

การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นในอุตสาหกรรม เครื่องตี๋มไทย: กรณีศึกษาการต้นทุนเป้าหมาย

บทคัดย่อ

สภาพการแข่งขันที่รุนแรงของอุตสาหกรรมเครื่องตี๋มไทย ทำให้การบริหารต้นทุนซึ่งเน้นการตอบสนอง ความต้องการของลูกค้าทั้งด้านคุณภาพของสินค้าและราคาที่เหมาะสมได้รับความสนใจเป็นอย่างมาก งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย และวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการอุตสาหกรรมเครื่องตี๋มไทย ข้อมูลถูกรวบรวมจากผู้บริหารด้านบัญชีจำนวน 124 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย ผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารด้านการบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายในกิจการอยู่ในระดับมากทั้ง 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ ด้านการดำเนินการผลิต และด้านการควบคุมต้นทุน นอกจากนี้ยังพบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินงานส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวม ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่การเงินทั้ง 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต

คำ

สำคัญ

การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่น, การต้นทุนเป้าหมาย, การวัดผลการดำเนินงาน, อุตสาหกรรมเครื่องตี๋มไทย

Japanese Cost Management in Thai Beverage Industry: A Case of Target Costing

Abstract

Thai beverage industry is in a very competitive market. Thus, new cost management techniques which focus on the customers' expectation; appropriate price for the quality of the product have been attracted by companies. This research investigates target costing implementation and effect of target costing on firm performance. Questionnaires are used to collect data from 124 accounting executives within the Thai beverage industry. The results indicate target costing is adopted in all aspects; product planning, production management, and cost control. Moreover, the results also reveal that target costing has impact on overall and non-financial performance; customer perspective, internal process perspective, and innovation and learning perspective.

Key

words

Japanese Cost Management, Target costing, Performance measurement, Thai Beverage industry

1. บทนำ

แรงกดดันจากการแข่งขันในสภาพแวดล้อมธุรกิจปัจจุบันส่งผลให้ธุรกิจจำเป็นต้องค้นหาเครื่องมือทางการบริหารเพื่อสร้างศักยภาพในการแข่งขันให้ธุรกิจนั้นสามารถดำรงอยู่ในยุคแห่งการแข่งขันนั้น หนึ่งในเป้าหมายของธุรกิจคือการตอบสนองความต้องการของลูกค้าทั้งด้านราคาและคุณภาพ กล่าวคือ ราคาต้องยุติธรรม โดยเท่ากับหรือต่ำกว่าในท้องตลาดโดยมีคุณภาพและการใช้งานที่เท่ากับหรือดีกว่าในท้องตลาด (Blocher, Stout, Juras, และ Cokins, 2013, 12) การสร้างความสามารถในการแข่งขันนั้นมีหลายแนวคิดแต่การบริหารต้นทุนแบบเดิมมักใช้องค์ความรู้ด้านพฤติกรรมต้นทุนเพื่อช่วงชิงความได้เปรียบในระยะสั้น โดยเน้นการวางแผนและควบคุมภายในกิจการ (Mowen, Hansen, และ Heitger, 2017, 580) อย่างไรก็ตามสภาวะการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงในปัจจุบัน ธุรกิจจำนวนมากพบว่าความเข้าใจพฤติกรรมต้นทุนเป็นสิ่งจำเป็นซึ่งช่วยสร้างความเข้าใจในโครงสร้างต้นทุนของกิจการแต่ความเข้าใจนั้นไม่ช่วยในการตอบสนองต่อความต้องการของผู้บริโภค ซึ่งตลาดสินค้าอุปโภคบริโภคส่วนใหญ่ในปัจจุบันนั้นล้วนมีผู้บริโภคเป็นผู้มีอิทธิพลหลักในการขับเคลื่อนตลาด โดยผู้บริโภคจะทำการเลือกซื้อสินค้าที่มีคุณลักษณะตามต้องการในราคาที่ยอมรับได้ (Institution of Management Accountant, 1994, 5) การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นเป็นแนวคิดที่ได้รับการพิสูจน์ว่ามักประสบความสำเร็จเมื่อถูกนำมาประยุกต์ใช้ในสถานการณ์แข่งขันที่รุนแรง สอดคล้องกับอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำของไทยเป็นอุตสาหกรรมการผลิตเพื่อการบริโภคภายในประเทศที่มีสินค้าหลากหลายอันส่งผลให้เกิดการแข่งขันที่รุนแรง นอกจากนี้อุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำยังต้องเผชิญความท้าทายจากราคาน้ำมันในตลาดโลกที่มีแนวโน้มสูงขึ้น และปัญหาเกี่ยวกับการขาดแคลนของน้ำตาลทราย ซึ่งส่งผลให้มีการปรับราคาอย่างต่อเนื่อง (ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, 2560, 1) การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นซึ่งตระหนักถึงความต้องการและความคาดหวังของลูกค้าเป็นสำคัญจึงมีความเหมาะสมในการปรับใช้ในอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำในประเทศไทย การทำความเข้าใจและประชาสัมพันธ์แนวคิดดังกล่าวจึงเป็น

สิ่งจำเป็นเร่งด่วน งานวิจัยนี้ กำหนดวัตถุประสงค์เพื่อสอบถามความเห็นของผู้บริหารด้านบัญชีเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย และวิเคราะห์ผลกระทบของความเห็นของผู้บริหารด้านบัญชีเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในอุตสาหกรรมเครื่องดื่มในประเทศไทย

2. ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน

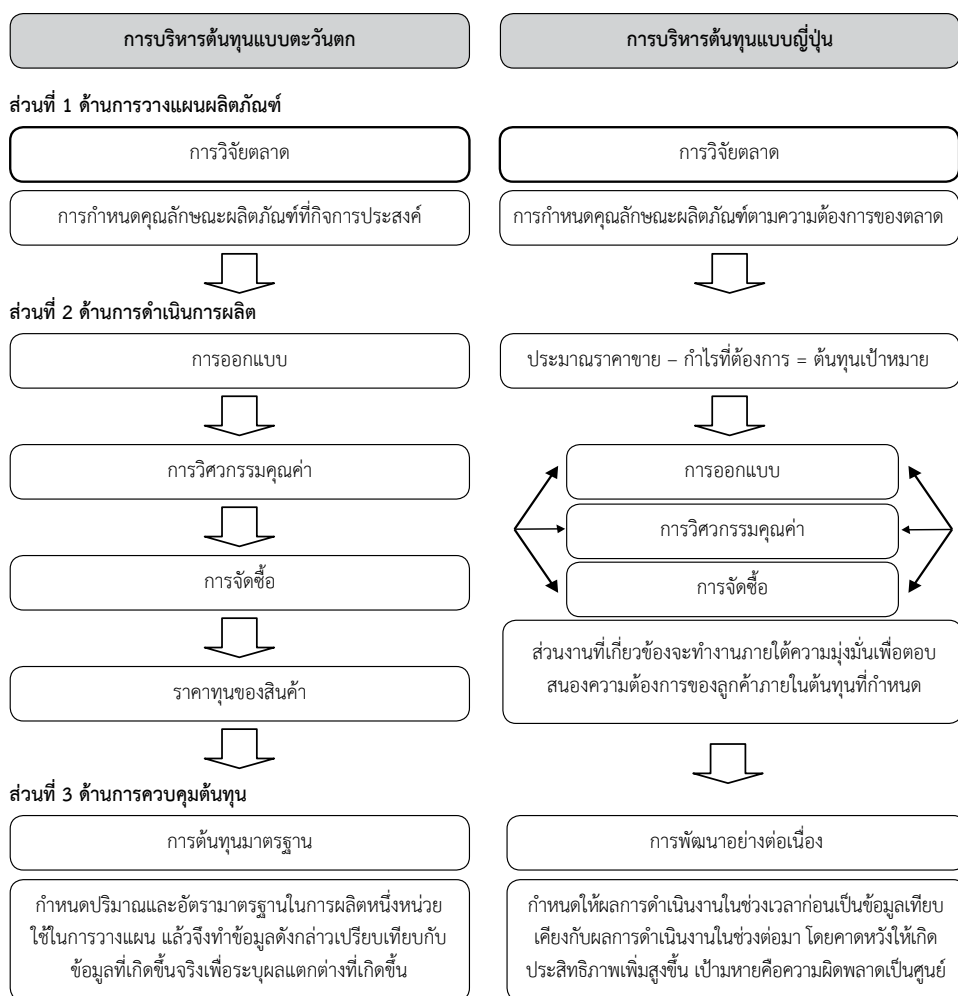
พฤติกรรมในการเลือกซื้อของผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้มีอำนาจต่อรองในการเลือกซื้อสินค้าจากตลาดที่มีผู้ผลิตหลายรายที่สินค้ามีลักษณะใกล้เคียงกันหรือทดแทนกันได้ ส่งผลให้เกิดความจำเป็นที่กิจการต้องทำการบริหารต้นทุนให้สามารถผลิตสินค้าที่มีคุณลักษณะเทียบเคียงแต่มีต้นทุนต่ำกว่าคู่แข่ง อันจะส่งผลให้กิจการได้รับกำไรสูงกว่าคู่แข่งนั่นเอง หลักฐานเชิงประจักษ์ของ กุลชญา แว่นแก้ว (2559) จิรพัชร เหลาสา และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์ (2559) และ จิรประภา ประจวบสุข จุลสุขดา ศิริสม และ นภาพรณ พลนิกรกิจ (2557) ซึ่งทำการศึกษาการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ล้วนพบว่าธุรกิจที่สามารถบริหารต้นทุนให้ตอบสนองต่อความเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ โดยเฉพาะความต้องการของผู้บริโภค จะประสบความสำเร็จในการดำเนินงาน ดังนั้นความสามารถในการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนจึงเป็นหนึ่งในบทบาทสำคัญที่ผู้บริหารต้องใช้ในการจัดการองค์การอย่างมืออาชีพ

Dimi และ Simona (2014) ระบุว่า การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นมีความแตกต่างจากการบริหารต้นทุนแบบตะวันตก เนื่องจากความรุนแรงในการแข่งขันของอุตสาหกรรมในญี่ปุ่นจากจำนวนคู่แข่งที่เพิ่มมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีการผลิต ต้นทุนการผลิตที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อรุนแรงล้วนเป็นสาเหตุให้เกิดเทคนิคการบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่น เช่น การต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) การบัญชีแบบลีน (Lean Accounting) และการต้นทุนไคเซน (Kaizen Costing) ได้ถูกนำไปใช้อย่างแพร่หลายในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตเพื่อให้การดำเนินงานเกิดความมีประสิทธิภาพสูงสุด นอกจากนี้ ดนุชา คุณพนิชกิจ (2553) กล่าวว่า วิธีการ

เชิงปริมาณในการบริหารต้นทุนในกลุ่มวิศวกรรมต้นทุน (Cost Engineering) เช่น การบริหารการผลิตแบบทันเวลาพอดี (Just in Time Manufacturing) และวิศวกรรมคุณค่า (Value Engineering) ได้ถูกพัฒนาและนำมาใช้อย่างแพร่หลายในกิจการอุตสาหกรรม

Worthy (1991) ได้ศึกษา แนวคิดเปรียบเทียบการบริหารต้นทุนทั้งแบบตะวันตกและแบบญี่ปุ่น โดยเปรียบเทียบองค์ประกอบ 3 ส่วน ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ คือ การจัดทาวิจัยทางการตลาดเพื่อระบุรูปแบบผลิตภัณฑ์ที่ไม่แตกต่างกันมากนัก สำหรับส่วนที่ 2 ด้านการดำเนินการผลิต การบริหารต้นทุนแบบตะวันตกจะทำงานไล่เรียงกันระหว่างฝ่ายออกแบบ ฝ่ายวิศวกรรม และฝ่ายจัดซื้อ ตามลำดับ ซึ่งบางครั้งอาจ

ทำให้เมื่อผลิตสินค้าแล้ว ต้นทุนการผลิตจริงอาจสูงกว่าต้นทุนขั้นสูงที่จะมีผลต่อราคาที่ถูกค้ายอมรับได้ แต่การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นมีการกำหนดต้นทุนเป้าหมายโดยนำราคาขั้นสูงที่ถูกค้ายอมรับได้มาเป็นข้อจำกัดสำคัญที่ฝ่ายออกแบบ ฝ่ายวิศวกรรม และฝ่ายจัดซื้อ ซึ่งต้องทำงานร่วมกันทำให้ไม่เกิดปัญหาต้นทุนของสินค้าเกินกว่าจำนวนที่ตลาดยอมรับได้ ส่วนที่ 3 การควบคุมต้นทุน พบว่า การบริหารต้นทุนแบบตะวันตกมุ่งเน้นการทำงานเทียบเคียงกับมาตรฐานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า แต่การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นมุ่งการทำงานเทียบเคียงกับผลการดำเนินงานในอดีตเพื่อสร้างการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยมีเป้าหมายให้ความผิดพลาดในการดำเนินงานเป็นศูนย์ ดังภาพต่อไปนี้



ภาพประกอบ 1 การบริหารต้นทุนเปรียบเทียบแบบตะวันตกและแบบญี่ปุ่น
แหล่งที่มา Worthy, 1991, 14

จากภาพประกอบ 1 แสดงความเหมือนกันของ การบริหารต้นทุนในด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ คือ มีการจัดทำวิจัยตลาด มีการออกแบบผลิตภัณฑ์ เช่น เดียวกัน แต่เมื่อพิจารณาด้านการดำเนินการผลิตพบการ บริหารต้นทุนแบบตะวันตก มีขั้นตอนการทำงานเป็น ลำดับคือ ทำการออกแบบ การวิศวกรรม การจัดซื้อ วัตถุดิบ และแรงงาน เพื่อทำการคำนวณราคาทุนของ สินค้า ซึ่งแตกต่างจากการบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่น ที่ทำการกำหนดต้นทุนเป้าหมายโดยนำราคาขั้นสูงที่ ลูกค้ายอมรับได้ มาเป็นข้อจำกัดที่ฝ่ายออกแบบ วิศวกรรม และฝ่ายจัดซื้อต้องทำงานร่วมกัน สำหรับด้าน การควบคุมต้นทุนพบความคล้ายคลึงกัน โดยการบริหาร ต้นทุนแบบตะวันตกใช้แนวคิดต้นทุนมาตรฐานเพื่อ ควบคุมต้นทุน แต่การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นกลับใช้การ พัฒนาแบบต่อเนื่องเป็นปรัชญาในการบริหารคุณภาพ เพื่อนอกจากควบคุมต้นทุนอย่างต่อเนื่องแล้วยังทำให้ เกิดการพัฒนาผลิตภัณฑ์โดยมีคุณภาพตามความ ประสงค์

