



การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในประเทศไทย

The Use of Cost Management Technique and Accounting Information for Management in Thailand

ประภากรณ์ เกียรติกุลวัฒนา¹

¹ อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อรายงานผลการสำรวจการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและเสนอแนะการใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อเพิ่มโอกาสในการแข่งขันทางการค้าผู้วิจัยได้สำรวจกลุ่มตัวอย่างจากบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ ในปี พ.ศ. 2555 พบว่าฝ่ายบัญชีของกิจการจัดทำข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารในรูปแบบต่างๆ เป็นสัดส่วนที่มากกว่าการจัดทำรายงานทางการเงินและกิจการเหล่านี้ใช้ทรัพยากรในฝ่ายบัญชีเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินในส่วนที่สูงกว่าการจัดทำรายงานทางการเงินซึ่งการเลือกใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนของกิจการไม่เปลี่ยนแปลงไปตามกลยุทธ์ของกิจการ นอกจากนี้ยังพบว่าเทคนิคการบริหารต้นทุนบางชนิดเช่น การลดต้นทุนในการถือครองสินค้าโดยไม่มีสินค้าคงเหลือและการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีเพื่อสร้างความได้เปรียบเชิงกลยุทธ์ เช่น การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้านั้นยังไม่ได้ถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายดังนั้นกิจการเหล่านี้ยังสามารถนำเทคนิคการบริหารต้นทุนอื่นๆ ที่เหมาะสมกับกลยุทธ์ของกิจการมาใช้ได้อีก เช่น การบริหารสินค้าคงเหลือ การบริหารต้นทุนตามวงจรอายุผลิตภัณฑ์ เป็นต้น จากผลการสำรวจพบว่ากิจการได้ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีศักยภาพสูงอยู่แล้ว ดังนั้นกิจการจึงมีระบบคอมพิวเตอร์ที่พร้อมรองรับการจัดทำข้อมูลบัญชีเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันเชิงกลยุทธ์ได้อีก

Abstract

The purposes of this article are to report the use of cost management techniques and accounting information for management purposes in the Thailand listed companies and to suggest how to use accounting information to enhance competitive advantage. This study is based on a survey of the Thailand listed companies conducted in 2012. The results from sample companies show that their accounting departments create more material for management purpose than financial reporting purposes. In addition, the accounting departments spend more resources to prepare management reports than financial reports. The use of cost management techniques is not depended on companies' strategy. Moreover, some cost management techniques are not widely implemented such

as a zero-based inventory and a customers' profit analysis. Therefore, those companies will benefit from adopting other appropriate cost management techniques such as an inventory management and a cost management based on product life cycle. The results also show that the companies utilize advanced computing technology. Hence, these companies can prepare accounting information to enhance their competitive advantage.

คำสำคัญ: การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหาร

Keywords: The Use of Cost Management Technique, The Use of Accounting Information for Management

1. บทนำ

ในปัจจุบันประเทศไทยมีการเติบโตของอุตสาหกรรมและการแข่งขันระหว่างกิจการมากขึ้นทั้งในประเทศและต่างประเทศ นอกจากการแข่งขันทางด้านความหลากหลายของสินค้าแล้ว กิจการต้องแข่งขันทางด้านราคาของสินค้าอีกด้วย ดังนั้นการบริหารต้นทุนจึงทวีความสำคัญมากขึ้นเนื่องจากต้นทุนสินค้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นสัดส่วนต่อยอดขายที่สำคัญ การบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารจึงเป็นกลไกสำคัญสำหรับกิจการในประเทศไทยในการวางแผนการแข่งขันและการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนถึงการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน ด้วยเหตุนี้ผู้วิจัยจึงได้ทำการสำรวจบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี.ศ.2555 เพื่อศึกษาการใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการบริหาร การนำเทคนิคการบริหารต้นทุนมาใช้ในกิจการ และการใช้ทรัพยากรในการจัดเตรียมข้อมูล โดยผลของการศึกษาจะทำให้บริษัทในประเทศไทยตระหนักถึงสถานการณ์การให้ความสำคัญของข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารและการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน เพื่อเพิ่มโอกาสในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางการค้าระดับภูมิภาคและระดับโลกด้วยเทคนิคการบริหารต้นทุนที่ยังไม่ได้นำมาใช้นอกจากนี้บทความนี้ยังเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่ศึกษาด้านการบริหารต้นทุน โดยชี้ให้เห็นถึงการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารที่เกิดขึ้นจริงในประเทศไทย

2. ทบทวนวรรณกรรม

การเลือกใช้ระบบการบัญชีเพื่อการบริหารมีความสำคัญอย่างยิ่งกับกิจการที่กำลังเริ่มต้นและเติบโต ซึ่งการเลือกใช้ระบบบัญชีเพื่อการบริหารของแต่ละกิจการมีความแตกต่างกัน เนื่องจากปัจจัยหลายประการ ได้แก่ Agency costs การคำนึงถึงประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่เสียไปขนาดของกิจการและรูปแบบการบริหารงานของผู้บริหาร (Davila and Foster, 2005) ดังนั้นจึงเป็นไปได้ว่าการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารของกิจการในประเทศไทยอาจมีความแตกต่างกันอันเนื่องมาจากแต่ละกิจการมีปัจจัยข้างต้นที่แตกต่างกัน

จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่ามีการศึกษาเรื่องรูปแบบการใช้ข้อมูลการบัญชีอยู่บ้าง เช่น การสำรวจโดย D'Ambopse and Gassed (1980) ซึ่งได้สำรวจกิจการจำนวน 51 แห่ง พบว่า 88% ของกิจการเหล่านั้นใช้ข้อมูลจากระบบบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหารงานและกิจการส่วนใหญ่นิยมใช้อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio) เพื่อการบริหารงาน ทางด้านงานวิจัยของ Page (1984) ได้สำรวจลักษณะการใช้ข้อมูลทางบัญชี ผลการวิจัยพบว่าข้อมูลทางการบัญชีได้ถูกนำไปใช้งานเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารสูงสุด (41%) เพื่อให้ข้อมูลทางภาษี (26%) และเพื่อเสนอต่อธนาคาร (17%) เป็นลำดับรองลงมา

Pervan (2012) ได้ศึกษาลักษณะการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการตัดสินใจสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศโครเอเชีย พบว่ากิจการเหล่านี้ใช้ข้อมูลจากระบบบัญชีในงานการเงินและงานบริหารในระดับใกล้เคียงกัน

ในประเทศไทยได้มีงานวิจัยของ Ruttanaporn (2005) ที่ได้ใช้แบบสอบถามส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพื่อศึกษาเรื่องการใช้ข้อมูลการบัญชีบริหารในประเทศไทย พบว่าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญกับการบัญชีบริหารมากนัก เช่น ใช้ข้อมูลทางบัญชีบริหารเพียงเพื่อการทำงานประมาณหรือจัดทำต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งผลการวิจัยนี้แตกต่างไปจากงานวิจัยในต่างประเทศที่พบว่าฝ่ายบริหารให้ความสำคัญกับข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหาร

จากการทบทวนวรรณกรรม สรุปได้ว่าการศึกษาก่อนหน้านี้เน้นการสอบถามการจัดทำข้อมูลและการนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ แต่ไม่ได้เน้นการสอบถามด้านการนำเทคนิคการบริหารต้นทุนมาใช้ อีกทั้งงานวิจัยเหล่านั้นได้ใช้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์และงานวิจัยบางงานเป็นการศึกษากับกิจการในต่างประเทศด้วยเหตุนี้จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจที่จะศึกษาว่าในปัจจุบันประเทศไทยได้พัฒนาการใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการบริหารและนำเทคนิคการบริหารต้นทุนมาใช้ในปัจจุบันอย่างไรการเลือกใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนมีความแตกต่างกันตามกลยุทธ์ของกิจการหรือไม่รวมถึงศึกษาสัดส่วนระหว่างการใช้ทรัพยากรเพื่อจัดทำข้อมูลทางบัญชีบริหารและบัญชีการเงิน เพื่อให้ทราบถึงการให้ความสำคัญต่อบัญชีบริหาร โดยบทความนี้เป็นารรายงานผลการสำรวจแนวปฏิบัติของกิจการในขั้นต้น ดังนั้นสมมติฐานเกี่ยวกับการศึกษาจึงกำหนดในลักษณะที่ไม่ได้กำหนดทิศทาง ดังนี้

H₁ : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน

H_{1a} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนแบบไม่มีสินค้าคงเหลือ

H_{1b} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนการผลิตแบบทันเวลา

H_{1c} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยทฤษฎีข้อจำกัด

H_{1d} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม

H_{1e} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการบริหารต้นทุนกิจกรรม

H_{1f} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการวัดผลคุณภาพ

H_{1g} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยวิธีมูลค่าเพิ่มทาง เศรษฐศาสตร์

H_{1h} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการบริหารต้นทุนตามโซ่อุปทาน

H_{1i} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนเป้าหมาย

H_{1j} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการบริหารต้นทุนตามวงจรอายุผลิตภัณฑ์

H_{1k} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการบริหารต้นทุนคุณภาพ

H_{1l} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการเทียบสมรรถนะ

H_{1m} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง หรือ Kaizen

H_{1n} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการผลิตแบบลีน

H_{1o} : ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนด้วยการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

H₂ : สัดส่วนการใช้ทรัพยากรเพื่อจัดทำข้อมูลทางบัญชีบริหารและบัญชีการเงินแตกต่างกัน

H_{2a} : สัดส่วนผลงานที่ได้จากแผนกบัญชีเพื่อการบัญชีบริหารแตกต่างจากสัดส่วนผลงานเพื่อการบัญชีการเงิน

H_{2b} : สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแผนกบัญชีเพื่อการบัญชีบริหารแตกต่างจากสัดส่วนเวลาที่ใช้เพื่อการบัญชีการเงิน

H_2 : สัดส่วนค่าใช้จ่ายในแผนกบัญชีเพื่อการบัญชีบริหารแตกต่างจากสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่ใช้เพื่อการบัญชีการเงิน

3. วิธีการศึกษา

1. กลุ่มตัวอย่าง

งานวิจัยได้ศึกษาโดยกำหนดกรอบประชากรเป็นบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2555 จำนวน 193 แห่งที่มีการผลิตสินค้าในกิจการเท่านั้น เนื่องจากกิจการประเภทนี้สามารถใช้เทคนิคในการบริหารต้นทุนได้หลายส่วนงาน ซึ่งบริษัทเหล่านี้อยู่ในอุตสาหกรรมกลุ่มเกษตรและอาหาร 41 บริษัท กลุ่ม

เทคโนโลยี 38 บริษัท กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ (เฉพาะกิจการที่อยู่ในกลุ่มการผลิตวัสดุก่อสร้าง) 40 บริษัท กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 41 บริษัท และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 33 บริษัท บริษัทเหล่านี้มีศักยภาพในการแข่งขันสูงและมีการดำเนินงานที่มีผลกระทบต่อคนจำนวนมาก เพราะเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ โดยบริษัทเหล่านี้มีมูลค่าตลาดในปีพ.ศ.2555 ประมาณ 4.5 ล้านล้านบาท แบบสอบถามที่ตอบกลับมามีจำนวน 38 ชุด แบ่งเป็นบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมกลุ่มเกษตรและอาหาร 6 บริษัท กลุ่มเทคโนโลยี 8 บริษัท กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ 4 บริษัท กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 8 บริษัท และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 12 บริษัท ซึ่งมีมูลค่าตลาดในปีพ.ศ. 2555 รวมกันทั้งสิ้นประมาณ 1 ล้านล้านบาท

ตารางที่ 1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัทที่ได้ส่งแบบสอบถาม	จำนวนบริษัทที่ตอบกลับแบบสอบถาม	ร้อยละของจำนวนที่ตอบกลับเทียบกับจำนวนบริษัทที่ได้ส่งแบบสอบถาม	ร้อยละของจำนวนบริษัทที่ตอบกลับเทียบกับจำนวนบริษัทที่ส่งแบบสอบถาม
กลุ่มเกษตรและอาหาร	41	6	14.6	15.79
กลุ่มเทคโนโลยี	38	8	21	21.05
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์	40	4	10	10.53
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	41	8	19.5	21.05
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	33	12	36.4	31.58
จำนวนรวม	193	38	19.7	100

2. การเก็บข้อมูล

การศึกษาเริ่มจากการส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2555 จากบททวนวรรณกรรมพบว่าการพัฒนาแบบสอบถามที่ใช้ในงานวิจัยด้านการบัญชีบริหารนั้นบางคำถามควรมาจากงานวิจัยในอดีต(ศิลปพรและพิมพ์ใจ, 2555) ดังนั้นคำถามที่ใช้ในแบบสอบถามบางข้อจึงได้ปรับปรุงมาจากแบบสอบถามของNishimura (2000)² ซึ่งได้สำรวจการปฏิบัติทางบัญชีบริหารของ

บริษัทที่มีความสัมพันธ์กับประเทศญี่ปุ่นซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสิงคโปร์ มาเลเซีย และไทยและแบบสอบถามนี้ได้ถูกแปลเพื่อใช้ทำวิจัยกับกิจการท้องถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ มาเลเซีย และไทยประเทศละหนึ่งงานวิจัย (Nishimura and Willett, 2000) นอกจากนี้แบบสอบถามได้เพิ่มหัวข้อการใช้เทคนิคบริหารต้นทุนซึ่งมีในการเรียนการสอนด้านการบริหารต้นทุนและเป็นเทคนิคที่ใช้ปฏิบัติโดยทั่วไปในบริษัทชั้นนำต่างๆ

² Nishimura,A. Willett,R.2005. Management Accounting in Asia. Malaysia: Thomson.

