478 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรตาม แสดงดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 3 ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการดำเนินการผลิตภายใน

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านการดำเนินการผลิตภายใน (IPER)		t-stat	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.088	0.270	0.328	0.743
ห่วงโซ่คุณค่า (VALC)	0.523	0.093	5.608	0.000***
การต้นทุนเป้าหมาย (TARG)	0.296	0.099	2.999	0.003***
การบัญชีแบบลิ้น (LEAN)	0.151	0.080	1.894	0.060*

F = 65.624 Adj R² = 0.478

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

จากตาราง 3 พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการดำเนินการผลิตภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณา พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ห่วงโซ่คุณค่า และการต้นทุนเป้าหมาย สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านการดำเนินการผลิตภายใน ได้นั่นเอง

ผลกระทบของการบัญชีแบบลิ้นต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้

ตารางที่ 4 ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ (LPE)		t-stat	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	-0.222	0.254	-0.874	0.383
ห่วงโซ่คุณค่า (VALC)	0.424	0.088	4.826	0.000***
การต้นทุนเป้าหมาย (TARG)	0.385	0.093	4.144	0.000***
การบัญชีแบบลิ้น (LEAN)	0.209	0.075	2.786	0.006***

F = 79.773 Adj R² = 0.527

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตาราง 4 พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณา พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ได้นั่นเอง

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดผลการดำเนินงานด้านการเงิน จะพบสมการพยากรณ์การบริหาร

$LPER = -0.222 + 0.424VALC + 0.385TARG + 0.209LEAN$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 79.773$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.527 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรตาม แสดงดังตารางต่อไปนี้

ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ $FPER = 0.872 + 0.296VALC + 0.255TARG + 0.228LEAN$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านการเงินได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 34.414$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.321 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรตาม แสดงดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 5 ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ผลการดำเนินงานของกิจการด้าน		t-stat	p-value
	การเงิน (FPER)			
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.872	0.294	2.969	0.003***
ห่วงโซ่คุณค่า (VALC)	0.296	0.102	2.909	0.004***
การต้นทุนเป้าหมาย (TARG)	0.255	0.108	2.374	0.018***
การบัญชีแบบลิ้น (LEAN)	0.228	0.087	2.634	0.009***
F = 34.414Adj R ² = 0.321				

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตาราง 5 พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 34.414$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.321 เมื่อพิจารณาพบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น สามารถพยากรณ์การผลการดำเนินงานด้านการเงินได้นั่นเอง

อภิปรายผล

ผู้บริหารด้านการบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมไทยมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ในประเทศไทยอยู่ในระดับมาก ทั้งสามด้าน ประกอบด้วย ด้านห่วงโซ่คุณค่า การต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบลิ้น ผลการศึกษาดังกล่าวสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Monvika Phadoongsitthi (2003) พบว่า มีการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนขั้นสูงในประเทศไทย ดังนั้น อนุมานได้ว่า อุตสาหกรรมในประเทศไทยมีการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ คือ การควบคุมต้นทุน

ในสถานการณ์ที่มีการแข่งขันที่รุนแรงและมีความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมธุรกิจ โดยแผนกออกแบบผลิตภัณฑ์ และแผนกพัฒนาผลิตภัณฑ์ จะมีส่วนร่วมสำคัญในการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุน

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของการบริหารต้นทุนกับผลการดำเนินงาน พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ส่งผลต่อผลการดำเนินงานของกิจการ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Alsoboa et al. (2015) ที่พบว่าการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจไนเจอร์แดน และผลการวิจัย ของ ธีรณัฏฐา พันทน กัญญมน วิทยภูมิ และ วราพร เปรมพาณิชย์กุล (2557) ซึ่งพบว่า การประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมาย ด้านวางแผนและออกแบบผลิตภัณฑ์ ด้านต้นทุนเป้าหมาย และด้านวิศวกรรมมูลค่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยรวม นอกจากนี้ผลการวิจัยดังกล่าวยังสนับสนุนกุลชญา แวนแก้ว (2559) และ ภัชญาภรณ์ การบรรจง, ญานันท์ ตั้งภิญโญพุฒิคุณ, และ ขจิต ก้อนทอง (2556) ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณ พลนิกรกิจ (2561)

