

กรอบแนวคิดของกลยุทธ์ที่มีต่อการประยุกต์ต้นทุนตามเป้าหมาย
ระบบบัญชีบริหารและผลการปฏิบัติงาน

**Framework of Strategy on Application of Target Costing,
Management Accounting System and Performance**

ขวัญฤกษ์พร วัชรระบิณชิตากุล และ สมบูรณ์ สาระพัต

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

Khuantanatpon Vacharabanditaakun and Somboon Saraphat

Kasetsart University, Thailand

Corresponding Author E-mail: Khuantanatpon.v@ku.th

บทคัดย่อ

กลยุทธ์มีความสำคัญในการขับเคลื่อนการเติบโตและเพิ่มความสามารถในการแข่งขันให้กับองค์การ
กิจการจึงควรให้ความสำคัญกับการบริหารเชิงกลยุทธ์ ทั้งในระดับองค์การ ระดับหน่วยธุรกิจ และระดับหน้าที่
งาน เพื่อสร้างความมั่นใจว่าได้ดำเนินการตามกลยุทธ์ที่ได้กำหนดไว้ และได้มีการปรับปรุงกลยุทธ์เมื่อมี
สถานการณ์จำเป็น กิจการจำเป็นจะต้องพัฒนาระบบการควบคุมทางการบริหารที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุน
การวางแผน การตัดสินใจ และการควบคุมเชิงกลยุทธ์ เช่น ระบบต้นทุนตามเป้าหมาย ระบบบัญชีบริหาร
บทความนี้มีจุดมุ่งหมายหลักเกี่ยวข้องกับการนำเสนอกรอบแนวคิดของกลยุทธ์ที่มีต่อการประยุกต์ต้นทุนตาม
เป้าหมาย ระบบบัญชีบริหารและผลการปฏิบัติงาน

คำสำคัญ: ความเป็นผู้นำด้านต้นทุน; การบริหารเชิงกลยุทธ์; การบัญชีบริหาร; การวัดผลดุลยภาพ

Abstracts

Strategy plays a significant role in driving firm growth and competitive advantage enhancement. Thus, Firm should place importance on strategic management ranging from corporate level, business level to functional level. To ensure that established strategies are carried out and modified when necessary circumstances change, firms need to develop effective management control systems as supportive management system-particularly for strategic planning, decision making and controlling. Example of this includes target costing, management accounting system. This article is primarily concerned with providing framework of strategy on target costing, management accounting systems and performance based on the extant literature.

Keyword: Cost leadership; Target costing; MAS; BSC

* วันที่รับบทความ: 20 กุมภาพันธ์ 2565; วันแก้ไขบทความ 11 เมษายน 2565; วันตอบรับบทความ: 19 เมษายน 2565

Received: February 20, 2022; Revised: April 11, 2022; Accepted: April 19, 2022

บทนำ

ภาคอุตสาหกรรมถือเป็นกลไกขับเคลื่อนเศรษฐกิจประเทศไทยที่สำคัญเนื่องจากมูลค่าเพิ่มอัตราส่วนภาคอุตสาหกรรมในประเทศไทย เกือบ 1 ใน 3 ของผลิตภัณฑ์มวลรวม อุตสาหกรรมที่สำคัญของประเทศไทย อันดับต้นๆได้แก่ อุตสาหกรรมเชื้อเพลิง ยางและพลาสติก ยานยนต์ สินค้าอิเล็กทรอนิกส์ อาหารและเครื่องดื่ม เป็นต้น ในปี 2554 เป็นต้นมาอัตราการเจริญเติบโตของมูลค่าภาคอุตสาหกรรมลดลงกว่าครึ่งโดยอัตราการขยายตัวเฉลี่ยเหลือเพียงร้อยละ 1 ต่อปีเท่านั้น เทียบกับประเทศข้างเคียงพบว่าอัตราการขยายตัวมูลค่าเพิ่มภาคอุตสาหกรรมในประเทศไทยนั้นต่ำกว่าถึง 1 – 2 เท่า (ชุตติกา เกียรติเรืองไกร และคณะ ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563 : 1-3 ; Kusalin Charuchart, 2564) การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ถือเป็นปัจจัยหลักที่ส่งผลกระทบเป็นวงกว้างอย่างต่อเนื่องและอาจกินเวลายาวนานต่อ การฟื้นตัวของแต่ละภาคอุตสาหกรรมจากการแพร่ระบาดในแต่ละระลอกนั้นแตกต่างกันออกไป ปัญหาหลักที่ส่งผลกระทบต่อภาคการผลิตในปัจจุบันคงหนีไม่พ้นเรื่องการขาดแคลนของทรัพยากร การเพิ่มขึ้นของราคาชิ้นส่วนประกอบ ซึ่งนำไปตามกลไกตลาด เพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันในสภาวะปัจจุบันและการเตรียมความพร้อมรับมือต่อสภาพการแข่งขันที่มีแนวโน้มรุนแรงขึ้นอย่างต่อเนื่อง กลยุทธ์องค์การจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง โดยเฉพาะการเป็นผู้นำต้นทุนและการปรับโครงสร้างหน่วยงานให้มีการกระจายอำนาจ เพราะจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน จากการค้นคว้างานวิจัยพบว่า กลยุทธ์ดังกล่าวและการปรับโครงสร้างหน่วยงาน จะส่งผลต่อระบบการควบคุมทางการบริหาร ระบบต้นทุนเป้าหมายเป็นหนึ่งในระบบการจัดการที่ดี ซึ่งช่วยให้องค์การสามารถควบคุมต้นทุนให้อยู่ในกรอบ และสามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้อย่างตรงประเด็น ทั้งยังสามารถตอบสนองต่อกลยุทธ์ความเป็นผู้นำทางด้านต้นทุน ทั้งระบบต้นทุนเป้าหมายและกลยุทธ์ความเป็นผู้นำได้รับการนำมาประยุกต์ใช้เป็นอย่างมากในสภาวะการแข่งขันรุนแรง (CIMA, 2005 : 11; สันติชัย คชรินทร์, 2552 : 111-116, Ari Pennanen, 2011: 52-63) รวมไปถึงการบริหารจัดการระบบข้อมูลที่ดีเพื่อจัดการต้นทุนซึ่งก็คือระบบบริหารบัญชี ระบบบริหารข้อมูลที่นำมาซึ่งประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์การทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน (Quang-Huy, Ngo, 2020 : 147-179; Rohit Sharma, Stewart Jones, Janek Ratnatunga, 2006 : 228-250)

แนวคิดเกี่ยวกับกลยุทธ์ (Strategy and Strategy level)