โครงสร้างของแบบสอบถามนี้แบ่งเป็นส่วน ส่วนที่หนึ่งคือข้อมูลทั่วไปของบริษัท ได้แก่ ลักษณะของกิจการ จำนวนหรือประเภทผลิตภัณฑ์ ลักษณะการผลิต และสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลตำแหน่งงานและอายุงานของผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งคำถามในส่วนนี้เป็นคำถามแบบเติมคำตอบส่วนที่สองแบ่งเป็นสองส่วนย่อย ส่วนย่อยที่หนึ่งคือลักษณะการใช้ข้อมูลต้นทุนในปัจจุบัน และส่วนย่อยที่สองคือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจากการใช้ข้อมูลต้นทุนที่เกิดจากระบบต้นทุนปัจจุบัน โดยเหตุการณ์ที่สอบถามนี้เป็นข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ที่เป็นปัญหาจากระบบบัญชีในปัจจุบัน (ดวงมณี โกมารทัต,2554) เพื่อไม่ให้ผู้ตอบแบบสอบถามคาดเดาได้ว่าคำตอบแบบใดจึงจะเหมาะสมที่สุด ลักษณะการตั้งคำถามจะถามโดยแสดงสถานการณ์ที่ควรเกิดขึ้นและไม่ควรเกิดขึ้นคลงกันในคำถาม จากนั้นให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุความถี่ของเหตุการณ์ต่างๆที่เกิดขึ้นโดยแบ่งเป็นสี่ระดับ

ส่วนที่สามคือการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน โดยระบุว่ากิจการได้ใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนชนิดต่างๆจำนวน 15 ชนิดหรือไม่ซึ่งเทคนิคการบริหารต้นทุนดังกล่าวเป็นที่ยอมรับว่าเป็นประโยชน์ในการบริหารต้นทุน

ส่วนที่สี่คือการใช้ทรัพยากรในการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีบริหารโดยให้ระบุสัดส่วนการใช้ทรัพยากรที่ใช้ไปในงานบัญชีบริหารและบัญชีการเงิน และมีคำถามแบบเติมคำตอบเพื่อให้ระบุประเภทของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่กิจการใช้หลังจากส่งแบบสอบถามแล้วสองครั้งได้รับแบบสอบถามคืนมาทั้งสิ้น 38ฉบับ อัตราการตอบแบบสอบถามคิดเป็นร้อยละ 19 ซึ่งใกล้เคียงกับงานวิจัยที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่ใช้วิธีการส่งแบบสอบถามในประเทศไทยเช่นRuttanaporn (2005)ซึ่งผลการสำรวจได้แสดงให้เห็นส่วนผลการศึกษาลำดับถัดไป

3. การวิเคราะห์ข้อมูลและการทดสอบสมมติฐาน

ในส่วนแรกผู้วิจัยจะรายงานค่าสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistic) และวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม รูปแบบการใช้ข้อมูลต้นทุน

การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนการใช้ทรัพยากรในการจัดทำบัญชีและทำการทดสอบสมมติฐานทั้งสองด้วยวิธีดังต่อไปนี้

H₁: ประเภทกลยุทธ์ของกิจการเกี่ยวข้องกับการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน

สมมติฐาน H₁ ได้ทดสอบด้วยวิธี Chi-square test เพื่อหาว่าความสัมพันธ์ระหว่างการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนแต่ละชนิดกับกลยุทธ์ที่กิจการเลือกใช้ว่าเป็นอิสระต่อกันหรือไม่ โดยการทดสอบเริ่มจากกำหนดตัวแปรทางด้านการใช้เทคนิคการบริหารให้เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ซึ่งมีค่าเป็น 0 หรือ 1 โดยกำหนดให้ตัวแปรการใช้เทคนิคการบริหารมีค่าเป็น 1 เมื่อประเภทของเทคนิคการบริหารต้นทุนนั้นถูกใช้งานในกิจการนั้น และมีค่าเป็น 0 เมื่อเทคนิคการบริหารต้นทุนนั้นไม่ถูกใช้งานในกิจการนั้นและแปลงค่าตัวแปรทางด้านกลยุทธ์ให้เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) เช่นกันโดยกำหนดให้ตัวแปรกลยุทธ์มีค่าเป็น 1 หากกิจการใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าเฉพาะ และกำหนดให้มีค่าเป็น 0 สำหรับกลยุทธ์อื่นๆ

เนื่องด้วยการทดสอบนี้เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ที่ทั้งสองตัวแปรมีค่าเป็น 0 หรือ 1 เท่านั้น จึงใช้วิธี Chi-Square (2 x 2 Contingency Table) เพื่อทดสอบว่าสองเหตุการณ์นี้เกิดร่วมกันหรือไม่ เช่น กิจการที่ใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าเฉพาะนั้นใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนแบบไม่มีสินค้าคงเหลือหรือไม่ ถ้าใช่ ค่าตัวแปรของกลยุทธ์คือ 1 ค่าตัวแปรเทคนิคการบริหารต้นทุนแบบไม่มีสินค้าคงเหลือคือ 1 โดยการทดสอบสมมติฐานจะทดสอบแยกตามเทคนิคการบริหารต้นทุนแต่ละชนิด (H_{1a} จนถึง H_{1o}) ที่ละข้อแยกจากกัน

H₂: สัดส่วนการใช้ทรัพยากรเพื่อจัดทำข้อมูลทางบัญชีบริหารและบัญชีการเงินแตกต่างกัน

การทดสอบทางสถิติด้วยวิธี Binomial test of proportions นำมาใช้เพื่อทดสอบสมมติฐาน H_{2a} H_{2b} และ H_{2c} ซึ่งวิธีนี้เป็นวิธีที่เหมาะสมในการวิเคราะห์เปรียบเทียบสัดส่วนทรัพยากรที่ใช้ไปในงานเพื่อการรายงานทางการเงินและการบริหาร เนื่องจากสัดส่วนของการใช้

ในงานทั้งสองไม่เป็นอิสระต่อกัน เพราะสัดส่วนทั้งสองงานรวมกันจะต้องได้เท่ากับ 100% โดยหากสัดส่วนที่ใช้ไปเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินสูงสัดส่วนที่ใช้ไปเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินจะต่ำ

การทดสอบสมมติฐาน H_2 นี้ ในขั้นแรกกำหนดให้สมมติฐานเป็นดังนี้ $H_{2a}: p \neq 0.5$ และ $q \neq 0.5$ ซึ่ง p คือ สัดส่วนผลงานจากแผนกบัญชีเพื่อการรายงานทางการเงิน และ q คือ สัดส่วนผลงานจากแผนกบัญชีเพื่อการรายงานทางการเงิน

ต่อมาเป็นการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรเพื่อการรายงานทางการเงินและการบริหารว่ามีการใช้งานในสัดส่วนที่เท่ากันหรือไม่โดยกำหนดให้สมมติฐานเป็นดังนี้ $H_{2b}: p \neq 0.5$ และ $q \neq 0.5$ ซึ่ง p คือ สัดส่วนการใช้ทรัพยากรเวลาเพื่อการรายงานทางการเงิน และ q คือ สัดส่วนการใช้ทรัพยากรเวลาเพื่อการรายงานทางการเงิน