ซึ่งล้วนพบ ผลกระทบของการบริหารต้นทุนที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจเช่นกัน จะเห็นได้ว่าผลการศึกษาที่ยืนยันงานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายซึ่งส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน และผลการศึกษาที่ยืนยันว่า การวัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่การเงินเป็นตัวชี้วัดแบบนำ ในขณะที่การวัดผลการดำเนินงานด้านการเงินเป็นตัวชี้วัดแบบตาม ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถใช้หลักฐานเชิงประจักษ์นี้ในการให้ความรู้และสนับสนุนกิจการที่ประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายให้ประสบความสำเร็จ ซึ่งนอกจากจะส่งผลต่อกิจการนั้นๆ แล้ว ผลงานดังกล่าวยังส่งผลต่อศักยภาพการแข่งขันของประเทศไทยอีกด้วย

จากผลการวิจัยดังกล่าวจึงสรุปได้ว่าการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เป็นเครื่องมือสำคัญในการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง จะเห็นได้ว่าการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ได้ถูกยอมรับถึงความจำเป็นและสำคัญ โดยมีการนำไปประยุกต์ใช้อย่างแพร่หลาย เนื่องจากเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้การดำเนินงานเกิดประสิทธิภาพตามความต้องการของลูกค้า หลักการสำคัญ คือ เมื่อตลาดเป็นของผู้ซื้อ ผู้ผลิตจะไม่สามารถกำหนดราคาขายได้ตามที่ต้องการ ผู้ผลิตจำต้องกำหนดราคาตามผู้ซื้อทำให้การประยุกต์ใช้ห่วงโซ่คุณค่าการต้นทุนเป้าหมาย และการบัญชีแบบสิน มีความจำเป็นเพื่อให้กิจการสามารถประสบความสำเร็จตามที่คาดหวังได้

ข้อเสนอแนะ

การวิจัยการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ในอนาคตอาจศึกษากลุ่มตัวอย่างจากกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม รวมถึงกิจการสตาร์ทอัพ ที่อาจมีวิธีการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของ

สภาพแวดล้อมที่อาจแตกต่างจากกิจการอุตสาหกรรม ผลการศึกษานี้ก็น่านำไปใช้ในการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่เหมาะสมในแต่ละประเภทกิจการได้

ผู้บริหารด้านการบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมไทยนอกจากมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์แล้ว ควรทำการวางแผนและควบคุมให้มีการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบริหารต้นทุนที่เหมาะสมเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและสามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถนำผลการศึกษาไปเป็นหลักฐานสนับสนุนในการให้คำแนะนำการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ให้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในอุตสาหกรรม ซึ่งนอกจากช่วยเสริมสร้างศักยภาพในการแข่งขันของกิจการในอุตสาหกรรมแล้วยังส่งผลต่อศักยภาพในการแข่งขันของประเทศในภาพรวมอีกด้วย

เอกสารอ้างอิง

กุลชญา แวนแก้ว. (2559). ศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การบริหารของบริษัทในประเทศไทย วารสารการบริหารต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและรายได้เปรียบเทียบการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. วารสารวิทยาการ จัดการสมัยใหม่, 9(1), 46-64. จิรพัชร เหลลสา และกนกศักดิ์ สุวัฒน์สินิทธิ. (2559). ผลกระทบของประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง. การประชุม สวนสนันทวิชาวาระดับชาติ ด้านการวิจัย เพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน.