จากสภาพการแข่งขันในยุคปัจจุบันการวางแผนเพื่อให้องค์การบรรลุซึ่งเป้าหมายที่วางไว้จำเป็นต้องมีการวางกลยุทธ์ในแต่ละระดับขององค์การให้มีความสอดคล้องทั้งสภาพแวดล้อมภายในและสภาพแวดล้อมภายนอกขององค์การ ซึ่งองค์การต้องประเมินทั้งจุดแข็ง จุดอ่อน โอกาส และภัยคุกคามเพื่อให้องค์การทราบถึงความสามารถหลักและนำมาสร้างเป็นแผนกลยุทธ์เพื่อให้ได้มาซึ่งความสามารถที่เหนือกว่าคู่แข่ง กลยุทธ์คือ รูปแบบการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่ในองค์การ รูปแบบแผนการ แนวทาง เพื่อนำพาองค์การไปยังเป้าประสงค์ที่วางไว้ การสร้างกลยุทธ์จะต้องคำนึงถึง พันธกิจ ผลลัพธ์และสถานการณ์ สภาพแวดล้อมภายในและภายนอก ผ่านเครื่องมือวิเคราะห์สภาพแวดล้อมต่างๆเช่น SWOT Analysis PESTEL Analysis หรือ 5 Forces model เป็นต้น กลยุทธ์องค์การ 3 ระดับ ประกอบด้วย กลยุทธ์ระดับองค์การ (Corporate Strategy) กลยุทธ์ระดับธุรกิจ (Business Strategy) กลยุทธ์ระดับปฏิบัติการ (Functional Strategy) องค์การประกอบสำคัญของกลยุทธ์ประกอบด้วย 1) มีเป้าหมายระยะยาวที่ชัดเจน คือ วิสัยทัศน์ขององค์การต้องไม่คลุมเครือ มีเป้าหมายที่ชัดเจน 2) กำหนดขอบเขตที่แน่ชัด 3) ต้องมีถ้อยคำที่ชัดเจน 4) ต้องแสดงถึงการแข่งขันภายในองค์การ กลยุทธ์ประกอบด้วย 3 ระดับ ได้แก่ 1) กลยุทธ์ระดับองค์การ (Corporate Strategy) 2) กลยุทธ์ระดับธุรกิจ (Business Strategy) 3) กลยุทธ์ระดับปฏิบัติการ (Functional Strategy) (ปรีดี นกุลสมปรารณา, 2564 : 96; วรวิทย์ ว่องชาญกิจ, 2563 : 25)

กลยุทธ์ระดับองค์การ (Corporate Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่เกี่ยวข้องกับวิสัยทัศน์ พันธกิจ วัตถุประสงค์ เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในภาพรวมขององค์การ รวมถึงการกำหนดการมีอยู่ของธุรกิจแต่ละประเภทขององค์การ ผู้ใช้กลยุทธ์ระดับนี้คือผู้บริหาร ผู้จัดการระดับสูงขององค์การ โดยกลยุทธ์องค์การประกอบด้วย กลยุทธ์หลัก (Grand strategy) และ กลยุทธ์การจัดสรรทรัพยากร (Portfolio strategy) (วรวิทย์ ว่องชาญกิจ, 2563: 25)

1) กลยุทธ์หลัก (Grand strategy) ประกอบด้วย 3กลยุทธ์ 1) กลยุทธ์การเจริญเติบโต (Growth strategy) องค์การที่เลือกกลยุทธ์นี้เป็นองค์การที่แสวงหาการเจริญเติบโตและผลกำไรที่มากขึ้น ต้องการส่วนแบ่งทางการตลาดมากขึ้น ทั้งนี้อาจเป็นการเจริญเติบโตในอุตสาหกรรมเดิมหรืออุตสาหกรรมใหม่ก็ได้ 2) กลยุทธ์คงที่ (Stability strategy) องค์การจะเลือกใช้เมื่อสภาพการตลาดและสินค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงน้อย องค์การจะคงโครงสร้างการบริหารไว้และไม่ลงทุนเพิ่มในธุรกิจหรือผลิตภัณฑ์ เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขันในระยะยาวและดึงดูดให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ การใช้กลยุทธ์นี้นานอาจส่งผลกระทบต่อให้คู่แข่งลอกเลียนแบบได้ 3) กลยุทธ์การตัดทอนให้น้อยลง (Retrenchment strategy) เป็นกลยุทธ์ที่สภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกเกิดการเปลี่ยนแปลง เช่น การเปลี่ยนผ่านของเทคโนโลยี ความต้องการของผู้บริโภคในสินค้าหนึ่งๆลดลง สิ่งเหล่านี้ส่งผลให้องค์การกลับมาทบทวนการดำเนินงานขององค์การว่าควรดำเนินการต่อหรือหยุดดำเนินการ (แพรวดา แพงแสน, 2553 : 12 ; วรวิทย์ ว่องชาญกิจ, 2563 : 25)

2) กลยุทธ์การจัดสรรทรัพยากร (Portfolio strategy) คือการวิเคราะห์ตำแหน่งของธุรกิจและบริการโดยการหาความสัมพันธ์ระหว่างอัตราการเจริญเติบโตและส่วนแบ่งทางการตลาดของสินค้าหรือบริการ (วรวิทย์ ว่องชาญกิจ, 2563 : 25)

กลยุทธ์ระดับธุรกิจ (Business Strategy) (Jay Heizer and Barry Render, 2019 : 54-65) กิจกรรมที่องค์กรกระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งความได้เปรียบที่เหนือกว่าคู่แข่งในในตลาดหรืออุตสาหกรรมเดียว เป็นกลยุทธ์ที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนโดยการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร ได้แก่ จุดแข็ง (Strength) จุดอ่อน (Weakness) โอกาส (Opportunity) และ ภัยคุกคาม (Threat) เพื่อนำมาสนับสนุนความสามารถทางการแข่งขัน และเลือกกลยุทธ์ที่เหมาะสมแก่การตลาดเป้าหมาย ซึ่งกลยุทธ์ระดับนี้ขับเคลื่อนโดยผู้บริหารและพนักงานที่เกี่ยวข้อง กลยุทธ์ระดับธุรกิจแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) กลยุทธ์ความเป็นผู้นำทางด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) 2) กลยุทธ์ด้านความแตกต่าง (Product differentiation) 3) กลยุทธ์การตอบสนอง (Response)

1) กลยุทธ์ความเป็นผู้นำทางด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) องค์กรที่เลือกกลยุทธ์นี้จะเน้นความได้เปรียบที่มาจาก การลดต้นทุนให้ต่ำกว่าคู่แข่งเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าและบริการที่มีราคาถูก กลยุทธ์นี้ได้รับการประยุกต์ในหลากหลายองค์กร ผลดีของการเป็นผู้นำด้านต้นทุนคือการมีผลกำไรที่สูงกว่าปกติ อย่างไรก็ตามองค์กรควรระวังคู่แข่งมิให้ลดราคาลงมาในระดับเดียวและต้องควบคุมราคาวัตถุดิบของซัพพลายเออร์อย่างใกล้ชิด (Jay Heizer and Barry Render, 2019 : 54-65 ; ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562 : 63) ความเป็นผู้นำทางด้านต้นทุนต่ำจำเป็นต้องมีโครงสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่อขนาดที่มีประสิทธิภาพ มีประสบการณ์การแสวงหาการลดต้นทุน ควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตอย่างเข้มงวด กิจกรรมการลดต้นทุน เช่น ในส่วนของ R&D การบริการ การกระตุ้นยอดขาย การโฆษณา เป็นต้น (Sofiah Md Auzair , 2011 : 236-244)

2) กลยุทธ์ด้านความแตกต่าง (Product differentiation) การแสวงหาข้อได้เปรียบทางการแข่งขันโดยการนำเสนอผลิตภัณฑ์และบริการที่แตกต่างไปจากคู่แข่งเพื่อสร้างคุณค่าเพิ่มให้แก่ผู้บริโภค และความแตกต่างนั้นจะต้องสนองต่อความต้องการของผู้บริโภค (Jay Heizer and Barry Render, 2019 : 54-65; ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562 : 63 ; Sofiah Md Auzair , 2011 : 236-244)