ในลำดับสุดท้ายกำหนดให้สมมติฐานเป็นดังนี้ $H_{2c}: p \neq 0.5$ และ $q \neq 0.5$ ซึ่ง p คือ สัดส่วนการใช้ทรัพยากรค่าใช้จ่ายเพื่อการรายงานทางการเงิน และ q คือ สัดส่วนการใช้ทรัพยากรค่าใช้จ่ายเพื่อการรายงานทางการเงิน

4. ผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไป

ส่วนที่หนึ่งด้านข้อมูลทั่วไปพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีอายุงานกับกิจการปัจจุบันโดยเฉลี่ย 12 ปี ซึ่งทำงานอยู่ในกิจการที่มีการผลิตสินค้าที่หลากหลายประเภทตั้งแต่ 5 ชนิดจนถึง 3,000 ชนิด ทางด้านการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กรตามแนวคิดของ Michael E. Porter เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันซึ่งมีสี่ประเภทได้แก่ 1. กำหนดผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนต่ำที่สุด 2. กำหนดผลิตภัณฑ์ที่มีความแตกต่างไปจากคู่แข่ง 3. กำหนดผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าในกลุ่มเฉพาะ หรือ 4. อื่นๆ เช่น กำหนดผลิตภัณฑ์ที่เป็นชั้นนำในระดับโลกหรือเหนือความคาดหวังของลูกค้า หรือมีการปรับปรุงผลิตภัณฑ์และการผลิตอย่างต่อเนื่องจากการสำรวจพบว่ากลุ่มตัวอย่างโดยส่วนใหญ่มีกลยุทธ์

ในการดำเนินงานโดยการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าในกลุ่มเฉพาะสูงที่สุด (ร้อยละ 53) แต่ใช้กลยุทธ์ในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่มีความแตกต่างไปจากคู่แข่งน้อยที่สุด (ร้อยละ 11) กิจการในกลุ่มตัวอย่างใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนต่ำอยู่ร้อยละ 21 และมีการใช้กลยุทธ์อื่นๆ อีกร้อยละ 15

นอกจากนี้ผลการสำรวจยังพบว่าลักษณะการผลิตเป็นการผลิตตามแบบผลิตภัณฑ์ที่กิจการมีอยู่แล้ว และตามที่ถูกคำสั่งเป็นร้อยละ 58 และผลิตเฉพาะตามแบบที่ถูกคำสั่งซื้อเป็นร้อยละ 37 สะท้อนให้เห็นว่ารูปแบบการผลิตที่เป็นอยู่ในปัจจุบันสอดคล้องกับการใช้กลยุทธ์แบบจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้ากลุ่มเฉพาะในขณะที่บางกิจการผลิตสินค้าตามแบบผลิตภัณฑ์ที่กิจการมีอยู่แล้วในระดับร้อยละ 5 จากผลการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้กิจการที่ผลิตสินค้าตามแบบผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่แล้วได้คำนึงถึงความแตกต่างระหว่างประเทศทางด้านวัฒนธรรมและสังคม อันเป็นตัวกำหนดความต้องการสินค้าของลูกค้าในแต่ละประเทศที่แตกต่างกันออกไปโดยให้นำปัจจัยดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณาออกแบบผลิตภัณฑ์ให้ตรงกับความต้องการของลูกค้า

รูปแบบการใช้ข้อมูลต้นทุน

ผลการสำรวจรูปแบบการใช้งานข้อมูลต้นทุนในปัจจุบันได้แสดงไว้ในตารางที่ 2 พบว่ากิจการทั้งหมดได้ใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินของธุรกิจเพื่อเสนอต่อหน่วยงานภายนอกอย่างสม่ำเสมอ เช่น แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน หรือ ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน ซึ่งเป็นไปตามข้อบังคับของมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้กิจการทุกกิจการต้องรายงานข้อมูลต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือในงบการเงิน ทางด้านการใช้ข้อมูลต้นทุนเป็นฐานข้อมูลในการสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีการใช้งานอย่างสม่ำเสมอในอัตราร้อยละ 68 และใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ อย่างสม่ำเสมอในอัตราร้อยละ 63 อย่างไรก็ตามก็ตีพบว่ามีการไม่ถึงครึ่งหนึ่งของกลุ่มตัวอย่างได้ใช้ข้อมูลต้นทุนอย่างสม่ำเสมอเพื่อวัดมูลค่าต้นทุนภายใต้แนวคิดการบริหารธุรกิจใหม่ๆ เช่น ต้นทุน

กิจกรรม ต้นทุนทรัพยากร ต้นทุนวงจรอายุผลิตภัณฑ์ ต้นทุนลูกค้า ต้นทุนลูกค้าสะท้อนให้เห็นว่ากิจการยังไม่ได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลต้นทุนเพื่อการบริหารอย่างเต็มที่ อันอาจเป็นจุดอ่อนในการแข่งขันทางด้านราคาเนื่องจาก

ไม่สามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงในการกำหนดราคาขายที่เหมาะสมของแต่ละผลิตภัณฑ์และไม่สามารถบริหารต้นทุนให้อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าคู่แข่ง

ตารางที่ 2 ประเภทการใช้งานระบบข้อมูลต้นทุน

ลักษณะการใช้งาน	สม่ำเสมอ	บ่อยครั้ง	บางครั้ง	ไม่เคย
1. จัดทำรายงานทางการเงินของธุรกิจการผลิตที่เสนอต่อหน่วยงานภายนอก เช่น แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน หรือ ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน	100%	0%	0%	0%
2. วัดมูลค่าต้นทุนภายใต้แนวความคิดการบริหารธุรกิจใหม่ๆ เช่น ต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนทรัพยากร ต้นทุนวงจรอายุผลิตภัณฑ์ ต้นทุนลูกค้า ต้นทุนลูกค้า เป็นต้น	47%	26%	11%	16%
3. เป็นฐานข้อมูลในการสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์	68%	21%	11%	0%
4. ใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ	63%	26%	11%	0%

ผลการศึกษาข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ที่เกิดปัญหาจากระบบบัญชีในปัจจุบันได้แสดงไว้ในตารางที่ 3 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความเพียงพอของข้อมูลต้นทุนที่ได้จากระบบบัญชีในปัจจุบันเพื่อการดำเนินงานของกิจการ พบว่าในภาพรวมกิจการส่วนใหญ่ก่อนข้างไม่มีปัญหาในการใช้ข้อมูลจากระบบบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันหากการผลิตไม่มีความซับซ้อนมากโดยกิจการยังคงสามารถกำหนดต้นทุนได้อย่างเหมาะสม ข้อมูลจากระบบบัญชีทำให้กิจการยังคงกำหนดต้นทุนของสินค้าที่ผลิตยากให้สูงกว่าต้นทุนของสินค้าที่ผลิตง่ายสินค้าที่ผลิตยากก่อให้เกิดกำไรต่อหน่วยจากการขายสูงกว่าสินค้าที่ผลิตง่ายแต่อย่างไรก็ดีการปันส่วนต้นทุนที่กิจการใช้ยังไม่ได้ใช้แนวคิดที่พิจารณาถึงความยุ่งยากของกิจกรรมในกระบวนการผลิตแต่ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจากจำนวนหน่วยของผลผลิตหรือปัจจัยอื่นแทน ซึ่งเห็นได้จากสินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากได้รับการปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมากกว่าที่ มีกระบวนการผลิตที่ยุ่งยากน้อยกว่าโดยเหตุการณีนี้อาจขึ้นบ่อยครั้งถึงสม่ำเสมอในอัตราร้อยละ 48 นอกจากนี้