Kelety (2006) ระบุว่า แนวคิดการบริหารต้นทุน แบบญี่ปุ่นที่มุ่งตอบสนองความต้องการของลูกค้า นั้น ก่อ ให้เกิดการพัฒนาของเทคนิคการต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) หรือ การบริหารต้นทุนเป้าหมาย (Target Cost Management) ซึ่งถูกจัดเป็นเครื่องมือ สำคัญที่สุดในการสร้างความสามารถในการแข่งขันของ การผลิตแบบญี่ปุ่น ซึ่งแม้มีความพยายามในการประยุกต์ ในทั้งในอเมริกาและยุโรปแต่ก็ไม่ประสบความสำเร็จ เทียบเท่ากับองค์กรญี่ปุ่น การศึกษาหลักการบริหาร ต้นทุนแบบญี่ปุ่นจึงถูกนำมาเป็นประเด็นการศึกษาอย่าง แพรหลายในช่วงปี 2000 เป็นต้นมา

2.2 ความหมายและความสำคัญของการต้นทุน เป้าหมาย

ดวงมณี โกมารทัต (2554) ระบุว่า การต้นทุนเป้าหมาย หมายถึง เครื่องมือในการวางแผนและการตัดสินใจใน การออกสินค้าใหม่เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขัน

ในตลาด และสามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมาย Ahmeti, Sahiti, and Ahmeti (2013) ระบุว่า การต้นทุนเป้าหมาย หมายถึง การกำหนดต้นทุนขั้นสูงเพื่อช่วยกำหนด ขอบเขตการดำเนินงานในสิ่งจำเป็นและเป็นประโยชน์ใน มุมมองของลูกค้าซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในอุตสาหกรรมที่มีการ แข่งขันอย่างรุนแรง แม้จะไม่มีค่านิยมกลางของการ ต้นทุนเป้าหมายแต่ Institution of Management Accountant (1994) ชี้ว่า การต้นทุนเป้าหมายเป็นวิธี ระบุต้นทุนที่คาดหวังซึ่งสามารถทำได้โดยการหักกำไรที่ ต้องการออกจากราคาเป้าหมาย ซึ่งเป็นราคาที่ประมาณ ขึ้นโดยอิงกับกลุ่มลูกค้าที่ยินดีจะจ่ายให้ พิจารณา ประกอบกับราคาที่กำหนดโดยคู่แข่ง สำหรับสินค้าที่มี ลักษณะและคุณภาพทำนองเดียวกัน และเพื่อให้บรรลุ การต้นทุนเป้าหมาย

Feil, Yook และ Kim (2004) ระบุความสำคัญ ของการต้นทุนเป้าหมาย เนื่องจากตลาดเป็นของผู้ซื้อ ผู้ ผลิตจำเป็นต้องเน้นเทคนิคการบริหารต้นทุนทาง วิศวกรรม เน้นคุณสมบัติของผลิตภัณฑ์เป็นสำคัญ โดย พิจารณาถึงราคาขั้นสูงที่ลูกค้าจะยอมรับ สอดคล้องกับ สันติชัย คชรินทร์ (2552) ระบุว่า การต้นทุนเป้าหมาย เป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยเปลี่ยนแรงกดดันของตลาดไปสู่ การแสวงหาความร่วมมือเพื่อลดต้นทุน และการสร้าง ความสัมพันธ์กับคู่ค้าภายในห่วงโซ่อุปทาน การต้นทุน เป้าหมายยังมีส่วนสำคัญในการช่วยบูรณาการและสร้าง ความสัมพันธ์เข้าใจที่ดีระหว่างผู้ซื้อกับซัพพลายเออร์ รวมถึงการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อการลดต้นทุนด้วย นอกจากนี้ ดวงมณี โกมารทัต (2554) ยืนยันว่า การ ต้นทุนเป้าหมายเกิดขึ้นจากการยอมรับความสำคัญของ ตลาดและต้นทุน เนื่องจากต้นทุนส่วนมากกำหนดใน ต้นทุนขั้นตอนการออกแบบผลิตภัณฑ์ เมื่อวางแผนสินค้า แล้วนำเข้าสู่ระบบการผลิต การลดต้นทุนจะเกิดได้ยาก ดังนั้น การกำหนดต้นทุนจะอยู่ในช่วงของการออกแบบ โดยจะพยายามกำหนดวิธีการผลิตที่ง่าย ใช้ชิ้นส่วนที่ไม่แพง และมีความเชื่อถือได้

แนวคิดการต้นทุนเป้าหมายมีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ทั้งนี้เนื่องจากแนวคิดการผลิตในปัจจุบันมิได้เป็นการผลิตตามความต้องการของผู้ผลิต หากแต่ต้องเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า ผู้ผลิตไม่สามารถกำหนดราคาขายได้ตามที่ต้องการ เช่นเดียวกับในอดีต การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายจึงมีความจำเป็นและมีส่วนช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จตามที่คาดหวังไว้ (Feil, Yook, และ Kim, 2004, 14) Dekker และ Smidt (2003) สรุปรงานวิจัยเชิงประจักษ์แล้วพบว่า กว่า 60% ของธุรกิจผู้ผลิตในญี่ปุ่นมีการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายซึ่งเป็นแหล่งกำเนิดของการบริหารต้นทุนนี้ นอกจากนี้ยังพบการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายในประเทศออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา

2.3 องค์ประกอบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย

Ahmeti et al (2013) ได้ระบุหลักการสำคัญในการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายเริ่มจากการทำความเข้าใจแนวคิดการต้นทุนเป้าหมาย ตระหนักถึงความสำคัญ ทราบถึงประโยชน์ รับผิดชอบหน้าที่ของตนในกระบวนการ และมีความพึงพอใจที่องค์กรนำเครื่องมือที่มีประโยชน์มาประยุกต์เพื่อให้เกิดความสำเร็จดังประสงค์ โดยตระหนักถึงประเด็น การทำงานข้ามสายงาน ยึดหลักการวิศวกรรมคุณค่า และมุ่งเน้นการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเป็นองค์ประกอบสนับสนุนให้การต้นทุนเป้าหมายประสบความสำเร็จในการประยุกต์ใช้

Sheikh และ Rana (2014) ระบุเพิ่มเติมว่าเทคนิคสำคัญในการสร้างความสำเร็จในการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย คือ การมองกระบวนการดังกล่าวเป็นขั้นตอน เริ่มตั้งแต่ขั้นตอนในการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายเพื่อตอบสนองต่อความต้องการผลิตภัณธ์ของลูกค้าในราคาที่ต้องการ ดังนั้นกระบวนการประยุกต์ใช้นอกจากเน้นการดำเนินการผลิตดังเช่น Institute of Management Accountants (1994) ระบุไว้แล้วยัง

