



อิทธิพลของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารต่อความสามารถทางการแข่งขัน:
กรณีศึกษาธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี
อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ

Influence of the Use of Management Accounting Instruments on Competitiveness:
A Case Study of Agribusiness in Ubon Ratchathani, Amnatcharoen, and Sisaket
Provinces

พรพิพัฒน์ จูท่า^{1*}, วรรณภา สุทธิประภา², และ จริยา อ่อนฤทธิ์²

Pornpipat Jutta¹, Wannapa Sutthiprapa², and Jariya Onrit²

¹คณะบริหารธุรกิจ สถาบันเทคโนโลยีจิตรลดา ²คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

¹Faculty of Business Administration, Chitralada Technology Institute

²Faculty of Management Science, Ubon Ratchathani University

E-mail: pornpipat.jutta@cdti.ac.th

Received : 27 กรกฎาคม 2565

Revised : 20 ตุลาคม 2565

Accepted : 26 ตุลาคม 2565

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเครื่องมือทางบัญชีบริหารที่นำมาใช้ในการบริหารต้นทุนการผลิตทั้งแบบดั้งเดิมและแบบสมัยใหม่ และศึกษาอิทธิพลของการใช้เครื่องมือดังกล่าวที่มีต่อความสามารถทางการแข่งขันของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร มีกลุ่มตัวอย่างคือธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรที่ตั้งอยู่ในจังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ รวมจำนวน 48 แห่ง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ปัจจัย และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ ผลการวิจัยพบว่า แนวคิดการบริหารต้นทุนแบบดั้งเดิมที่ธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรส่วนใหญ่นำมาใช้คือ การจัดหาวัตถุดิบที่มีคุณภาพ และการมีบุคลากรที่พอเพียง สำหรับแนวคิดการบริหารต้นทุนแบบสมัยใหม่ ส่วนใหญ่มีการนำระบบการผลิตแบบลีนมาใช้ นั่นคือการตรวจสอบคุณภาพการผลิตอย่างสม่ำเสมอและเน้นการผลิตตามความคำสั่งซื้อของลูกค้า แต่มีการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาใช้ค่อนข้างน้อย โดยเฉพาะการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต นอกจากนี้ ยังพบว่า การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตนั้นมีอิทธิพลต่อความสามารถทางการแข่งขัน นั่นคือ การตรวจสอบคุณภาพและประสิทธิภาพในการผลิตของบุคลากรมีอิทธิพลเชิง

* Corresponding Author



บวกต่อความสามารถทางการแข่งขันทั้ง 3 ด้าน คือ ดัชนีความมั่นคงทางการเงิน ดัชนีความสามารถในการทำธุรกิจ และดัชนีความยั่งยืนของธุรกิจ

คำสำคัญ: การบัญชีบริหาร, การบริหารต้นทุน, ความสามารถทางการแข่งขัน, ธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร

Abstracts

The purpose of this research was to study management accounting instruments used for cost management in both traditional and modern cost management and to examine the impacts of these instruments on competitiveness in agribusiness in Ubon Ratchathani, Sisaket, and Amnatcharoen. The data from 48 agribusiness firms was obtained by using questionnaires. The data was then analyzed using frequency, percentage, mean, standard deviation, factor analysis, and multiple regression. The results show that most agribusiness firms adopted traditional cost management regarding quality raw materials and adequate labor. For modern cost management, most firms use lean production systems for quality control of processes and production by customer orders. However, they use a small amount of activity-based costing systems, especially analyzing the value-added and non-value-added activities in production. Moreover, the results reveal that management accounting instruments in cost management effects competitiveness, especially the quality control in the production process, and the labor efficiency effect positively on the competitiveness of financial, competency and sustainability index.

Key words: Managerial Accounting, Cost Management, Competitiveness, Agribusiness

บทนำ

ในอุตสาหกรรมการผลิต การผลิตเป็นกระบวนการที่มีความสำคัญมากในการดำเนินกิจการ เพราะเป็นกระบวนการที่สร้างมูลค่าให้กับองค์กร และความสามารถในการจัดการทางธุรกิจอย่างหนึ่ง (Rounaghi, Jarrar & Dana, 2021) ซึ่งแต่ละธุรกิจอาจมีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนแตกต่างกันออกไป ดังนั้น หากกิจการมีการบริหารต้นทุนที่ดี และเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ ก็จะทำให้กิจการมีความสามารถในการทำกำไรได้ดีขึ้น ในอดีตการบริหารต้นทุนแบบดั้งเดิมจะให้ความสำคัญเฉพาะการบัญชีต้นทุน การดำเนินการผลิต และสภาพแวดล้อมในองค์กรเป็นหลัก (Sulaeva & Gultceva, 2016) ซึ่งยังขาดความเชื่อมโยงกันและไม่สอดคล้องกับกลยุทธ์องค์กร จึงทำให้เกิดแนวความคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ขึ้น โดยเป็นแนวความคิดการบริหารต้นทุนเพื่อให้องค์กรมีผลการดำเนินงานและความสามารถในการแข่งขันที่สูงขึ้น (Shi, 2005) เพื่อลดข้อจำกัดของการบริหารต้นทุนแบบดั้งเดิมที่ไม่ได้มุ่งเน้นเท่าที่ควร (Rounaghi et al, 2021; Sulaeva & Gultceva, 2016)