ประเด็นทางการมีปฏิกริยาของลูกค้าต่อการเพิ่มราคาขายของกิจการ ทำให้กิจการควรให้ความสำคัญกับความแม่นยำของข้อมูลต้นทุนให้มาก เพราะจากประสบการณ์ของกิจการพบว่า การปรับขึ้นราคาสินค้าจะส่งผลกระทบต่อยอดขายโดยรวม เนื่องจากลูกค้าอาจไปซื้อสินค้าจากผู้ขายรายอื่นที่มีราคาต่ำกว่าดังนั้นกิจการควรตระหนักถึงความสำคัญของการบริหารเพื่อควบคุมต้นทุนมิให้สูงขึ้นจนต้องปรับราคาขายขึ้นบ่อยครั้ง

จากตารางที่ 3 พบว่าฝ่ายบริหารรวมทั้งผู้บริหารแผนกผลิตให้ความสำคัญต่อข้อมูลของแผนกบัญชีตั้งแต่ระดับบ่อยครั้งและระดับสม่ำเสมอรวมกันเป็นร้อยละ 95 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ส่วนผู้บริหารหน่วยงานต่างๆ ให้ความสำคัญต่อรายงานต้นทุนประเภทต่างๆ จากแผนกบัญชีตั้งแต่ระดับบ่อยครั้งและระดับสม่ำเสมอรวมกันเป็นร้อยละ 89 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากแผนกบัญชีส่งรายงานแก่ผู้ใช้รายงานได้ทันต่อเวลา มีรูปแบบและเนื้อหาที่เข้าใจได้ง่าย เมื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยวิธี Chi-square เพื่อทดสอบ

ว่าเหตุการณ์ที่ผู้บริหารแผนกผลิตให้ความสำคัญต่อข้อมูลของแผนกบัญชี และการที่แผนกบัญชีส่งรายงานแก่ผู้ใช้รายงานได้ทันต่อเวลา มีรูปแบบและเนื้อหาที่เข้าใจได้ง่าย มีความสัมพันธ์กันหรือไม่จากการทดสอบพบว่าทั้งเหตุการณ์ทั้งสองมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($p\text{-value} = 0.03$) ทั้งนี้อาจเป็นเพราะแผนกบัญชีมีความเข้าใจลักษณะการผลิตได้ดี เนื่องจากได้เข้าไปสังเกตกระบวนการผลิตจริงในโรงงานตั้งแต่ระดับบ่อยครั้งและ

ระดับสม่ำเสมอรวมกันเป็นอัตราร้อยละ 100 โดยสรุประบบข้อมูลต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงานได้ในด้านความทันต่อเวลา และสอดคล้องกับการปฏิบัติงานจริงอย่างไรก็ตามยังคงมีประเด็นที่ผู้จัดทำข้อมูลต้นทุนพึงระวังและควรปรับปรุงคือการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่อาจยังไม่เหมาะสม เนื่องจากยังละเลยประเด็นความยากง่ายในการผลิตสินค้า

ตารางที่ 3 จำนวนร้อยละของบริษัทที่มีเหตุการณ์

ประเภทเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน	สม่ำเสมอ	บ่อยครั้ง	บางครั้ง	ไม่เคย
1.สินค้าที่ผลิตยากมีต้นทุนสูงกว่าสินค้าที่ผลิตง่าย	37%	42%	21%	0%
2.สินค้าที่ผลิตยากมีกำไรต่อหน่วยจากการขายสูงกว่าสินค้าที่ผลิตง่าย	16%	63%	21%	0%
3.สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนน้อยได้รับการปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตน้อย เนื่องจากมีกระบวนการผลิตที่ยุ่งยากน้อยกว่า	5%	47%	37%	11%
4.สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากได้รับการปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตมาก ทั้งๆที่มีกระบวนการผลิตที่ยุ่งยากน้อยกว่า	11%	37%	37%	15%
5. ลูกค้าไม่มีปฏิกิริยาต่อการเพิ่มราคาขายของบริษัท	5%	21%	47%	27%
6.ผู้บริหารแผนกผลิตใช้ข้อมูลที่ได้รับรายงานจากแผนกบัญชี	37%	58%	5%	0%
7.แผนกบัญชีได้เข้าไปสังเกตกระบวนการผลิตจริงในโรงงาน	21%	42%	37%	0%
8.ผู้บริหารหน่วยงานต่างๆให้ความสำคัญต่อรายงานต้นทุนประเภทต่างๆจากแผนกบัญชี	47%	42%	11%	0%
9.แผนกบัญชีส่งรายงานต่อผู้ใช้รายงานได้ทันต่อเวลา มีรูปแบบและเนื้อหาที่เข้าใจได้ง่าย	63%	37%	0%	0%

การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน

การวิเคราะห์แบบสอบถามในส่วนที่สามด้านการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนจากตารางที่ 4 พบว่ากิจการร้อยละ 95 มีการบริหารต้นทุนคุณภาพ ซึ่งต้นทุนคุณภาพสามารถแบ่งได้เป็นสองกลุ่มใหญ่ๆคือกลุ่มที่หนึ่งคือต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการผลิตหรือระหว่างการผลิตเพื่อ

ป้องกันหรือประเมินการผลิตสินค้าที่ไม่มีคุณภาพ และกลุ่มที่สองเป็นต้นทุนความล้มเหลวภายในและภายนอกที่เกิดขึ้นภายหลังที่เกิดสินค้าไม่มีคุณภาพ เช่น ต้นทุนในการแก้ไข ต้นทุนในการรับคืนสินค้าหรือให้ส่วนลด เป็นต้น ตามทฤษฎีแล้วกิจการต้องบริหารให้ต้นทุนทั้งสองประเภทนี้ให้อยู่ในระดับเหมาะสม (Optimal

level) การแพร่หลายของการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุน คุณภาพนี้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติของกิจการที่ส่วนใหญ่ มีการรับรองตามมาตรฐาน ISO นอกจากนี้กิจการร้อยละ 89 ได้กำหนดต้นทุนเป้าหมายก่อนการผลิต ขณะที่ร้อยละ 84 ของกิจการมีการใช้เทคนิคการเทียบสมรรถนะจึงก่อให้เกิดการการปรับปรุงการผลิตอย่างต่อเนื่อง และกิจการร้อยละ 60 ขึ้นไปได้้นำเทคนิคการบริหารต้นทุนอื่นๆมาใช้ อีกได้แก่ การผลิตแบบทันเวลา การวัดผลดุลยภาพ ต้นทุนฐานกิจกรรม การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม การบริหารต้นทุนตามโซ่อุปทานมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์