3) กลยุทธ์การตอบสนอง (Response) คือการตอบสนองด้วยความยืดหยุ่นแต่ต้องมีความน่าเชื่อถือและรวดเร็ว การตอบสนองในที่นี้รวมถึงคุณค่าทั้งกระบวนการเกี่ยวข้องกับเวลาในการออกแบบสินค้าและบริการรวมถึงการจัดส่ง ตลอดจนการมีกำหนดการที่แน่นอนน่าเชื่อถือและประสิทธิภาพที่ยืดหยุ่น (Jay Heizer and Barry Render, 2019 : 54-65)

กลยุทธ์ระดับปฏิบัติการ (Functional Strategy) เป็นกลยุทธ์ระดับหน้าที่ ประกอบด้วยทั้งหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนซึ่งมีหน้าที่ในการนำเอากลยุทธ์ทั้งระดับองค์กรและระดับธุรกิจมาผสมผสานกันเพื่อนำพาองค์กรไปสู่ความสำเร็จและเป้าหมายที่วางไว้ ผ่านการดำเนินงานและการวางแผน

และทุกดำเนินงานจะต้องสามารถประเมินและวัดผลได้ (Jay Heizer and Barry Render, 2019 : 54-65; วิไลลักษณ์ มาพิทักษ์, 2559 : 47)

จากกลยุทธ์ที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าองค์การเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์หลากหลายระดับทั้งนี้ขึ้นกับขนาดขององค์การ อย่างไรก็ตามหลังจากที่ได้ทำการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์การอย่างดีแล้ว การเลือกกลยุทธ์ในแต่ละระดับกลยุทธ์สามารถส่งผลเกี่ยวเนื่องถึงความสำเร็จ ชิดความสามารถขององค์การได้อีกด้วย เพื่อสนับสนุนกลยุทธ์การเลือกเครื่องมือหรือเทคนิคที่เหมาะสมถือเป็นอีกปัจจัยที่จะมาสนับสนุนความสำเร็จของกลยุทธ์ โดยเครื่องมือที่ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายในปัจจุบันที่ช่วยสนับสนุนเรื่องการลดควบคุมต้นทุน เช่น **Kaisen** ระบบต้นทุนเป้าหมาย เป็นต้น

ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing)

ระบบต้นทุนเป้าหมายเป็นระบบที่ได้รับการคิดค้นและประยุกต์ใช้ในโรงงานญี่ปุ่นในปี ค.ศ. 1970 เพื่อตอบสนองต่อความต้องการของผู้บริโภคที่หลากหลาย อายุของผลิตภัณฑ์ที่สั้นลง ระบบต้นทุนเป้าหมายได้รับการนำมาประยุกต์ใช้ภายใต้สภาวะการแข่งขันที่รุนแรงขึ้น ผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะใกล้เคียงกันหรือทดแทนกันได้วางจำหน่ายเป็นจำนวนมาก ปริมาณคู่แข่งที่เพิ่มขึ้น การเปลี่ยนผ่านของเทคโนโลยี หรือต้นทุนการผลิตที่เพิ่มสูงขึ้นจากสภาวะเศรษฐกิจ สิ่งเหล่านี้ส่งผลให้ผู้บริโภคมีอำนาจการต่อรองในการเลือกซื้อสูงขึ้น ภายใต้ระบบต้นทุนเป้าหมายผู้กำหนดราคาสินค้ามิใช่องค์การผู้ผลิตแต่เป็นการศึกษาความคาดหวังและความต้องการในผลิตภัณฑ์ภายใต้เกณฑ์ราคาที่ยอมรับได้ เพื่อนำมาตั้งเป็นต้นทุนเป้าหมายในการคิดค้นผลิตภัณฑ์ใหม่ ณ ขั้นตอนการออกแบบ ได้รับการสนับสนุนจากเทคนิค เช่น การยกเครื่องใหม่ (**re-engineering**) และการบริหารจัดการคุณภาพ (**total quality management**) ในขณะเดียวกันการเพิ่มระบบอัตโนมัติก็เพื่อลดค่าแรงมีความสำคัญไม่มากต่อระบบต้นทุนเป้าหมายซึ่งการใช้ระบบอัตโนมัตินี้เป็นระบบที่ใช้มากในโรงงานอุตสาหกรรม ผ่านความช่วยเหลือและความร่วมมือจากหลากหลายแผนกในองค์การเพื่อให้ได้มาซึ่งต้นทุนเป้าหมาย กล่าวคือตลาดและผู้บริโภคเป็นผู้กำหนดราคาสินค้านั่นเอง (Ari Pennanen, 2011 : 52-63 ; สันติชัย ชชรินทร์, 2552 : 111-116 ; สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557 : 60-68 ; ธัญญธร ศรีวิเชียร, 2560 : 203-217) (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557, : 60-68) และ (กรไชย พรภักสรชกร, 2560 : 85) ยิ่งกล่าวไปในทิศทางเดียวกันอีกว่า ระบบต้นทุนเป้าหมายเป็นกุญแจสำคัญที่ช่วยองค์การจัดทำกลยุทธ์การดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้บรรลุความสามารถในการแข่งขัน ความสำเร็จ ความอยู่รอดและความยั่งยืนขององค์การ ระบบต้นทุนเป้าหมายเป็นกระบวนการเพื่อให้มั่นใจว่าสามารถเปิดตัวผลิตภัณฑ์ได้ด้วยหน้าที่การทำงาน คุณภาพ ระยะเวลาและราคาขายที่เจาะจงจะสามารถสร้างต้นทุนวงจรชีวิตที่สร้างผลกำไรในระดับที่องค์การปรารถนา ระบบต้นทุนเป้าหมายเป็นกลยุทธ์ที่เหมาะสมแก่การแข่งขันในตลาดและสภาพแวดล้อมที่ผันผวน องค์การที่ประสบความสำเร็จในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนเป้าหมายมักจะได้รับข้อได้เปรียบการแข่งขัน

ทางด้านต้นทุนและมีผลกำไรที่เหนือกว่าคู่แข่ง นอกจากนี้ยังหมายถึงแนวทางการพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่มุ่งเน้นการลดต้นทุนตลอดวงจรชีวิตในขณะที่สามารถคงไว้ซึ่งคุณภาพ ความน่าเชื่อถือและความต้องการของผู้บริโภค เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าและบริการนั้นๆสามารถออกสู่ตลาดในราคาที่สามารถแข่งขันได้และสามารถทำกำไรได้ตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ อ้างอิง (CIMA, 2005 : 11) ต้นทุนส่วนใหญ่ร้อยละ 80 เปรี่ขึ้นต้นมาจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งถูกกำหนดในขั้นตอนของการออกแบบและการบริหารจัดการต้นทุนในขั้นตอนแรกของการผลิตผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ตาม (ไตรรงค์ สวัสดิกุล, 2561 : 248-264) อ้างอิงถึง (Worthy, 1991 : 62) เกี่ยวกับการศึกษาเปรียบเทียบการบริหารต้นทุนแบบตะวันตกและแบบญี่ปุ่น โดยการศึกษาเปรียบเทียบองค์ประกอบด้วยกัน 3 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ คือ การจัดทำวิจัยทางการตลาดซึ่งในส่วนนี้ไม่มี ความแตกต่างกัน ส่วนที่ 2 ด้านการดำเนินการผลิต ในส่วนนี้ระบบบริหารต้นทุนแบบตะวันตกการทำงานเรียงกันโดยเริ่มที่ส่วนงานการออกแบบ ส่วนงานวิศวกรรม และส่วนงานจัดซื้อ ตามลำดับ ซึ่งกระบวนการนี้อาจส่งผลให้มีต้นทุนการผลิตสูงกว่าแบบญี่ปุ่น การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นมีกระบวนการที่แตกต่างกันคือมีการกำหนดต้นทุนเป้าหมายที่ลูกค้ายอมรับได้ก่อนจากนั้นส่วนงานการออกแบบ ส่วนงานวิศวกรรม และส่วนงานจัดซื้อจะทำงานร่วมกันเพื่อกำจัดปัญหาทางด้านต้นทุนส่วนเกิน และส่วนที่ 3 การควบคุมต้นทุน ระบบบริหารต้นทุนแบบตะวันตกเน้นการเทียบเคียงผลงานกับเป้าหมายที่ตั้งไว้ ในขณะที่ระบบบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นเน้นการเทียบเคียงผลงานจากผลการดำเนินงานในอดีต ส่งผลให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยมีเป้าหมายความผิดพลาดการดำเนินงานเท่ากับศูนย์

การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนเป้าหมาย

ในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนเป้าหมายมีปัจจัยหลักๆที่ปรากฏในบทความหรืองานวิจัย 6 ปัจจัย ได้แก่ 1) Price-led costing 2) Customer focus 3) Design focus 4) Cross-function team 5) การมีส่วนร่วมในห่วงโซ่คุณค่า (value-chain involvement) 6) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Life-Cycle Costing) (สันติชัย คุชรินทร์, 2552 : 111-116; กรไชย พรลภัสสรชกร, 2560 : 85) โดย

1) Price-led costing คือ ราคาที่ลูกค้าพึงพอใจที่จะจ่าย ในต้นทุนที่ยอมรับได้ เริ่มต้นจากการออกแบบจบที่ต้นทุนการบริการ (สันติชัย คุชรินทร์, 2552 : 111-116 ; กรไชย พรลภัสสรชกร, 2560 : 85 ; CIMA, 2005 : 11)

2) Customer focus คือ ความคาดหวังของผู้บริโภคด้านต้นทุน คุณภาพ ราคา ระยะเวลาในการส่งมอบสินค้าและบริการ เป็นตัวกำหนดราคาสินค้าและบริการรวมถึงเป็นตัวช่วยในการวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์ กระบวนการพัฒนาผลิตภัณฑ์เป็นกระบวนการที่จะนำมาใช้ในการตอบสนองต่อความต้องการของผู้บริโภค

3) **Design focus** คือ ขั้นตอนก่อนการผลิตสินค้าและบริการ การออกแบบผลิตภัณฑ์และกระบวนการเป็นขั้นตอนที่ส่งผลต่อต้นทุนสินค้า

4) **Cross-function team** ลักษณะของกระบวนการประกอบด้วยสหสาขาวิชาชีพและความสำคัญของการมีส่วนร่วมในการวิเคราะห์และตัดสินใจ ความรับผิดชอบในการบรรลุผลสำเร็จควรแบ่งปันต่อส่วนงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ตั้งแต่เริ่มออกแบบผลิตภัณฑ์จนกระทั่งออกมาเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป

5) การมีส่วนร่วมในห่วงโซ่คุณค่า (**value-chain involvement**) ไม่เพียงแค่ส่วนงานในองค์กรที่สามารถมีส่วนร่วมในกระบวนการควบคุมต้นทุน แต่ยังหมายรวมถึงซัพพลายเออร์ และผู้ให้บริการจัดส่งสินค้าอีกด้วย กล่าวคือ การควบคุมต้นทุนเป้าหมายเกิดได้ตั้งแต่กระบวนการต้นน้ำ จนถึงกระบวนการปลายน้ำ เพื่อหาโอกาสในการลดต้นทุน (**Cost Reduction**) เนื่องจากต้นทุนส่วนใหญ่มาจากการจัดซื้อวัตถุดิบชิ้นส่วนประกอบ และระบบต้นทุนเป้าหมายอาจไม่สามารถประสบความสำเร็จได้หากขาดซึ่งการร่วมมือจากซัพพลายเออร์

6) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (**Life-Cycle Costing**) เพื่อให้มั่นใจว่าทั้งองค์กรและลูกค้าจะได้รับต้นทุนต่ำ การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนเป้าหมายที่ประสบความสำเร็จตรวจสอบได้จากต้นทุนตลอดวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์ กล่าวคือ ต้นทุนรวมตั้งแต่กระบวนการจัดซื้อไปจนถึงการบำรุงรักษา

จากการศึกษาบทความและทบทวนวรรณกรรมในส่วนนี้ได้มีการระบุเพิ่มเติมโดย (CIMA, 2005 : 11) อีก 3 ปัจจัย ดังนี้ 1) ทีมจะต้องเข้าใจบทบาทของตนเองและเข้าใจว่ากระทบต่อต้นทุนอย่างไร สมาชิกในทีมควรเข้าใจพื้นฐานว่ากระบวนการทำงานของแต่ละสมาชิกแปลงเป็นตัวเงินและส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพองค์กรอย่างไร โดยการใช้ตัวชี้วัดที่เหมาะสม 2) กระบวนการทำซ้ำ (**An iterative process**) ระบบต้นทุนเป้าหมายไม่ใช่วิทยาศาสตร์และขึ้นอยู่กับความเชื่อถือได้ของข้อมูลรวมถึงในบางครั้งมีความยากต่อการตัดสินใจ ในบางครั้งกระบวนการทำซ้ำเพื่อหาความสมดุลของหน้าที่การทำงาน ราคา ปริมาณ การลงทุนและต้นทุน อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายต้นทุนเป้าหมายโดยรวมระดับบนสุดเป็นข้อผูกมัดที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ และจะไม่สามารถเปิดตัวผลิตภัณฑ์ได้หากไม่สามารถบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ และ 3) การระบุเจาะจงและเป้าหมายที่แท้จริงสำหรับการพัฒนา แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงต้นทุนเป้าหมายในส่วนของชิ้นส่วนประกอบจะมีการเปลี่ยนแปลง แต่เมื่อองค์กรตั้งต้นทุนเป้าหมายแล้วก็ไม่ควรเปลี่ยนแปลง

ระบบต้นทุนเป้าหมายได้รับการนำไปประยุกต์ใช้อย่างแพร่หลายในหลากหลายประเภทอุตสาหกรรม เพื่อให้หน้าเอาระบบต้นทุนเป้าหมายมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดการนำระบบต้นทุนเป้าหมายเข้ามาใช้ตั้งแต่กระบวนการออกแบบสินค้าและบริการ และการทำงานร่วมกันระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีส่วนช่วยให้องค์กรสามารถผลิตสินค้าและบริการออกมาได้ตามต้นทุนที่กำหนดไว้ทำให้องค์กรสามารถส่งมอบสินค้าในราคาและคุณภาพที่เป็นที่น่าพึงพอใจแก่ลูกค้าได้ แนวคิดการเกี่ยวกับระบบบัญชีบริหารถือเป็นอีกแนวคิดที่สำคัญที่ช่วยให้ข้อมูลถูกส่งต่อไปยังผู้บริหารหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ทันต่อเหตุการณ์ เพื่อให้การออกแบบ