ควรครอบคลุมขั้นตอนการพัฒนาและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพอีกด้วย ซึ่งกระบวนการสำคัญ 3 ประการดังกล่าวสอดคล้องกับ Talebnia, Baghiyan, Baghiyan, and Abadi (2017) ที่ระบุว่า การต้นทุนเป้าหมายประกอบด้วย 1) การวางแผนผลิตภัณธ์ตามแรงขับเคลื่อนการตลาด เน้นการวางแผนโดยพิจารณาอุปสงค์ของผู้บริโภค 2) การดำเนินการผลิตแบบต้นทุนเป้าหมาย 3) การบริหารคุณภาพและการควบคุมต้นทุนผลิตภัณธ์ แนวคิดการบริหารต้นทุนซึ่งครอบคลุม 3 ขั้นตอนสอดคล้องกับงานวิจัยของ Hamood, Omar, และ Sulaiman (2011) ซึ่งระบุวิธีการประยุกต์แนวคิดในวางแผนและควบคุมต้นทุนโดยคุณลักษณะของผลิตภัณธ์ต้องตอบสนองกับความต้องการของตลาดเช่นเดียวกับ สันติชัย ศชรินทร์ (2552) ซึ่งแสดงองค์ประกอบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย ประกอบด้วย 1) การวางแผนการผลิต โดยตระหนักถึงอุปสงค์เป็นปัจจัยสำคัญในการสร้างแรงกดดันในการลดต้นทุน โดยกิจการต้องทำการกำหนดต้นทุนเป้าหมายที่จะต้องบรรลุ 2) การดำเนินการผลิต โดยใช้กระบวนการดำเนินงานของการต้นทุนเป้าหมายเน้นการพัฒนาสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ณ ระดับต้นทุนที่ยอมรับได้ ถือเป็นกระบวนการหลักของการต้นทุนเป้าหมาย 3) การควบคุมต้นทุน โดยมุ่งการบริหารต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบ โดยปราศจากการลดคุณลักษณะคุณภาพของสินค้า โดยการใช้วิศวกรรมคุณค่า และวิธีการทางวิศวกรรมอื่นๆ ในการลดต้นทุน

2.4 การวัดผลการดำเนินงาน

แนวคิดการวัดผลการดำเนินงานมีหลากหลาย แต่งานวิจัยด้านการวัดผลการดำเนินงานที่เป็นที่ยอมรับและถูกนำมาใช้โดยทั่วไป คือ การวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard) Kaplan และ Norton (1992) ระบุว่า การวัดผลการดำเนินงานสามารถจำแนกเป็นทั้งทางด้านการเงินและด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน เนื่องจากการวัดผลการดำเนินงานทางการเงินเป็นวิสัยพื้นฐานใน

การประเมินความสามารถของกิจการ โดยพิจารณาจากงบกำไรขาดทุนทำให้เกิดความชัดเจนในหน้าที่และความรับผิดชอบ ทำให้กิจการดำเนินงานไปในทิศทางเดียวกันกับกลยุทธ์ของกิจการ นกมล ร่มโพธิ์ (2554) ระบุเพิ่มเติมว่า ผลการดำเนินงานอื่นที่ไม่ใช่ทางการเงินถูกนำมาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานอย่างแพร่หลายเช่นเดียวกับการวัดผลการดำเนินงานด้านการเงิน Gomes and Romao (2017) ระบุว่า ระบบการวัดผลการดำเนินงานมีส่วนสำคัญในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ โดยประเด็นสำคัญที่ควรใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน ประกอบด้วย ความพึงพอใจของลูกค้า ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ประสิทธิภาพของพนักงาน สภาพแวดล้อมและนวัตกรรม และความสามารถในการรับมือความเปลี่ยนแปลง โดยงานวิจัยนี้ระบุ 4 มุมมองของผลการดำเนินงาน ประกอบด้วย 1) มุมมองด้านลูกค้า เป็นผลกระทบจากกิจกรรมภายในของกิจการอันนำมาซึ่งความพึงพอใจของลูกค้าจากการได้รับสินค้าหรือบริการ รวมทั้งการยอมรับในภาพลักษณ์และชื่อเสียงในสายตาของสังคมภายนอก โดยอาศัยการสื่อสารและการประชาสัมพันธ์ทั้งจากลูกค้าเองและกลไกการสื่อสารของกิจการ และการจัดการด้านลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น 2) มุมมองด้านกระบวนการภายใน แยกเป็น 2 ส่วน คือ กระบวนการที่เน้นคุณภาพ และกระบวนการที่เน้นประสิทธิภาพ ซึ่งต้องพัฒนาควบคู่กันไป อาทิ การจัดโครงสร้างองค์กรที่มีประสิทธิภาพ การประสานงานภายใน และการจัดการด้านสายงานผลิตที่มีประสิทธิภาพ เป็นต้น 3) มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต โดยประเมินจากความรู้ความสามารถของบุคลากรซึ่งเป็นผู้สร้างและเรียนรู้จากประสบการณ์ แล้วนำความรู้ที่ได้ไปก่อให้เกิดคุณค่าด้วยการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และ 4) มุมมองด้านการเงิน เป็นการสรุปผลความพึงพอใจของลูกค้าส่งกระทบต่อรายได้ ในขณะที่การเรียนรู้และการพัฒนากระบวนการภายในส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพและ

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งผลกระทบทั้งหมดสามารถวัดได้โดยใช้ตัวชี้วัดทางการเงิน เช่น รายได้เพิ่ม ต้นทุนการผลิตต่ำ การสูญเสียระหว่างผลิตลดลง และการหาแหล่งเงินทุนที่มีต้นทุนต่ำ เป็นต้น จะเห็นได้ว่างานวิจัยในอดีตล้วนเห็นพ้องด้วยกันว่าการวัดผลการดำเนินงานที่ดีควรมีหลายมิติซึ่งควรครอบคลุมทั้งผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน นั่นเอง

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยจำนวนหนึ่งได้ทำการสำรวจการต้นทุนเป้าหมายในประเทศไทย ประกอบด้วย ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา (2555) ศึกษา การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนในประเทศไทยในปี 2555 พบว่า 89% ของธุรกิจใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และกิจการส่วนใหญ่ ระบุว่าลูกค้ามีความอ่อนไหวต่อราคา และยังพบการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายมากถึง 89% เช่นเดียวกับ Terdpaopong and Visedsun (2014) ศึกษา ผลกระทบการต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงาน พบว่า 50% ของผู้ตอบแบบสอบถามประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการทดสอบผลกระทบ พบว่า การต้นทุนเป้าหมายส่งผลให้ผลการดำเนินงานเพิ่มขึ้นโดยเฉพาะคุณภาพผลิตภัณฑ์ ต้นทุนการผลิตลดลง ซึ่งนำมาซึ่งความพึงพอใจของกิจการ