อย่างไรก็ดีผลการศึกษายังพบข้อสงสัยถึงความถูกต้องของการนำเอาเทคนิคการบริหารต้นทุนมาใช้ เช่น

กิจการร้อยละ 74 มีการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม แต่ในตารางที่ 3 พบว่ากิจการมีปัญหาในการปันส่วนต้นทุน โดยสินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากได้รับการปันส่วนต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตมากที่สุดๆที่มีกระบวนการผลิตที่อยู่ยาก น้อยกว่าถึงเกิดขึ้นบ่อยถึงสม่ำเสมอร้อยละ 48 จึงเป็นข้อที่กิจการพึงพิจารณาและตระหนักถึงความถูกต้องในการนำเทคนิคการคำนวณต้นทุนที่ไปใช้ปฏิบัติ ใดๆก็ดีเมื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ด้วยวิธี Chi-square พบว่าทั้งสองเหตุการณ์นี้ไม่สัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ (p-value = 0.42) ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากกิจการที่มีปัญหาในการปันส่วนต้นทุนอาจเป็นกิจการที่ไม่ได้ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม

ตารางที่ 4 การบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหาร

เทคนิคในการบริหารต้นทุน	ใช้อยู่	ไม่เคยใช้
1. ไม่มีสินค้าคงเหลือ (Zero-based inventory)	42%	58%
2. การผลิตแบบทันเวลา (Just-in-time)	84%	16%
3. ทฤษฎีข้อจำกัด (Theory of Constraint)	32%	68%
4. ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)	74%	26%
5. การบริหารต้นทุนกิจกรรม (ABM)	68%	34%
6. การวัดผลดุลยภาพ (Balanced Scorecard)	74%	26%
7. มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ (EVA)	68%	32%
8. การบริหารต้นทุนตามโซ่อุปทาน(Supply Chain)	68%	32%
9. ต้นทุนเป้าหมาย (Target costing)	89%	11%
10. การบริหารต้นทุนตามวงจรอายุผลิตภัณฑ์	58%	42%
11. การบริหารต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing)	95%	5%
12. การเทียบสมรรถนะ (Benchmarking)	84%	16%
13. การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง หรือ Kaizen	84%	16%
14. การผลิตแบบลีน(Lean)	58%	42%
15. การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม	58%	42%

สำหรับการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ของกิจการกับการเลือกใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนทั้ง 15 ชนิดนั้น ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความสัมพันธ์ดังกล่าวด้วยวิธี Chi-square เนื่องจากด้วยกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เลือก

ใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้า กลุ่มเฉพาะเป็นส่วนใหญ่ จึงกำหนดให้ตัวแปรกลยุทธ์มีค่าเป็น 1 หากกิจการใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้ากลุ่มเฉพาะ และกำหนดให้มี

ค่าเป็น 0 สำหรับกลยุทธ์อื่นๆ ผลการทดสอบความ ความต้องการของลูกค้ากลุ่มเฉพาะกับเทคนิคการบริหาร
สัมพันธ์ระหว่างการใช้กลยุทธ์จำหน่ายผลิตภัณฑ์ตาม ต้นทุนทั้งสิบห้าชนิดนั้นได้รายงานไว้ในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ของกิจการและการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนทั้ง 15 ชนิด และค่า p-value จาก Chi-square test

เทคนิคในการบริหารต้นทุน	p-value
1.ไม่มีสินค้าคงเหลือ (Zero-based inventory)	0.7715
2.การผลิตแบบทันเวลา (Just-in-time)	0.3229
3.ทฤษฎีข้อจำกัด (Theory of Constraint)	0.2521
4.ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)	0.9493
5.การบริหารต้นทุนกิจกรรม (ABM)	0.9493
6.การวัดผลคุณภาพ (Balanced Scorecard)	0.4522
7.มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ (EVA)	0.6275
8.การบริหารต้นทุนตามโซ่อุปทาน(Supply Chain)	0.4522
9. ต้นทุนเป้าหมาย (Target costing)	0.7872
10.การบริหารต้นทุนตามวงจรอายุผลิตภัณฑ์	0.4858
11.การบริหารต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing)	0.2179
12.การเทียบสมรรถนะ (Benchmarking)	0.7610
13.การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง หรือ Kaizen	0.3885
14.การผลิตแบบลีน(Lean)	0.2631
15.การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม	0.4858

ค่าสถิติในตารางที่ 5 สามารถสรุปได้ว่า สมมติฐาน H₁ ทุกข้อไม่ถูกยอมรับ จากผลการศึกษา ไม่พบว่าการเลือกใช้เทคนิคในการบริหารต้นทุนใดๆ เกี่ยวข้องกับประเภทกลยุทธ์ของกิจการ อาจเป็นเพราะ การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนบางประเภทสามารถนำไปใช้ได้กับหลายกลยุทธ์แต่อย่างไรก็ดีผลการศึกษาพบว่า กิจการส่วนใหญ่ยังไม่ได้นำเทคนิคการบริหารต้นทุนบางประเภทมาใช้เช่น กิจการร้อยละ 42 ขึ้นไปไม่ได้ใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนบางชนิด ได้แก่การบริหารสินค้าแบบไม่มีสินค้าคงเหลือ ทฤษฎีข้อจำกัด การบริหารต้นทุนตามวงจรอายุผลิตภัณฑ์ การผลิตแบบลีน และการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

โดยสรุปกิจการในประเทศไทยยังสามารถ พัฒนาการบริหารต้นทุนได้โดยอาศัยวิธีการอย่างหนึ่ง ใดหรือหลายอย่างประกอบกันดังต่อไปนี้ ข้อที่หนึ่ง กิจการบางประเภทสามารถลดจำนวนสินค้าคงเหลือได้ตามแนวคิดการไม่มีสินค้าคงเหลือเพื่อลดต้นทุนในการถือครองสินค้าและความเสี่ยงต่างๆที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าล้าสมัย สูญหาย เป็นต้นทั้งที่ผลการสำรวจพบว่ากิจการร้อยละ 84 ตอบว่าได้ใช้ระบบการผลิตแบบทันเวลาแต่แนวคิดของการไม่มีสินค้าคงเหลือยังไม่ได้นำมาใช้อย่างแพร่หลาย ข้อที่สองกิจการสามารถใช้การวางแผนการผลิตแบบลีนเพื่อลดส่วนเกินและส่วนที่ไม่มีมูลค่าเพิ่มในการผลิตออกไปซึ่งมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติเนื่องจากกิจการร้อยละ 84 มีระบบการผลิต