สินค้าและบริการสามารถตอบสนองต่อสถานการณ์ปัจจุบันการได้รับข้อมูลที่ถูกต้องรวดเร็วถือเป็นอีกปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จ

แนวคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีบริหาร (Managerial Accounting System)

(Ibrahim Apak and Hulak Duman, 2020 : 580-610) อ้างอิงถึง The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) ได้กล่าวถึงการบัญชีบริหารไว้ดังนี้ การประยุกต์ใช้หลักการของการบัญชีและการจัดการทางการเงินเพื่อสร้าง ปกป้อง รักษา และเพิ่มมูลค่าสำหรับผู้มีส่วนได้เสียทั้งที่แสวงหาผลกำไรและไม่แสวงหาผลกำไรไม่ว่าจะเป็นในภาครัฐหรือเอกชนก็ตาม ซึ่งการบัญชีเป็นกระบวนการที่นำเสนอทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินแก่ผู้บริหารและพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆ เช่น การตัดสินใจ การจัดสรรและตรวจสอบทรัพยากร การประเมินประสิทธิภาพและการให้รางวัลภายในองค์กร การจัดทำงบประมาณ การวางแผนและการประมาณการ การวัดความสามารถการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ การวัดประสิทธิภาพของแผนก หน่วยงานในองค์กร การเปรียบเทียบ เพิ่ม ลด ประสิทธิภาพและประสิทธิผล การประเมินประสิทธิภาพการลงทุนถือเป็นสาขาของกิจกรรมการบัญชีบริหารทั้งสิ้น นอกจากนี้แล้วส่วนผสมของผลิตภัณฑ์หรือบริการ การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การกำหนดราคา การประเมินทางเลือกการลงทุนยังได้รับการพิจารณาภายใต้ขอบเขตของการบัญชีบริหารอีกด้วย (ดวงมณี โกมารทัต, 2550 : 55-67; ดารารัตน์ สุขแก้ว และ สัมพันธ์ จันทรดี, 2554 : 87; นิภาวรรณ ใจเป็น, 2557 ; 54; วิริยา จงรัชต์ชัย, 2554 : 37; สมหวัง สีหะ, 2557 : 73)

(Nguyen Phong Nguyen, 2018 : 33-49) กล่าวว่าในการออกแบบระบบบัญชีบริหารนั้นควรออกแบบให้ตอบสนองต่อความต้องการที่แตกต่าง และ (Quang-Huy, Ngo, 2020 : 147-179) นักออกแบบต้องให้ข้อมูลที่เพียงพอสำหรับการตัดสินใจเพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าประสงค์

(Ray H. Garrison et al., 2015 : 68) กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินดังนี้ การบัญชีบริหารเกี่ยวข้องกับการนำเสนอข้อมูลต่อผู้บริหารซึ่งควบคุมการดำเนินงานของกิจกรรมภายในองค์กรโดยตรง ในทางตรงกันข้ามการบัญชีการเงินจะเป็นชุดข้อมูลที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกองค์กร เช่น ผู้มีส่วนได้เสีย เจ้าหนี้ เป็นต้น อย่างไรก็ตามทั้งการบัญชีบริหารและการบัญชีการเงินต่างพึ่งพาข้อมูลการเงินพื้นฐานเหมือนกัน ในทุกองค์กรจะต้องมีกระบวนการสร้างกลยุทธ์ (Formulating Strategy) การวางแผน (Making Strategy) จัดสรรทรัพยากร (Organizing resources) การกำกับบุคลากร (Directing Personnel) และควบคุมการดำเนินงาน (Controlling Operations) การขยายอย่างรวดเร็วของจิตวิญญาณและการบรรลุผลจะเป็นไปไม่ได้หากขาดซึ่ง การวางแผน (Planning) การนำ (Directing) การจูงใจ (Motivating) และ การควบคุม (Controlling)

หลักการออกแบบระบบบัญชีบริหาร

การใช้ข้อมูลให้เกิดประโยชน์มากขึ้นกับระดับการออกแบบระบบบัญชีบริหารซึ่งประกอบด้วย 4 ลักษณะ ได้แก่ ขอบเขต เวลา การรวบรวมและการนำไปใช้ (Scope, Timeliness, level of Aggregation and Integration) (Nguyen Phong Nguyen, 2018 : 33-49; Quang-Huy, Ngo, 2020 : 147-179; Salah A. Hammad et al, 2010 : 762-784)

1) ขอบเขต (Scope) ครอบคลุมด้านขนาด คุณสมบัติ ขอบเขตเวลา ซึ่งข้อมูลการบัญชีบริหารแบบดั้งเดิมถูกจำกัดให้อยู่ภายในองค์กร เช่น งบการเงิน ข้อมูลสำคัญในอดีต ในขณะที่ Broad scope ครอบคลุมไปถึงข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน และมุ่งสู่นาคต ประกอบด้วยความน่าจะเป็นของข้อมูล

2) ทันเวลา (Timeliness) ระยะเวลารวบรวมนำเสนอข้อมูลมีความรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ การนำเสนอข้อมูลตามข้อเรียกร้องและความถี่ในการรายงานอย่างเป็นระบบ ในระบบบัญชีบริหารนั้นความถี่ในการรายงานจะสูงและมีการป้อนกลับอย่างรวดเร็ว

3) การรวบรวม (Aggregation) การเก็บรวบรวมข้อมูลในแต่ละช่วงเวลา นำมาสรุปเป็นกิจกรรมธุรกิจในรูปแบบย่อ ใช้ในการตัดสินใจอย่างเป็นทางการหรือการวิเคราะห์

4) การบูรณาการ (Integration) ข้อมูลซึ่งช่วยในการประสานงานส่วนงานต่างๆภายในองค์กร

ระบบบัญชีบริหารเป็นระบบที่นำมาประยุกต์ใช้เพื่อการส่งมอบข้อมูล ชุดข้อมูลของระบบบัญชีบริหารหมายรวมถึงข้อมูลที่สำคัญต่างๆทั้งภายในและภายนอกองค์กรที่เก็บรวบรวมและนำมาวิเคราะห์เพื่อนำเสนอต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในเวลาและปริมาณที่เหมาะสมเพื่อประกอบการตัดสินใจที่สำคัญต่างๆ และผู้บริหารหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องสามารถเข้าถึงชุดข้อมูลเหล่านี้ได้ แตกต่างจากระบบบัญชีการเงินที่มีจุดประสงค์เพื่อนำเสนอข้อมูลการเงินเสนอต่อส่วนงานภายนอกองค์กรเป็นหลัก ผู้บริหารอาจใช้ชุดข้อมูลในการตัดสินใจสำคัญๆ เช่น การจัดสรรทรัพยากร การประเมินผล เป็นต้น ทั้งนี้ผลการปฏิบัติงานที่หลากหลายองค์กรนำมาใช้ คือ การวัดการปฏิบัติงานผลคุณภาพ หรือ ที่รู้จักกันดีในชื่อ Balanced Scorecard เนื่องจากปัจจุบันองค์กรไม่สามารถวัดผลได้จากตัวชี้วัดที่เป็นตัวเงินอย่างเดียวเท่านั้น แต่ยังต้องให้ความสำคัญต่อตัวชี้วัดที่ไม่เป็นตัวเงินเพื่อการสร้างความยั่งยืนให้แก่องค์กรอีกด้วย

การวัดการปฏิบัติงานผลดุลยภาพ (Balanced Scorecard)