การศึกษาผลกระทบของการต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงาน เช่น ธัญญธร ศรีวิเชียร (2560) ศึกษา ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย พบว่า การต้นทุนเป้าหมายด้านการออกแบบกระบวนการผลิต ด้านการวิเคราะห์ต้นทุนวงจรผลิตภัณฑ์ มีผลกระทบ เชิงบวกต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน การต้นทุนเป้าหมายด้านการออกแบบกระบวนการผลิต ด้านความต้องการของลูกค้า ด้านการสร้างห่วงโซ่คุณค่าต้นทุนกิจกรรม และด้านการบริหารทีมงานบุคลากรแบบข้ามสายงาน มีผล

ระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงาน สอดคล้องกับ รัญย-
รดา พันทน, กัญญมน วิทยาภูมิ, และ วราพร เปรม-
พาณิชย์กุล (2557) ศึกษา ผลกระทบของการประยุกต์ใช้
ต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของ
ธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย พบว่า การ
ประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมายด้านวางแผนและออกแบบ
ผลิตภัณฑ์ ด้านต้นทุนเป้าหมาย และด้านวิศวกรรมมูลค่า
มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ
การดำเนินงานโดยรวม

การศึกษาในต่างประเทศโดย Alsoboa, Al-
Ghazzawi และ Joudeh (2015) ศึกษา ผลกระทบของ
การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการ
ดำเนินงานของธุรกิจไนเจอร์แดน พบว่า ต้นทุนวงจรชีวิต
ผลิตภัณฑ์ ต้นทุนคุณภาพ การวิเคราะห์คุณลักษณะ ไม่มี
ผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน แต่การต้นทุนเป้าหมาย
การต้นทุนฐานกิจกรรม และห่วงโซ่คุณค่า มีผลกระทบ
ต่อผลการดำเนินงานทั้งทางด้านการเงินและทางด้านการ
การตลาด นอกจากนี้ Ghafeer, Rahman และ
Mazahrih (2014) ศึกษา ผลกระทบของการใช้ต้นทุนเป้า
หมายในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันในซีเรีย
ผลการศึกษาพบว่า การใช้ต้นทุนเป้าหมายส่งผลกระทบ
ทางบวกต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน นอกจากนี้ การ
ประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายส่งผลกระทบทางบวกต่อ
ศักยภาพด้านคุณภาพและด้านสิ่งแวดล้อมโดยรวม

แม้มีงานวิจัยจำนวนหนึ่งศึกษาการต้นทุนเป้า
หมายทั้งในและต่างประเทศ อย่างไรก็ตามยังไม่มีงาน
วิจัยใดที่ทำการศึกษากการต้นทุนเป้าหมายในอุตสาหกรรม
เครื่องดื่ม งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยใช้การวัดผล
การดำเนินงานที่แตกต่างกันโดยยังไม่มีงานวิจัยที่วัดผล
การดำเนินงานด้วยวิธีการวัดผลเชิงดุลยภาพ อีกทั้งงาน
วิจัยการต้นทุนเป้าหมายก่อนหน้าได้ดำเนินการในช่วง
เวลาที่แตกต่างซึ่งความรุนแรงของการแข่งขันอาจแตก
ต่าง การศึกษาการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายใน
อุตสาหกรรมเครื่องดื่มไทยจึงมีความสำคัญเพื่อเสริม

สร้างให้อุตสาหกรรมนี้มีความเข้มแข็งและมั่นคงสืบไป

3. วิธีการดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้มีประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้
บริหารด้านบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มของไทย
จำนวน 535 คน (www.diw.go.th, 2561) กลุ่มตัวอย่าง
ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้บริหารด้านบัญชีของ
อุตสาหกรรมเครื่องดื่ม จำนวน 180 คน ตามตาราง Taro
Yamane โดยใช้วิธีการสุ่มอย่างง่ายจากรายชื่อในฐาน
ข้อมูล 180 รายชื่อแรก โดยงานวิจัยนี้ใช้แบบสอบถามที่มี
ลักษณะเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ เป็น
เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ส่ง
แบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างได้รับตอบกลับและเป็น
แบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์จำนวน 124 ฉบับ คิดเป็น
ร้อยละ 68.89 ของกลุ่มตัวอย่าง

เครื่องมือในการวิจัยนี้ใช้แบบสอบถาม ประกอบด้วย 1) การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย แบ่งเป็น 3
ด้าน ประกอบด้วย ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ ด้านการ
ดำเนินการผลิต และด้านการควบคุมต้นทุน 2) ผลการ
ดำเนินงานของกิจการแบ่งเป็น 4 ด้าน ได้แก่ ด้านลูกค้า
ด้านกระบวนการภายใน ด้านการเรียนรู้และการเติบโต
และด้านการเงิน โดยเมื่อนำผลการดำเนินงานรวมทั้ง 4
ด้าน มาหาค่าเฉลี่ยก็สามารถกำหนดเป็นผลการดำเนินงาน
ของกิจการโดยรวม

การวัดคุณภาพของเครื่องมือ ประกอบด้วย การ
ทดสอบความเที่ยงตรง ด้านเนื้อหาของข้อคำถาม ผ่าน
การพิจารณาจากผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของ
เครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา
(Alpha Coefficient) ตามวิธีครอนบาค (Cronbach)
การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายมีค่าอำนาจจำแนก
(r) อยู่ระหว่าง 0.640 กับ 0.698 ผลการดำเนินงาน มีค่า
อำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.968 กับ 0.972 ค่า
อำนาจจำแนกเป็นรายข้อ โดยใช้เทคนิค Item-total
Correlation โดย การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย

มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.360 กับ 0.489 ผลการดำเนินงานมีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.699 กับ 0.891

สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการ ใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ

4. ผลการวิจัย

4.1 ข้อมูลทั่วไป

พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 77.42) อายุ 36-40 ปี (ร้อยละ 35.48) ระดับการศึกษาสูงสุด ระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 58.06) ประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 61.29) และตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี (ร้อยละ 48.39) กิจการส่วนใหญ่ซึ่งเป็นบริษัทจำกัด (ร้อยละ 77.42) มูลค่าสินทรัพย์รวมมากกว่า 1,000 ล้านบาท (ร้อยละ 38.71) และจำนวนพนักงานมากกว่า 200 คน (ร้อยละ 54.84)

4.2 การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย

ผู้บริหารด้านการบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายอยู่ในระดับมากทุกด้าน ดังนี้

1) ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ ($\bar{X}$ = 3.9597) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 2 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ กิจการวางแผนและออกแบบผลิตภัณฑ์ให้สอดคล้องกับความต้องการของกลุ่มลูกค้าและกลุ่มที่คาดว่าจะเป็ลูกค้า ($\bar{X}$ = 4.1290) และกิจการให้ความสำคัญกับการวิจัยและพัฒนาเพื่อนำเสนอสินค้า/บริการ ที่ตรงตามความต้องการของลูกค้าและประหยัดต้นทุน ($\bar{X}$ = 3.7903)

2) ด้านการดำเนินการผลิต ($\bar{X}$ = 3.9073) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 4 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการกำหนดราคาโดยประมาณจากราคาที่ลูกค้ายินดีจ่ายและใกล้เคียงกับคู่แข่ง ($\bar{X}$ =