- ดนุชา คุณพนิชกิจ. (2553). *การวิเคราะห์ต้นทุน* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ดวงมณี โกมารทัต. (2554). *การบริหารต้นทุน* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพร พลนิกรกิจ. (2561). การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นในอุตสาหกรรมเครื่องดื่มไทย: กรณีศึกษาการต้นทุนเป้าหมาย. *วารสารเครือข่ายญี่ปุ่นศึกษา [ฉบับพิเศษ]*, 8(3), 248-264.
- อันรุธภัทร์ ราศีมิล และ บุญเลิศ วงศ์เจริญแสงสิริ. (2561). การเพิ่มผลผลิตภาพการทำงานของกระบวนการรับและคืนสินค้าทั่วไป กรณีศึกษาร้านสะดวกซื้อ. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*, 12(16), 14-26.
- ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา. (2555). การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในประเทศไทย. *วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 11(2), 141-153.
- รัชฎาภรณ์ การบรรจง, ญาณินท์ ตั้งภิญโญพุดิคุณ และ ขจิต ก้อนทอง. (2556). ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 5(4), 1-13.
- รัชนิยา บังเมฆ. (2552). ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่. รายงานฉบับสมบูรณ์มหาวิทยาลัยแม่โจ้.
- ธัญรดา พันทน, กัญญมน วิทยาภูมิ และ วราพร เปรมพณิชยัญกุล. (2557). ผลกระทบของการประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 6(2), 65-74.
- วรรณิ เตโชโยธิน, สมชาย สุกัทรกุล และ มนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2558). *การบริหารต้นทุน*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ฟิลิปปินส์เซ็นเตอร์.
- วัลลภ บัวชุม. (2552). การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารในการบริหารธุรกิจรับเหมาก่อสร้างขนาดเล็ก. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*, 3(1), 65-79.
- Albright, T., & Davis, S. (1999). The elements of supply chain management. *International Journal of Strategic Cost Management, Autumn*, 49-65.
- Alsoboa, S, Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A. (2015). The impact of strategic costing techniques on the performance of jordanian listed manufacturing companies. *Research Journal of Accounting and Finance*, 6(10), 1-13.
- Arbula-Lopez, P.R.A., & Fortuny-Santos, J. (2010). An accounting system to support process improvements: transition to lean accounting. *Journal of Industrial Engineering and Management*, 3(3), 576-602.
- Blocher, E.J., Stout, D.E., Juras, P.E., & Cokins, G. (2013). *Cost management: a strategic emphasis*, (6th Ed). Singapore: McGraw-Hill.

- Carnes, K., & Hedin, S. (2005). Accounting for lean manufacturing: another missed opportunity? *Management Accounting Quarterly*, 5(1), 28-35.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84, 293-305.
- Ghafeer, N.D., Rahman, A.A.A.A., & Mazahrih, B.J. (2014). The impact of target cost method to strengthen the competitiveness of industrial companies. *International Journal of Business and Social Science*, 5(2), 250-263.
- Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269-282.
- Institute of Management Accountants, (1994). Implementing Target Costing. Available online at <https://www.imanet.org.cn/uploads/resource/2015-11/1447060485-6834.pdf>
- Kelety, I.A.E.M. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management: The concept, objectives, and instruments. (PhD-Dissertation) Retrieved from Chemnitz University of Technology.
- Michael, O.B. (2013). Strategic cost management as a recession survival tool in the nigerian manufacturing and financial service industries. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(11), 71-81.
- Phadoongsitthi, M. (2003). The role of managerial accounting in emerging economies: an empirical study of Thailand. (PhD Dissertation) Retrieved from University of Maryland, College Park.
- Shank, J.K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management and the value chain, *Journal of Cost Management*, winter, 5-21.
- Sheikh, Z., & Rana, S. (2014). Why process oriented management accounting techniques are more useful to handle new era problems. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 264-270.
- Ward, Y., & Graves, A. (2004). A new cost management and accounting approach for lean enterprises. Proceedings of the Irish Academy of Management Meeting Annual conference, Trinity College, Dublin.