การวัดผลดุลยภาพ คือ ระบบการบริหารงานและประเมินผลทั่วทั้งองค์การ อีกทั้งยังเป็นตัวกำหนดวิสัยทัศน์ (Vision) และแผนกลยุทธ์ (Strategic plan) เพื่อนำไปเป็นแนวทางในการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานหรือบุคคล ระบบวัดผลดุลยภาพเป็นระบบที่ช่วยแก้ไขและปรับปรุงกระบวนการดำเนินงานโดยพิจารณาผลที่เกิดขึ้นจากกระบวนการและผลกระทบที่ลูกค้าได้รับมาปรับสร้างกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ระบบวัดผลดุลยภาพยังส่งเสริมให้ระบบการทำงานปรับเปลี่ยนจากการทำงานตามคำสั่งไปสู่การร่วมใจเป็นหนึ่งเดียวขององค์การ โดยที่ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลัก หรือ Key Performance Indicators (KPIs) เป็นการวัดผลสัมฤทธิ์ขององค์การ การวัดผลปฏิบัติงานจะวัดจากมาตรฐานหรือเป้าหมายที่ทำการตกลงกันไว้ ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลักมีความเชื่อมโยงต่อกันอย่างใกล้ชิดแห่งความสำเร็จ ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลักที่ดีจะสามารถโน้มน้าวให้ทุกคนในองค์การตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียเชื่อถือ จะต้องแสดงถึงภารกิจและสอดคล้องกับเป้าหมายขององค์การ โดยคุณลักษณะที่ดีควรยึดหลัก “SMART” (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2564 : 29) สอดคล้องกับ (ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562 : 63) เพื่อให้บรรลุเป้าประสงค์ การติดตามและการปรับเปลี่ยนกระบวนการดำเนินงานนั้นการวางแผนกลยุทธ์ถือเป็นสิ่งสำคัญยิ่ง เพื่อให้ทั่วทั้งองค์การดำเนินไปในทิศทางเดียวกัน องค์การจึงมีการกำหนดวิสัยทัศน์ พันธกิจ ค่านิยม และเป้าประสงค์ขึ้น และดำเนินกิจกรรมต่างๆตาม แผนงาน ขอบเขตเวลา นอกจากนี้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลักยังสามารถเพิ่มประสิทธิภาพขององค์การโดยการสนับสนุนการเพิ่มพูนความสามารถของบุคลากรอีกด้วย การวัดผลดุลยภาพเป็นการวัดผลการดำเนินงานของกิจการแบบมาตรฐานที่ได้รับการพัฒนาโดย Robert Kaplan และ David Norton หลายองค์การเริ่มเปลี่ยนแปลงระบบการประเมินประสิทธิภาพจากตัวชี้วัดที่เป็นตัวเงินไปประยุกต์ร่วมตัวชี้วัดที่ไม่เป็นตัวเงิน องค์การเริ่มตระหนักว่าการพึ่งพาเพียงตัวชี้วัดทางการเงินนั้นนำไปสู่การละทิ้งมูลค่าในระยะยาวเพื่อสร้างประสิทธิภาพในระยะสั้น การวัดผลดุลยภาพจึงกลายมาเป็นอีกหนึ่งเครื่องมือที่นำมาใช้เพื่อประเมินประสิทธิภาพในปัจจุบัน ซึ่งประกอบไปด้วยหนึ่งมุมมองที่เป็นตัวเงินและสามมุมมองที่ไม่เป็นตัวเงิน ได้แก่ ด้านการเงิน (Financial perspective) ด้านลูกค้า (Customer perspective) การบริหารภายใน (Internal business process perspective) การมุ่งสู่การเรียนรู้ (Learning and Growth perspective) การวัดผลการดำเนินงานในลักษณะนี้จะทำให้ผู้บริหารทราบผลการดำเนินงานทั้งในระยะสั้นและระยะยาว (Choong Lee, Lookman Buky Folami and Yanghon Chung, 2014 : 36-55; สมหวัง สีหะ, 2557 : 73; ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562 : 63; ไตรรงค์ สวัสดิ์กุล, 2561 : 248-264)

ตัวชี้วัดที่เป็นตัวเงิน (Financial Performance) ด้านการเงิน (Financial perspective) มุ่งเน้นผลประกอบการที่เป็นตัวเงินเป็นหลัก เพื่อแสดงศักยภาพการทำกำไรขององค์การ สภาพคล่องทางการเงิน (Case flow) รวมไปถึงมูลค่าสุทธิของหุ้น (สมหวัง สีหะ, 2557 : 73) อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) อัตราผลตอบแทนส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) การเติบโตของยอดขาย (Sales growth) การควบคุม

(ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562 : 63) ผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) ผลตอบแทนจากยอดขาย(ROS) ผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) และผลตอบแทนส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) (Ibrahim Apak and Hulak Duman, 2020 : 580-610)

ตัวชี้วัดที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Performance)

มุมมองทางด้านการเงินนั้นมีการประยุกต์ใช้อย่างแพร่หลาย แต่เป็นเพียงมิติหนึ่งเท่านั้น เพื่อประเมินประสิทธิภาพองค์การในหลายๆมิติควรพิจารณาตัวชี้วัดที่ไม่เป็นตัวเงินร่วมด้วย เพื่อรักษาความสามารถทางด้านการแข่งขันและสร้างความยั่งยืนให้แก่องค์กร โดยประสิทธิภาพที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินสามารถวัดได้จากเกณฑ์การวัดที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินและเชิงปริมาณ เช่น นวัตกรรม คุณภาพ และความพึงพอใจของลูกค้า ทั้งประสิทธิภาพที่เกี่ยวข้องกับการเงินและไม่เกี่ยวข้องกับทางการเงินจะเผยให้เห็นถึงประสิทธิภาพโดยรวมขององค์การ ด้านลูกค้า (Customer perspective) ความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อมิติต่างๆ เช่น สินค้าและบริการ ระยะเวลา คุณภาพ ความเหมาะสมของต้นทุนและราคา (สมหวัง สีหะ, 2557 : 73) ปริมาณการคืนสินค้า ชื่อเสียงของบริษัท คุณภาพการให้บริการลูกค้า ความภักดีของลูกค้า (ชลิต ผลอินทร์หอม, 2552 : 63) รวมไปถึงการลดต้นทุน (Cost Reduction) การบริหารภายใน (Internal business process perspective) การดำเนินงานภายในองค์กรสามารถส่งผลกระทบต่อความพึงพอใจของลูกค้าได้ ดังนั้น การกำหนดตัวชี้วัดที่เหมาะสมต่อความสามารถหลัก (Core competency) และ กลยุทธ์การแข่งขันขององค์กรจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง (สมหวัง สีหะ, 2557 : 73) การวัดด้านกระบวนการภายในประกอบด้วย ประสิทธิภาพการผลิต ระยะเวลาการผลิต ปริมาณของเสีย คุณภาพของสินค้า การส่งสินค้าตรงเวลา ประสิทธิภาพ ของแรงงาน (ชลิต ผลอินทร์หอม, 2552 : 63) การมุ่งสู่การเรียนรู้ (Learning and Growth perspective) การวัดระดับความพึงพอใจของพนักงานมีส่วนสำคัญต่อการเจริญเติบโตขององค์กร เนื่องจากองค์กรแห่งการเรียนรู้จะส่งเสริมให้พนักงานมีคุณภาพและต่อยอดความรู้ไปยังกระบวนการการทำงาน ก่อให้เกิดการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ มีคุณภาพ และเกิดการพัฒนาย่างต่อเนื่องยั่งยืน (สมหวัง สีหะ, 2557 : 73) โดยวัดจากอัตราการลาออกของพนักงาน ปริมาณสินค้าใหม่ การพัฒนาทางเทคโนโลยี (ชลิต ผลอินทร์หอม, 2552 : 63)