4.0323) กิจการให้ความสำคัญกับการวิศวกรรมมูลค่า (Value Engineering) เข้ามาช่วยในการวิเคราะห์เพื่อวางแผนการผลิต ($\bar{X}$ = 3.9355) และกิจการมีการปรับปรุงผลิตภัณฑ์ให้มีต้นทุนต่ำแต่ยังคงรักษาหน้าที่การใช้งานของผลิตภัณฑ์นั้นไว้เหมือนเดิม ($\bar{X}$ = 3.9194)

3) ด้านการควบคุมต้นทุน ($\bar{X}$ = 3.9274) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 2 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อยดังนี้ กิจการสามารถระบุกิจกรรมได้ในทุกขั้นตอนเพื่อให้ได้สินค้าที่มีคุณภาพและส่งมอบได้รวดเร็ว ทันเวลา ($\bar{X}$ = 4.0323) และกิจการมีการวิเคราะห์ความเชื่อมโยงของกระบวนการทุกขั้นตอนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X}$ = 3.8226)

4.3 ผลการดำเนินงาน

ผู้บริหารด้านการบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมเครื่องดื่มไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการอยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่

1) ด้านลูกค้า ($\bar{X}$ = 3.8952) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 3 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการสามารถผลิตสินค้าโดยมีคุณสมบัติตามที่ลูกค้าต้องการ ($\bar{X}$ = 4.0645) กิจการมีการพัฒนาสินค้าเพื่อสร้างความพึงพอใจให้ลูกค้าอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X}$ = 3.9677) และกิจการนำศักยภาพของบุคลากรมาใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X}$ = 3.8387)

2) ด้านกระบวนการภายใน ($\bar{X}$ = 3.7398) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 3 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการมีคู่มือการปฏิบัติงานอย่างละเอียดเพื่อให้บุคลากรมีความเข้าใจในกระบวนการทำงานแต่ละขั้นตอน ($\bar{X}$ = 3.8000) กิจการพัฒนาศักยภาพมนุษย์ในองค์การอย่างต่อเนื่อง เช่น การฝึกอบรม ($\bar{X}$ = 3.7742) และกิจการพัฒนาเทคโนโลยีให้สามารถผลิตสินค้าที่มีคุณภาพได้ ($\bar{X}$ = 3.7419)

3) ด้านการเรียนรู้และการเติบโต ($\bar{X}$ = 3.6935) โดยอยู่ในระดับมากที่สุด 3 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการมุ่งเป้าการลดต้นทุนอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X}$ = 3.9032) กิจการจัดทำคู่มือทำให้สามารถ

ปฏิบัติงานได้ง่าย ($\bar{X} = 3.8065$) และกิจการมีการแบ่งปันความรู้ระหว่างบุคลากรในหน่วยงาน ($\bar{X} = 3.5806$)

4) ด้านการเงิน ($\bar{X} = 3.7581$) โดยอยู่ในระดับมาก 3 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ดังนี้ กิจการสามารถบริหารหนี้สินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 4.0000$) กิจการมีผลกำไรโดยรวมสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X} = 3.9032$) และกิจการสามารถบริหารสภาพคล่องได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.7419$) และอยู่ในระดับปานกลาง 1 ข้อ คือ กิจการสามารถบริหารลูกหนี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.3871$)

4.4 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์แบบพหุคูณ

การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวมเป็น $PERF_t = 0.8159 + 0.0558PLAN + 0.8197OPER - 0.1294CTRL$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 37.2147$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R^2) เท่ากับ 0.4690 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม ดังตารางที่ 1

ตาราง 1 การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย	ผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม ($PERF_t$)		t Stat	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.8159	0.3943	2.0695	0.0406**
ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ (PLAN)	0.0558	0.4285	0.1303	0.8966
ด้านการดำเนินการผลิต (OPER)	0.8197	0.253	3.2403	0.0015***
ด้านการควบคุมต้นทุน (CTRL)	-0.1294	0.1935	-0.669	0.5048
$F = 37.2147$ Adj $R^2 = 0.4690$				

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตาราง 2 การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า ($PERF_c$)		t Stat	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.8746	0.3503	2.4968	0.0139**
ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ (PLAN)	-0.0956	0.3807	-0.2511	0.8021
ด้านการดำเนินการผลิต (OPER)	0.8825	0.2248	3.9262	0.0001***
ด้านการควบคุมต้นทุน (CTRL)	-0.0255	0.1719	-0.1481	0.8825
$F = 45.1034$ Adj $R^2 = 0.5182$				

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01
แหล่งที่มา ผู้เขียน

จากตาราง 1 พบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม ดังนั้น จึงสามารถกำหนดสมการพยากรณ์ $PERF_c = 0.4872 + 0.8296OPER$

การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า เป็น $PERF_c = 0.8746 - 0.0956PLAN + 0.8825OPER - 0.0255CTRL$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 45.1034$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adjusted R^2$) เท่ากับ 0.5182 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า ดังตารางที่ 2

จากตาราง 2 พบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านลูกค้า ดังนั้นจึงสามารถกำหนดสมการพยากรณ์ $PERF_c = 0.6647 + 0.8158OPER$

การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน เป็น $PERF_i = 1.0611 - 0.3187PLAN + 1.0532OPER - 0.0620CTRL$ จาก

สมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($F = 21.1561$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adjusted R^2$) เท่ากับ 0.3296 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน ดังตารางที่ 3

จากตาราง 3 พบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน จึงสามารถกำหนดสมการพยากรณ์ $PERF_i = 0.4330 + 0.8357OPER$

การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน เป็น $PERF_i = -0.0190 + 0.2524PLAN + 0.8475OPER - 0.1606CTRL$ จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 50.4460$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adjusted R^2$) เท่ากับ 0.5467 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน ดังตารางที่ 4

ตาราง 3 การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านกระบวนการภายใน ($PERF_i$)		t Stat	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	1.0611	0.5389	1.9692	0.0512*
ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ (PLAN)	-0.3187	0.5857	-0.544	0.5874
ด้านการดำเนินการผลิต (OPER)	1.0532	0.3458	3.0457	0.0029***
ด้านการควบคุมต้นทุน (CTRL)	-0.0620	0.2645	-0.2345	0.8150
$F = 21.1561$ Adj $R^2 = 0.3296$				

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

แหล่งที่มา ผู้เขียน

ตาราง 4 การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเรียนรู้และการเติบโต

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเรียนรู้และการเติบโต (PERF)		t Stat	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	-0.0190	0.3965	-0.0480	0.9618
ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ (PLAN)	0.2524	0.431	0.5856	0.5592
ด้านการดำเนินการผลิต (OPER)	0.8475	0.2544	3.3309	0.0012***
ด้านการควบคุมต้นทุน (CTRL)	-0.1606	0.1946	-0.8252	0.4109
F = 50.4460 Adj R ² = 0.5467				

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

แหล่งที่มา ผู้เขียน

จากตาราง 4 พบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเรียนรู้และการเติบโต จึงสามารถกำหนดสมการพยากรณ์ $PERF_t = -0.1774 + 0.9776OPER$ 0.8825OPER - 0.0255CTRL จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 17.2384$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.2837 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง

การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างตัวแปรอิสระการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายแต่ละสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงินเป็น $PERF_f = 1.3470 + 0.3852PLAN +$ ด้านกับผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน ดังตารางที่ 5

ตาราง 5 การวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย	ผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน (PERF _f)		t Stat	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	1.3470	0.4862	2.7708	0.0065***
ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ (PLAN)	0.3852	0.5284	0.7289	0.4675
ด้านการดำเนินการผลิต (OPER)	0.4958	0.3119	1.5895	0.1146
ด้านการควบคุมต้นทุน (CTRL)	-0.2697	0.2386	-1.1304	0.2606
F = 17.2384 Adj R ² = 0.2837				

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

แหล่งที่มา ผู้เขียน

จากตาราง 5 พบว่า การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการด้านการเงิน

5. อภิปรายผล

ผู้บริหารด้านการบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมเครื่องตี๋มไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายอยู่ในระดับมากทั้งสามด้าน ได้แก่ ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ ด้านการดำเนินการผลิต และด้านการควบคุมต้นทุน ซึ่งสอดคล้องกับ Phadoongsitthi (2003) ที่พบว่า มีการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนอย่างมากในประเทศไทย ดังนั้น จึงถือได้ว่าวัตถุประสงค์สำคัญของการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย คือความสามารถควบคุมต้นทุนในสถานการณ์ที่มีการแข่งขันที่รุนแรง และมีความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมธุรกิจ โดยแผนกออกแบบผลิตภัณฑ์ และแผนกพัฒนาผลิตภัณฑ์มีส่วนร่วมสำคัญในการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมาย และจากการที่อุตสาหกรรมเครื่องตี๋มมีฐานการบริโภคกว้างครอบคลุมทุกช่วงวัย ส่งผลให้มีสินค้าที่หลากหลายประเภทเพื่อรองรับพฤติกรรมการบริโภคที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเครื่องตี๋มที่มีแอลกอฮอล์และเครื่องตี๋มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ทำให้เกิดการทดแทนกันได้ของผลิตภัณฑ์ที่มีแบรนด์ ผู้ประกอบการ รวมถึงผู้นำเข้า ส่งผลให้มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรงเพื่อช่วงชิงส่วนแบ่งทางการตลาด และออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าทุกระดับเพื่อคงความสามารถในการแข่งขัน (ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, 2560, 1)

การประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายด้านการดำเนินการผลิตส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวม และผลการดำเนินงานที่ไม่ใช้การเงินทั้ง 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต เมื่อกิจการมุ่งผลิตสินค้าที่ตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคทุกช่วงวัยสินค้านั้นต้องมีทั้งคุณภาพและราคาที่เหมาะสมที่ลูกค้ายอมจ่ายได้ กิจการต้องปรับตัวเพื่อรักษฐานลูกค้ากลุ่ม

เดิม และสามารถครองส่วนแบ่งทางการตลาดไว้ได้ กิจการจึงต้องวางแผนตั้งแต่เริ่มแรก ด้วยการวิจัยตลาด ออกแบบผลิตภัณฑ์ ควบคุมการผลิตทุกขั้นตอน จนกระทั่งส่งมอบอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และทันเวลา ซึ่งสอดคล้องกับ Ghafeer และคณะ (2014) พบว่า การใช้ต้นทุนเป้าหมายส่งผลกระทบต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน ด้านคุณภาพและด้านสิ่งแวดล้อมโดยรวม ธัญญธร ศรีวิเชียร (2560) พบว่า การต้นทุนเป้าหมายด้านการออกแบบกระบวนการผลิต ด้านการวิเคราะห์ต้นทุนวงจรผลิตภัณฑ์มีผลกระทบต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน การต้นทุนเป้าหมายด้านการออกแบบกระบวนการผลิต ด้านความต้องการของลูกค้า ด้านการสร้างห่วงโซ่คุณค่าต้นทุนกิจกรรม และด้านการบริหารทีมงานบุคลากรแบบข้ามสายงานมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน รัชนีรดา พันทน และคณะ (2557) พบว่า การประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมายด้านวางแผนและออกแบบผลิตภัณฑ์ ด้านต้นทุนเป้าหมาย และด้านวิศวกรรมมูลค่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยรวม

นอกจากนี้ งานวิจัยยังสอดคล้องผลการวิจัยของกุลชญา แว่นแก้ว (2559) จิรพัชร เหลาสา และกนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์ (2559) และ จิรประภา ประจวบสุข และคณะ (2557) พบว่า การบริหารต้นทุนสมัยใหม่มีผลกระทบต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจ ดังนั้น จึงยืนยันได้ว่าการวัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช้การเงินเป็นตัวชี้วัดแบบนำ ในขณะที่การวัดผลการดำเนินงานด้านการเงินเป็นตัวชี้วัดแบบตาม เช่นเดียวกับที่งานวิจัยนี้พบว่า การต้นทุนเป้าหมายไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน โดยที่วัตถุประสงค์ของการต้นทุนเป้าหมายไม่ได้มุ่งเน้นผลการดำเนินงานด้านการเงินเป็นหลัก สำคัญว่าต้องเพิ่มขึ้นเพียงอย่างเดียว แต่มุ่งเน้นการสร้าง ความพึงพอใจให้แก่ลูกค้าโดยการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพ ในราคาที่เหมาะสมเป็นไปตามความต้องการของลูกค้าเป็นสำคัญ โดยทั้งหมดนี้จะเกิดขึ้นได้เมื่อกิจการดำเนินงานด้านการเรียนรู้และการเติบโต ด้วยการพัฒนากระบวนการ

การทำงาน ส่งเสริมให้พนักงานพัฒนาความรู้ความสามารถ และสร้างความพึงพอใจให้พนักงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติของพนักงานที่จะส่งผลต่อผลการดำเนินงานของกิจการ และด้านกระบวนการภายใน ด้วยการจัดโครงสร้างองค์กร การประสานงานภายใน และการจัดการด้านสายงานผลิตที่มีประสิทธิภาพ

จากผลการวิจัยจึงสรุปได้ว่า การต้นทุนเป้าหมายเป็นเครื่องมือสำคัญของการบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่น ซึ่งการต้นทุนเป้าหมายนั้นมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่การเงินของกิจการในอุตสาหกรรมเครื่องดื่ม ดังนั้นผู้บริหารจึงควรให้ความสำคัญกับการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายโดยมุ่งเน้นความสำคัญด้านการดำเนินการผลิต พร้อมกับการวัดผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน โดยครอบคลุมประเด็นการสร้าง ความพึงพอใจ และตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ ทั้งด้านคุณภาพและราคาเหมาะสมที่ลูกค้าสามารถยอมรับได้ การปรับปรุงและพัฒนาการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้านี้จะส่งผลให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดี สามารถดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืนและเติบโตต่อไปในอนาคต

6. ข้อเสนอแนะ

การวิจัยในอนาคต ควรศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นธุรกิจ ในอุตสาหกรรมอื่นทั้งผลิตและบริการ รวมถึงการศึกษาบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นที่ใช้กลยุทธ์อื่น เนื่องจากการศึกษาในกลุ่มธุรกิจอื่นและกลยุทธ์อื่น อาจให้ผลการศึกษาที่แตกต่างกัน และนำผลที่ได้ไปใช้ในการปฏิบัติให้เหมาะสมในแต่ละกิจการ