แบบทันเวลา ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตแบบดินและ ร้อยละ 68 มีการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรมอยู่แล้ว จึงนับ เป็นโอกาสในการขยายขอบเขตออกไปให้ครอบคลุมการผลิตให้เป็นแบบสินค้าที่สามในกรณีที่เกิดการมีทรัพยากร ที่ใช้ในการผลิตไม่เพียงพอเกิดการควรวางแผนการผลิต แบบทฤษฎีข้อจำกัดเพื่อผลิตสินค้าที่ให้กำไรต่อทรัพยากร ที่มียังจำกัดได้สูงที่สุดข้อที่สี่แม้ว่ากิจการส่วนใหญ่ได้มีการ กำหนดต้นทุนเป้าหมายแต่กิจการไม่ได้มีการบริหาร ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ไปตลอดช่วงอายุผลิตภัณฑ์ตั้งแต่ เริ่มออกจำหน่ายจนกระทั่งถอนผลิตภัณฑ์ออกจากตลาด ดังนั้นกิจการควรรคำนวณต้นทุนของสินค้าตลอดช่วงอายุ ของผลิตภัณฑ์อันนำไปสู่การกำหนดราคาสินค้าที่ถูก ต้องมากกว่าการใช้การกำหนดต้นทุนเป้าหมายแต่เพียง อย่างเดียวและกิจการควรบริหารต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ให้เหมาะสมตามช่วงอายุผลิตภัณฑ์ เนื่องจากลักษณะ และรูปแบบการแข่งขันทางธุรกิจ กฎระเบียบเกี่ยวกับ ผลิตภัณฑ์ของสินค้ามีความหลากหลาย ทำให้ค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลามีรูปแบบและจำนวนเงินที่แตก ต่างกัน ด้วยการบริหารต้นทุนของผลิตภัณฑ์ไปตลอดช่วง อายุผลิตภัณฑ์ทำให้กิจการสามารถจัดเตรียมและควบคุม ทรัพยากรและเงินทุนที่จะรองรับต้นทุนที่เกิดขึ้นได้ตาม ช่วงเวลาอย่างเหมาะสมข้อที่ห้ามีหลายกิจการยังไม่ได้ให้ ความสำคัญกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมซึ่งอาจเป็นข้อจำกัด ในการเข้าสู่การแข่งขันในระดับโลก เนื่องจากในปัจจุบัน ประเทศต่างๆได้ให้ความสำคัญกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น โดยเฉพาะประเทศในกลุ่มยุโรป หากกิจการไม่มีการเก็บ ข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อม อาจทำให้กิจการไม่สามารถ คำนวณต้นทุนสิ่งแวดล้อมเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือไม่ ได้ค่านึงถึงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากกิจกรรมการรักษาสิ่ง แวดล้อมทำให้กิจการคำนวณต้นทุนผิดพลาดและมีข้อมูล เพื่อการตัดสินใจไม่เพียงพอ

การใช้ทรัพยากรในการจัดทำบัญชี

ในส่วนสุดท้ายเป็นการวิเคราะห์การใช้ ทรัพยากรในการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีบริหาร ด้านต่างๆจากตารางที่ 6 พบว่าระบบบัญชีมักถูกใช้ไป ในการจัดเตรียมข้อมูลทางการเงินเป็นสัดส่วนสูงที่สุด และใช้เพื่อเป็นข้อมูลการตัดสินใจในการบริหารต้นทุน

เป็นลำดับถัดมา แต่อย่างไรก็ดีกิจการยังคงให้ความสำคัญน้อยมากในการใช้ระบบบัญชีเพื่อการศึกษาผู้ บริโภค กิจการควรรคำนวณต้นทุนแต่ละกลุ่มลูกค้า ด้วย วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมโดยกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Objects) เป็นลูกค้าแต่ละราย เพื่อศึกษาถึงความ สามารถในการก่อให้เกิดกำไรในแต่ละกลุ่มลูกค้าหรือ แต่ละราย(Customer Profitability) อันจะเป็นข้อมูลใน การตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขาย การให้ส่วนลด หรือกิจกรรมอื่นๆที่เกี่ยวกับลูกค้าในแต่ละกลุ่มหรือลูกค้า แต่ละราย

ตารางที่ 6 สัดส่วนการใช้ทรัพยากรระบบบัญชีเพื่อ ทำงานในหน้าที่งานต่างๆ

หน้าที่งาน	สัดส่วน (100%)
1. เตรียมข้อมูลทางการเงิน	24%
2. กำหนดราคาขาย	11%
3. นำไปตัดสินใจระยะสั้น	9%
4. ประเมินผลการปฏิบัติงาน	10%
5. บริหารกำไร	13%
6. จัดทำงบประมาณ	12%
7. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผู้บริโภค	1%
8. การบริหารต้นทุน	20%
9. อื่น	0%

จากการสำรวจพบว่า กิจการส่วนใหญ่ใช้ โปรแกรม SAP (ร้อยละ 42) และใช้โปรแกรม ERP อื่น เป็นลำดับรองลงมา (ร้อยละ 16) ซึ่งทั้งสองโปรแกรม ที่มีศักยภาพสูงสามารถที่จะพัฒนาให้มีการวิเคราะห์ พฤติกรรมของลูกค้าและกำไรต่อลูกค้าแต่ละรายและช่วย ในการปันส่วนต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความซับซ้อนในการ ผลิตได้อันเป็นการแก้จุดอ่อนในการแข่งขันของกิจการ ทางด้านการขาดการวิเคราะห์ข้อมูลของลูกค้าและความ บกพร่องในการคำนวณต้นทุนสินค้าที่มีการผลิตซับซ้อน

ตารางที่ 7 แสดงค่าเฉลี่ยสัดส่วนผลงานจากแผนกบัญชีและการใช้ทรัพยากรเพื่อการรายงานทางการเงินและการบริหารและค่า P-value จากวิธี Binomial test of proportions เพื่อทดสอบสมมติฐาน H_{2a} H_{2b} และ H_{2c}

จากผลการทดสอบสมมติฐานที่ H_{2a} สามารถสรุปได้ว่าในปัจจุบันฝ่ายบัญชีของกิจการให้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารมากกว่าการให้ข้อมูลบัญชีการเงินโดยเฉลี่ยสัดส่วนผลงานที่ได้จากแผนกบัญชีเป็นรายงานทางการเงินต่อการรายงานทางการเงินคิดเป็นร้อยละ 59 ต่อ 41 (p-value <0.0001)

สำหรับผลการทดสอบสมมติฐาน H_{2b} เกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรเวลาเพื่อการรายงานทางการเงินและการบริหารและผลการทดสอบสมมติฐาน H_{2c} เกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรค่าใช้จ่ายเพื่อการรายงานทางการเงิน

และการบริหารพบว่าการใช้ทรัพยากรเวลาเพื่อการจัดทำข้อมูลทางบัญชีการเงินและบัญชีบริหารมีความแตกต่างกัน (p-value = 0.033) โดยสัดส่วนเวลาที่ใช้ในการทำรายงานทางการเงินต่อการรายงานทางการเงินโดยเฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 56 ต่อ 44 และสัดส่วนการใช้ทรัพยากรด้านค่าใช้จ่ายในการจัดทำรายงานทางการเงินต่อการรายงานทางการเงินมีความแตกต่างกัน (p-value = 0.051) ซึ่งสัดส่วนค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินต่อการรายงานทางการเงินเป็นร้อยละ 52 ต่อ 48 ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าแผนกบัญชีของกิจการที่สำรวจให้ข้อมูลทางการเงินมากกว่าข้อมูลทางการเงิน และใช้ทรัพยากรเพื่อจัดเตรียมข้อมูลเพื่อการรายงานทางการเงินบริหารสูงกว่าเพื่อการรายงานทางการเงิน