การพัฒนาสมมติฐานการวิจัย

(Sofiah Md Auzair, 2011 : 236-244) ศึกษาเรื่องผลกระทบของกลยุทธ์ทางธุรกิจและสภาพแวดล้อมภายนอกต่อระบบควบคุมการจัดการ: การศึกษาโรงแรมในประเทศมาเลเซีย เครื่องมือที่ใช้การถดถอยพหุคูณ กลุ่มตัวอย่างโรงแรม 50 แห่งที่มีจำนวนห้องน้อยกว่า 30 ห้อง ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นผู้นำด้านต้นทุนมีค่าสัมประสิทธิ์มาตรฐานเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อระบบบริหารแบบราชการ $p \leq .01$ ความแตกต่างมีค่าสัมประสิทธิ์มาตรฐานเชิงบวกต่อระบบบริหารแบบราชการ และ การรับรู้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมมีผลเชิงลบต่อระบบบริหารแบบราชการและไม่มีนัยสำคัญ สอดคล้องกับ (Sulayman H. Atieh PhD, 2014 : 72-81) ศึกษาเรื่องการยอมรับและการดำเนินการตามแนวทางการคิดต้นทุนเป้าหมายในการผลิต บริษัทในจอร์แดน เครื่องมือที่ใช้ Microsoft Excel and the SPSS กลุ่มตัวอย่างบริษัทในตลาดหุ้น Amman Stock Exchange ของประเทศจอร์แดน ผลการวิจัยพบว่าประโยชน์ที่ได้จากการประยุกต์ระบบต้นทุนเป้าหมายได้แก่ การลดต้นทุน ($t = 24.49$), ความพึงพอใจของลูกค้า ($t = 16.87$), การควบคุมคุณภาพ ($t = 12.92$), ประสิทธิภาพการตัดสินใจทางด้านต้นทุน ($t = 16.88$) รวมถึงการประสานงานจากส่วนงานต่างๆ ($t = 19.62$) และการทำงานเป็นทีม ($t = 12.58$) (Sig = 0.00) (Normah Omaret al, 2015 : 201-206) การดำเนินการตามต้นทุนเป้าหมายและองค์กร ความสามารถ: หลักฐานเชิงประจักษ์ของชาวเอเชียที่ได้รับการคัดเลือก ประเทศ กลุ่มตัวอย่าง: โรงงาน 360 แห่ง ผลการวิจัยพบว่าระบบต้นทุนเป้าหมายไม่เพียงแต่จะช่วยลดต้นทุนแต่ยังมีความเกี่ยวข้องกับคุณสมบัติ คุณภาพ อีกด้วย (Rohit Sharma et al, 2006 : 228-250) ความสัมพันธ์ระหว่าง Broad scope การบัญชีบริหาร การควบคุมการจัดการ ประสิทธิภาพ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงาน เครื่องมือที่ใช้ Two-Stage regression กลุ่มตัวอย่าง ผู้บริหารจาก 3 บริษัท บริษัทละ 30 คน และ หนึ่งบริษัท 10 คน ผลการวิจัยพบว่า การทดสอบความสัมพันธ์ในการกลั่นกรองระหว่างสภาพแวดล้อม การควบคุม Broad scope การบัญชีบริหาร ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานและประสิทธิภาพ มีนัยสำคัญต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานแต่ไม่มีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพ (กรไชย พรลภัสสรกร 2560 : 85) การบัญชีต้นทุนตามเป้าหมายและความสามารถในการทำกำไร: หลักฐานเชิงประจักษ์จากธุรกิจชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างบริษัทยานยนต์ 189 แห่ง ผลการวิจัยพบว่าการบัญชีต้นทุน ตามเป้าหมาย มีผลกระทบเชิงบวกต่อความถูกต้องของต้นทุน การลดต้นทุน และศักยภาพทางการแข่งขันด้านต้นทุน ความสัมพันธ์เชิงบวกกับศักยภาพ ทางการแข่งขันด้านต้นทุน ขณะที่ศักยภาพทางการแข่งขันด้านต้นทุน มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสามารถในการ ทำกำไร (ไตรรงค์ สวัสดิกุล, 2561 : 248-264) การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นในอุตสาหกรรมเครื่องตัดไม้ไทย เครื่องมือที่ใช้การถดถอยพหุคูณ กลุ่มตัวอย่าง: ผู้บริหารด้านการบัญชี 180 คน ผลการวิจัยพบว่าความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้และผลการดำเนินงานของกิจการทางด้านการวางแผนผลิตภัณฑ์ การดำเนินผลิต การควบคุมต้นทุน ผลการดำเนินงานด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน ด้านการเรียนรู้และการเติบโตและด้านการเงินอยู่ในระดับมาก (ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณี พลนิกรกิจ,

2562: 43-58) ผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ กลุ่มตัวอย่าง ผู้บริหารด้านการบัญชี 375 คน ผลการวิจัยพบว่าการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวมของกิจการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 1) สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ค่าความถี่ ค่าเฉลี่ย ค่าร้อยละ และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ข้อมูลลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง เช่น สัญชาติ ประเภทของกิจการ ระยะเวลาเปิดทำการ ฯลฯ 2) สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สมการโครงสร้าง (Structure Equation Modeling: SEM) ประเมินความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย

สรุป

จากสภาวะการแข่งขันที่มีแนวโน้มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องจากการเกิดของคู่แข่งรายใหม่ สภาวะวิกฤตจากการเมืองระหว่างประเทศมหาอำนาจ การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโควิด-19 ล้วนเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่ออุปสงค์อุปทานของวัตถุดิบในการผลิต รวมไปถึงราคาของวัตถุดิบที่สูงขึ้นอย่างต่อเนื่องอีกด้วย เพื่อให้ได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้อง ทันต่อเหตุการณ์ และสามารถเข้าถึงได้โดยผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องนั้น มีส่วนช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจและประเมินสถานการณ์ได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพื่อคงไว้ซึ่งราคาขายในสภาวะที่วัตถุดิบมีราคาสูงขึ้นนั้น การปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้มีความเหมาะสมต่อเหตุการณ์ถือเป็นอีกหนึ่งปัจจัยสำคัญที่ช่วยขับเคลื่อนขีดความสามารถในการแข่งขัน รวมไปถึงการนำเอาระบบต้นทุนเป้าหมายมาประยุกต์ใช้ตั้งแต่เริ่มการออกแบบ มีการประสานงานระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง มีการติดตามผลอย่างต่อเนื่องมีส่วนช่วยให้องค์กรสามารถควบคุมต้นทุนให้อยู่ในระดับเป้าหมายหรือเกิดความคลาดเคลื่อนน้อยที่สุด อย่างไรก็ตามองค์กรควรมีการประเมินผลการดำเนินงาน โดยในบทความนี้นำเสนอการวัดผลแบบดุลยภาพ นอกเหนือจากการประเมินแล้ว ยังมีส่วนช่วยกำหนดวิสัยทัศน์ (Vision) และแผนกลยุทธ์ (Strategic plan) เพื่อนำไปเป็นแนวทางในการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานหรือบุคคล โดยพิจารณาผลที่เกิดขึ้นจากกระบวนการและผลกระทบที่ลูกค้าได้รับมาปรับสร้างกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น เพื่อสร้างความสามารถทางการแข่งขัน องค์กรสามารถปรับยุทธวิธีให้มีความเหมาะสม ทันสมัย และนำเอาเครื่องมือหลากหลายชนิดมาใช้ร่วมกันเพื่อส่งเสริมความสำเร็จไปพร้อมๆกันได้ อย่างไรก็ตามยังมีอีกหลายเทคนิคที่ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายและไม่ถูกกล่าวถึงในบทความนี้ที่ควรนำมาพิจารณาประยุกต์ใช้เพื่อเพิ่มขีดความสามารถการแข่งขันขององค์กร เช่น การบัญชีแบบลีน (Lean Accounting) และ ระบบต้นทุนไคเซน (Kaizen Costing) ระบบทันเวลาพอดี (JIT) ระบบวิ่งรอบ (Milk run) เป็นต้น หรือการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรเพื่อความรวดเร็วในการตัดสินใจเช่นการเปลี่ยนการโครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจ (Centralization) เป็นโครงสร้างแบบกระจายอำนาจ (Decentralization) ก็สามารถนำมาพิจารณาได้เช่นกัน