ผู้บริหารกิจการควรให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุน โดยเฉพาะการต้นทุนเป้าหมาย เพื่อวางแผนและควบคุมการผลิตทุกขั้นตอนให้มีต้นทุนต่ำ ให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้า สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้

ผู้บริหารกิจการควรให้ความสำคัญกับการให้ความรู้และทำความเข้าใจกับพนักงานถึงประโยชน์และวิธีการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคลากรทุกฝ่ายที่ต้องนำไปปฏิบัติให้ถูกต้องและบรรลุตามเป้าหมายของกิจการ

ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถใช้หลักฐานเชิงประจักษ์ขึ้นนี้ในการให้ความรู้และสนับสนุนการประยุกต์ใช้การต้นทุนเป้าหมายให้ประสบความสำเร็จ ซึ่งนอกจากจะส่งผลต่อผลการดำเนินงานของกิจการแล้วยังส่งผลต่อศักยภาพการแข่งขันของกิจการอีกด้วย



เอกสารอ้างอิง (References)

- [1] กุลชญา แวนแก้ว, (2559). ศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การบริหารต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและรายได้เปรียบเทียบการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่, 9, 1, 46-64.
- [2] จิรประภา ประจวบสุข, จุลสุทธา ศิริสม และ นภาพรณ พลนิกรกิจ, (2557). ศึกษาผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติกในประเทศไทย. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 33, 1, 26-35.
- [3] จิรพัชร เหลลสา และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์, (2559). ผลกระทบของประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง. การประชุมสวนสุนันทาวิชาการระดับชาติ
- [4] ดนุชา คุณพนิชกิจ, (2553). การวิเคราะห์ต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [5] ดวงมณี โกมารัต, (2554). การบริหารต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- [6] ฐานข้อมูลกรมโรงงานอุตสาหกรรม, 2561 เข้าถึงได้ที่ <http://www.diw.go.th/hawk/content.php? mode=data1search>
- [7] ฉัญญธร ศรีวิเชียร, (2560). ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อรายได้เปรียบเทียบการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 36, 6, 203-217.
- [8] นิพนธ์ กาญจนพิพัฒน์กุล, (2554). การบัญชีแบบลิ้น. กรุงเทพฯ : อี.ไอ.สแควร์
- [9] นภดล ร่มโพธิ์, (2554). การวัดผลการปฏิบัติงานองค์กร. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- [10] ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, (2555). การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในประเทศไทย. วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยขอนแก่น, 11, 2, 141-153
- [11] รัตนธิดา พันทน, กัญญมน วิทยาภูมิ, และวราพร เปรมพาณิชย์กุล, (2557). ผลกระทบของการประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ, 6, 2, 65-74.
- [12] ศูนย์วิจัยกสิกร, (2560). ผู้ประกอบการเครื่องไทย..ปรับตัวระมัดระวังท่ามกลางปัจจัยแวดล้อมหลากหลายและภาษีสรรพสามิตใหม่. กระแสทรรศน์ ฉบับที่ 2867 สืบค้นวันที่ 26 สิงหาคม 2561 จาก <https://www.kasikornresearch.com/th/analysis/k-econ/business/Pages/36555.aspx>
- [13] สันติชัย คชรินทร์, (2552). การบริหารต้นทุนกับโซุ่ปทาน: ประเด็นของต้นทุนเป้าหมาย. วารสารวิชาชีพบัญชี, 5, 13, 109-123
- [14] Ahmeti, S. Sahiti, A. and Ahmeti, Y. (2013). *Application of Target Cost and Its Impact on the Business*. Anglisticum Journal, 2, 4, 272-277.
- [15] Alsoboa, S. Al-Ghazzawi, A. and Joudeh, A., (2015). *The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies*. Research Journal of Finance and Accounting, 6, 10, 116-127.

- [16] Blocher, E.J., Stout, D.E., Juras, P.E., and Cokins, G., (2013). *Cost Management: a Strategic Emphasis*. 6th Ed. Singapore: McGraw-Hill.
- [17] Dekker, H. and Smidt, P., (2003). *A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms*. International Journal of Production Economics, 84, 293-305.
- [18] Dimi, O. and Simona, B.S., (2014). *Target Costing: The Response of The Managerial Accounting to Changes In the Environment*. available online at www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2014-03/08_Ofileanu.pdf
- [19] Feil, P. Yook, K. and Kim, I., (2004). *Japaneses Target Costing: A Historical Perspective*. International Journal of Strategic Cost Management, spring, 10-19.
- [20] Ghafeer, N.D., Rahman, A.A.A.A., and Mazahrih, B.J., (2014). *The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies*. Journal of Business and Social Science, 5, 2, 250-263.
- [21] Gomes, J. and Romao, M. (2017). *The Balanced Scorecard: Keeping Updated and Aligned with Today's Business Trends*. International Journal of Productivity Management and Assessment Technologies, 5, 2, 1-15.
- [22] Hamood, H.H., Omar, N. and Sulaiman, S., (2011). *Target Costing Practices: A Review of Literature*. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 6, 1, 25-46.
- [23] Institute of Management Accountants, (1994). *Implementing Target Costing*. Available online at <https://www.imanet.org.cn/uploads/resource/2015-11/1447060485-6834.pdf>
- [24] Kaplan, R. S. and Norton, D.P., (1992). *The Balanced Scorecard - measures that drive performance*. Harvard Business Review 70(7/8): 172-180.
- [25] Kelety, I.A.E.M., (2006). *Towards a Conceptual Framework for Strategic Cost Management: The Concept, Objectives, and Instruments*. PhD-Dissertation: Chemnitz University of Technology.
- [26] Mowen, M.M., Hansen, D.R., Heitger, D.L., (2017). *Cornserstones of Managerial Accounting*. Thailand: Cengage.
- [27] Phadoongsitthi, M., (2003). *The Role of Managerial Accounting in Emerging Economies: An Empirical Study of Thailand*. PhD Dissertation: University of Maryland, College Park
- [28] Sheikh, Z. and Rana, S., (2014). *Why Process Oriented Management Accounting Techniques are More Useful to Handle New Era Problems*. Journal of Academic Research in Accountning and Finance, 4, 2, 264-270.
- [29] Talebnia, G. Baghiyan, F. Baghiyan, Z. and Abadi, F.M.N. (2017). *Target Costing, the linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen*. International Journal of Engineering Mangement, 1, 1, 11-15.

- [30] Terdpaopong, K. and Visedun, N., (2014). *Target Costing in Manufacturing Firms in Thailand*. Rangsit Journal of Social Science and Humanities, 1, 2, 29-39.
- [31] Worthy, F., (1991). *Japan's Smart Secret Weapon*. Fortune, 124, 4, 72-75.
-

หน่วยงานผู้แต่ง: คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Affiliation: Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

Corresponding email: 1) trairon.s@acc.msu.ac.th

2) Naphaphorn.p@acc.msu.ac.th