เนื่องจากการดำเนินธุรกิจปัจจุบันมีการแข่งขันสูง โดยเฉพาะการเปิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กิจการจำเป็นต้องมีการบริหารต้นทุนการผลิตให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น การนำหลักการบริหารต้นทุนการ



ผลิตเข้ามาใช้ในกิจการจึงเป็นสิ่งสำคัญมาก ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต พบว่า การบริหารต้นทุนการผลิตเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการดำเนินงานและความสามารถทางการแข่งขันของกิจการ (Ellram & Stanley, 2008; Rounaghi et al, 2021; Kornchai Phornlaphatrachakorn, 2018) โดยเฉพาะการควบคุมและลดต้นทุนการผลิต ซึ่งเป็นสิ่งที่ผลักดันให้กิจการมีความสามารถทางการแข่งขันที่ดีขึ้น (Hagiu, 2012)

ดังนั้น ในการวิจัยนี้ จึงต้องการสำรวจแนวการบริหารต้นทุนการผลิตของกิจการผ่านการใช้เครื่องมือทางการบัญชีบริหาร เพื่อศึกษาว่าปัจจุบันนี้กิจการมีแนวทางในการบริหารต้นทุนการผลิตรูปแบบใดบ้างและมีอิทธิพลต่อความสามารถทางการแข่งขันหรือไม่ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการยกระดับความสามารถทางการแข่งขัน และการบริหารต้นทุนการผลิตได้ในอนาคต โดยมุ่งศึกษากับให้กับธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือที่มีพื้นที่ติดกับประเทศเพื่อนบ้านทั้งประเทศลาวและประเทศกัมพูชา เนื่องจากเป็นภูมิภาคที่มีเนื้อที่เพาะปลูกทางการเกษตรมากที่สุดในประเทศ จำนวน 63.87 ล้านไร่ คิดเป็นร้อยละ 42.79 ของเนื้อที่ทั้งหมด (สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2560) และเป็นแหล่งวัตถุดิบที่สำคัญสำหรับธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร มีข้อได้เปรียบเชิงพื้นที่ที่อยู่ใกล้แหล่งวัตถุดิบและประหยัดต้นทุนค่าขนส่ง ซึ่งจากการเปิดเสรีทางการค้าจึงมีโอกาสนในการทำความร่วมมือหรือข้อตกลงกับเกษตรกรในพื้นที่ได้ เพื่อให้มีวัตถุดิบป้อนเข้ามาในกระบวนการผลิตอย่างสม่ำเสมอ รวมถึงมีโอกาที่จะขยายตลาดไปยังประเทศเพื่อนบ้านในกลุ่มภูมิภาคอาเซียนได้อย่างเสรีมากขึ้น ขณะเดียวกันก็อาจจะมีความแข่งขันจากประเทศเพื่อนบ้านเข้ามาแย่งส่วนแบ่งทางการตลาดของธุรกิจในประเทศไทยได้ด้วยเช่นกัน ดังนั้น การพัฒนาสินค้าและการบริหารต้นทุนการผลิตให้สามารถแข่งขันได้ จึงเป็นปัจจัยสำคัญต่อการดำรงอยู่ของกิจการ โดยการวิจัยนี้เลือกศึกษาในพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานี เนื่องจากเป็นจังหวัดที่มีเนื้อที่เพาะปลูกมากที่สุดในประเทศไทย ซึ่งมีเนื้อที่เพาะปลูกกว่า 4.8 ล้านไร่ และยังเลือกศึกษาธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรกับจังหวัดใกล้เคียงเพิ่มเติมอีก 2 จังหวัด คือ จังหวัดอำนาจเจริญ และจังหวัดศรีสะเกษ เนื่องจากเป็นจังหวัดที่มีพื้นที่ติดต่อกับจังหวัดอุบลราชธานีมากที่สุด ซึ่งทั้ง 3 จังหวัดที่นำมาศึกษาวิจัยครั้งนี้ต่างมีภูมิประเทศติดชายขอบกับประเทศเพื่อนบ้านทุกจังหวัด