เอกสารอ้างอิง

- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. (2564). *Balanced Scorecard (BSC)*. ออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 9 กันยายน 2564. แหล่งที่มา: <https://bsc.dip.go.th/th/category/2016-09-06-05-20-39/2016-09-06-05-30-45>.
- กรไชย พรภักดิ์สรชกร. (2560). การบัญชีต้นทุนตามเป้าหมายและความสามารถในการทำกำไร: หลักฐานเชิงประจักษ์จากธุรกิจชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจ นิด้า*. 21, 18-44
- ชุตিকা เกียรติเรืองไกร และคณะ ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2563). 10 ปีอุตสาหกรรมไทย เรามาไกลแค่ไหน. *FAQ Focused and quick*, 2562 (165), 1-3
- ชลิต ผลอินทร์หอม. (2562). ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีปรัชญาดุษฎีบัณฑิต. สาขาการบัญชี. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ดวงมณี โกมารพัทธ์. (2550) วิวัฒนาการทางบัญชีบริหาร. *วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*. 1 (9), 55-67
- ดรรรัตน์ สุขแก้ว และ สัมพันธ์ จันทร์ดี. (2551). การศึกษาแนวโน้มกลยุทธ์การบริหารของประเทศไทย ช่วงปี พ.ศ.2541-2549. รายงานการวิจัย. สาขาวิชาการบัญชี¹. สาขาวิชาระบบสารสนเทศ². บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.
- ไตรรงค์ สวัสดิกุล. (2561). การบริหารต้นทุนแบบญี่ปุ่นในอุตสาหกรรมเครื่องตี๋มไทย. *วารสารเครือข่ายญี่ปุ่นศึกษาฉบับพิเศษ*. 8 (3), 248-264.
- ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณ พลนิกกิจ. (2562). ผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*. 13 (19), 43-58.
- ธัญญธร ศรีวิเชียร. (2560). ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*. 36 (6), 203-217.
- นิภาวรรณ ใจเป็น. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลการประยุกต์ใช้การบริหารเชิงกลยุทธ์และความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจอุตสาหกรรมอัญมณีและเครื่องประดับในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
- ปรีดี นกุลสมปรารถนา. (2564). รู้จักคำว่า กลยุทธ์ (Strategy) และระดับของกลยุทธ์. ออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 9 กันยายน 2564. แหล่งที่มา : <https://www.popticles.com/business>.
- วิริยา จงรักษัตย์. (2554). การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย. รายงานการวิจัย. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยพายัพ.

- แพรวตา แพงแสน. (2553). กลยุทธ์ธุรกิจและกลยุทธ์ทางการตลาดของธุรกิจเครื่องใช้บนโต๊ะอาหารประเภทเซรามิค. การศึกษาค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- วรวิทย์ ว่องชาญกิจ. (2563). การศึกษากลยุทธ์ระดับองค์กรวัฒนธรรมในการทำงานและความเป็นเลิศในการดำเนินงานที่มีอิทธิพลต่อการจัดการแบบมีส่วนร่วมในธุรกิจผู้ให้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ในประเทศไทย. คุษณินพนธ์ปรัชญาคุษณินบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยสยาม.
- วิไลลักษณ์ มาพิทักษ์. (2559). รูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทตัวแทนขนส่งสินค้าระหว่างประเทศแห่งหนึ่ง ในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- สันติชัย คชรินทร์. (2552). การบริหารต้นทุนกับโซ่อุปทาน ประเด็นของต้นทุนเป้าหมาย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*. 5 (13), 111-116
- สมหวัง สีหะ. (2557). การใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ของโรงงานอุตสาหกรรมในจังหวัดขอนแก่น. รายงานการศึกษาค้นคว้าอิสระมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. *วารสารนักบริหาร*. 34 (1), 60-68.
- Ari Pennanen et al., (2011). Target costing and designing to targets in construction. *Financial Management of Property and Construction*. 16 (1). 52-63.
- CIMA. (2005). Target costing in the NHS Reforming the NHS from within CIMA NHS Working Group. *Online*. Retrieved Oct 30, 2021. From : <http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/reformingthenhsfromwithin.pdf>
- Choong Lee, Lookman Buky Folami and Yanghon Chung. (2014). An Evaluation of the Impact of Strategic Linkage on BSC Usage and Performance. *Global Review of Accounting and Finance*. 5 (2), 36-55.
- Ibrahim Apak and Hulak Duman. (2020). The use of management accounting / Strategic management accounting tools and effect on performance: A research in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22 (4), 580-610.
- Nguyen Phong Nguyen. (2018). Performance implication of market orientation and use of management accounting systems. *Journal of Asian Business and Economic Studies*. 25(1), 33-49.
- Jay Heizer and Barry Render. (2019). *Principles of Operational Management*. (8thed.), Kendallville: Pearson
- Ray H. Garrison et al., (2015). *Managerial Accounting* (2nded.). Singapore: McGraw Hill
- Rohit Sharma et al., (2006). The relationships among broad scope MAS, managerial control, performance, and job relevant information. *Accounting and Finance*, 5 (3), 228-250
- Normah Omaret et al., (2015). Target Costing Implementation and Organizational Capabilities: An Empirical Evidence of Selected Asian Countries. *Journal of Economics, Business and Management*. 3 (2), 201-206.
- Quang-Huy, Ngo (2020). Effectiveness of Management Accounting System in Public Healthcare Sector: An Empirical Investigation in Vietnam. *Journal of Asian Business and Economic Studies*. 13 (2), 147-179.

- Salah A. Hammad et al., (2010). Management accounting system for hospitals: a research framework. *Industrial Management & Data Systems*. 110 (5), 762-784.
- Sofiah Md Auzair. (2011). The effective strategy of business strategy and external environment management control systems: A study of Malaysia hotel. *International Journal of Business and Social Science*. 2 (13), 236-244.
- Sulayman H. Atieh PhD. (2014). The adoption and Implementation of Target Costing Approach in Manufacturing company in Jordan. *International Journal of Business and Social Science*. 5 (6), 72-81.