ตารางที่ 7 ค่าเฉลี่ยสัดส่วนผลงานจากแผนกบัญชีและการใช้ทรัพยากรเพื่อการรายงานทางการเงินและการบริหาร และค่า P-value จาก Binomial test of proportions

	เพื่อการรายงานทางการเงิน (ร้อยละ)	เพื่อรายงานทางการเงิน (ร้อยละ)	P-value
สัดส่วนผลงานจากแผนกบัญชี	59	41	<0.0001
สัดส่วนเวลาที่ใช้จัดทำ	56	44	0.033
สัดส่วนค่าใช้จ่ายที่ใช้จัดทำ	52	48	0.051

5. สรุป

จากการสำรวจบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี พ.ศ. 2555 จำนวน 193 บริษัท มีบริษัทตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 38 บริษัท โดยสรุปพบว่าแผนกบัญชีของกิจการนำเสนอผลงานเพื่อการรายงานทางการเงินมากกว่าการรายงานทางการเงิน และแผนกบัญชีได้ใช้ทรัพยากรทั้งทางด้านเวลาและค่าใช้จ่ายเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินเป็นสัดส่วนที่สูงกว่าการนำไปใช้จัดทำรายงานทางการเงินแต่อย่างไรก็ดีรูปแบบการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนของบริษัทเหล่านี้ไม่ได้แตกต่างกันไปตามกลยุทธ์ของกิจการ อีกทั้งเทคนิคการบริหารต้นทุนบางชนิด ได้แก่ การไม่มีสินค้าคงเหลือการผลิตตามทฤษฎีข้อจำกัด การบริหารต้นทุนตามวงจร

อายุผลิตภัณฑ์ การผลิตแบบลีน และการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ยังไม่ได้ถูกนำไปใช้อย่างแพร่หลาย อีกทั้งการคิดต้นทุนในบางกิจการยังไม่คำนึงถึงความซับซ้อนของงาน แต่การใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อสร้างความได้เปรียบเชิงกลยุทธ์ตามที่กิจการส่วนใหญ่ระบุว่าการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าในกลุ่มเฉพาะนั้นยังคงสามารถพัฒนาต่อไปได้ เนื่องจากกิจการส่วนใหญ่มีการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มีสมรรถนะสูงอยู่แล้วในปัจจุบัน ดังนั้นจึงสามารถนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เพื่อส่งเสริมการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารพร้อมกับใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนที่เหมาะสม เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางการตลาดในระดับประชาคมอาเซียนและประชาคมโลกได้ ซึ่งตรงกับความคิดเห็นที่ Kaplan (1988) ได้ให้ไว้ในบทความ One cost system

isn't enough ว่าการใช้ระบบบัญชีเพื่อการรายงานทางการเงินเพียงอย่างเดียวไม่สามารถตอบสนองความต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจในการบริหารได้

ข้อจำกัดของงานวิจัยนี้อาจเกิดขึ้นจากการสอบถามข้อมูลจากผู้บริหารของฝ่ายบัญชีโดยไม่ได้สอบถามจากผู้รั้งรายงานทางบัญชีในกิจการ จึงอาจเกิดความลำเอียงในการตอบแบบสอบถามนอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างที่ได้ทำการศึกษา มีน้อยและมีอัตราการตอบกลับน้อย ซึ่งเป็นข้อจำกัดของงานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้วิธีส่งแบบสอบถามรวมทั้งประเด็นทางด้านลักษณะเฉพาะของกลุ่มที่ไม่ตอบแบบสอบถามอาจส่งผลกระทบต่ออ้างอิงผลการสำรวจว่าทุกกิจการในประเทศไทยมีลักษณะเช่นเดียวกันนี้ (Generalization) นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามอาจไม่เข้าใจการนำเทคนิคการบริหารต้นทุนไปใช้โดยละเอียด อาจทราบเพียงชื่อของเทคนิค และเข้าใจว่ากิจการของตนเองนั้นมีการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนนั้นๆ แล้ว

แม้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามกลับมา มีปริมาณน้อย แต่เป็นกลุ่มบริษัทขนาดใหญ่และมีการจำหน่ายสินค้าทั้งในและต่างประเทศ มีมูลค่าตลาดของกิจการโดยรวมประมาณ 1 ล้านล้านบาทจาก 4.5 ล้านล้านบาท จึงเป็นตัวแทนของบริษัทที่มีขนาดการผลิตส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยสูง นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามมีอายุงานกับกิจการปัจจุบันโดยเฉลี่ย 12 ปีและเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี จึงนับได้ว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ทางด้านบัญชีพอสมควร อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้เป็นตัวอย่างขั้นต้นในการศึกษาการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารต้นทุนโดยละเอียดในลำดับต่อไปและเป็นแนวทางในการปรับปรุงกิจการเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางการค้าโดยการใช้ข้อมูลต้นทุนและการบริหารต้นทุนสำหรับงานวิจัยในอนาคตสามารถศึกษาต่อไปถึงปัจจัยหรือคุณลักษณะต่างๆที่ทำให้กิจการให้ความสำคัญกับการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารรวมทั้งยังสามารถศึกษาถึงปัจจัยการนำเทคนิคการบริหารต้นทุนมาใช้ในกิจการในประเทศไทยเพื่อให้ประสบความสำเร็จ

6. เอกสารอ้างอิง

- Davila, A. Foster, G. 2005. Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. **The Accounting Review** 80(4): 1039-1068.
- D'Ambiose, G and Gasse, Y. (1980). Performance in Small Firms and Utilization of Formal Mangement Techniques, Proceedings of the Joint National Meeting TIMS/ORSA, Washington.
- Garisson, H. Ray, et al. 2012. **Managerial Accounting An Asian Perspective**. Singapore: McGrawHill.
- Kai, C. Y. 2005. Management Accounting Practices in Singapore. In Nishimura, A. Willett, R. (Eds.), **Management Accounting in Asia**. Malaysia: Thomson.
- Kaplan, R.S. 1988. One cost system isn't enough. **Harvard Business Review** 66(1): 61-66.
- Mowen, M. M. Hansen, D. R. 2011. **Introduction to Cost Accounting**. Singapore: Cengage Learning.
- Nishimura, A. and Willett, R. 2005. **Management Accounting in Asia**. Malaysia: Thomson.
- Page, M. (1984). Corporate Financial Reporting and Small Independent Company. **Accounting and Business Research**, Summer, 271-282.
- Pervab I. 2012. Utilization of Accounting Information for Decision Making in Croatian SME: Preliminary Findings. **The Business Review** 19(2): 165-171.
- Rattanaporn, S. 2005. Management Accounting Practices in Thailand. In Nishimura, A. Willett, R. (Eds.), **Management Accounting in Asia**. Malaysia: Thomson.
- ดวงมณี โกมารพัต. 2554. การบริหารต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร และพิมพ์ใจ วีรสุทธากร. 2555. การวัดค่าในงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร. **วารสารวิชาชีพบัญชี** 8 (23): 76-90.