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การบริหารต้นทุนการผลิตมีความสำคัญต่อการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กรทั้งในการกำหนดราคาและวางแผนการผลิตโดยเฉพาะในอุตสาหกรรมขนาดเล็ก ข้อมูลต้นทุนการผลิตจะเป็นตัวแปรหลักในการกำหนดราคาขาย (Melo & Leone, 2015) นอกจากนี้ การบริหารต้นทุนยังเป็นพื้นฐานของการสร้างความสามารถในการทำกำไรของการดำเนินธุรกิจ (Botin & Vergara, 2015) หากกิจการสามารถบริหารต้นทุนการผลิตให้ต่ำกว่าคู่แข่ง และสินค้ามีคุณภาพเทียบเท่า ก็จะสามารถแข่งขันด้านราคาสินค้าได้ และมีโอกาสเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาด ซึ่งจะทำให้กิจการมีความได้เปรียบทางการแข่งขัน ในแง่ของการบริหารองค์กรนั้นธุรกิจจะต้องทราบต้นทุนการผลิตสินค้าของตนเอง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจด้านการผลิต เช่น การวางแผนกลยุทธ์ทั้งระยะสั้นและระยะยาว การจัดทำงบประมาณ การตัดสินใจเพิ่มหรือลดสายการผลิต การเปิดสาขาใหม่ เป็นต้น ดังที่ Hilton, Maher and Selto (2008) ได้นิยามว่า “การบริหารต้นทุนเป็นหลักการ แนวคิด และใช้เทคนิคเพื่อสร้างคุณค่าที่เพิ่มขึ้นด้วยต้นทุนที่ต่ำที่สุด”

การบัญชีบริหาร (Management Accounting) เป็นกระบวนการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการตัดสินใจภายในองค์กร ซึ่งปัจจุบันได้ถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการบริหารต้นทุน โดยมีกิจการมากถึง



91% ที่นำข้อมูลการบัญชีบริหารเข้ามาใช้ในการประเมินความได้เปรียบในแง่ของต้นทุนเทียบกับคู่แข่ง (Melo & Leone, 2015) ด้วยการวิเคราะห์ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า หรือการเทียบเคียง เพื่อประโยชน์ต่อการบริหารงาน ซึ่งแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตนั้นมี 2 แนวคิด (Sulaeva & Gultceva, 2016) คือ 1) แนวคิดการบริหารการผลิตแบบดั้งเดิม (Traditional Cost Management) โดยแนวคิดนี้จะให้ความสำคัญกับการบัญชีต้นทุน การดำเนินการผลิต และสภาพแวดล้อมในองค์กรเป็นหลัก และ 2) แนวคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ (Modern Cost Management) เป็นแนวทางการบริหารต้นทุนรูปแบบใหม่ที่เกิดขึ้น เน้นการบริหารต้นทุนการผลิตในเชิงกลยุทธ์

การบริหารต้นทุนแบบดั้งเดิมจะมุ่งเน้นการแบ่งต้นทุนผลิตตามทรัพยากร กล่าวคือ การคำนวณและวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตแบ่งตามปัจจัยการผลิตเป็น 3 ประเภท คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต รวมถึงการจัดทำงบต้นทุนการผลิตแบ่งตามปัจจัยการผลิต เพื่อเป็นส่วนหนึ่งในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งการจัดทำงบประมาณนี้เป็นส่วนหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในการวางแผนและการติดตามผลเพื่อวิเคราะห์ผลต่างการผลิตที่เกิดขึ้น (Rounaghi et al., 2021) นอกจากนี้ ยังมีการจัดทำรายงานแยกตามส่วนงาน เพื่อให้สามารถแสดงผลการดำเนินงานแยกตามผลิตภัณฑ์ แยกตามแผนก หรือแยกตามส่วนงานที่ต้องการเปรียบเทียบและประเมินผลการดำเนินงานด้านการผลิตอีกด้วย

การบริหารต้นทุนแบบสมัยใหม่ (Modern Cost Management) เป็นแนวทางการบริหารต้นทุนรูปแบบใหม่ที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารต้นทุนมากที่สุด ด้วยการกำหนดกลยุทธ์การบริหารต้นทุนในกระบวนการวางแผน และการนำไปปฏิบัติด้วยการบริหารต้นทุนให้ต่ำลง เพื่อให้มีส่วนแบ่งกำไรเพิ่มขึ้น (Ruan, 2020) ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต พบว่า การบริหารต้นทุนแบบสมัยใหม่นั้น ส่งผลต่อความยั่งยืนและความสามารถในการแข่งขันของกิจการ (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2561; Rounaghi et al., 2021; Kornchai Phornlaphatrachakorn, 2018) ดังนั้น ในการปรับปรุงการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น จำเป็นต้องอาศัยการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ควบคู่กันไป (Liu, 2015) อาทิ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ระบบการผลิตแบบลีน เป็นต้น

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม หรือ ABC (Activity-Based Costing) จะให้ความสำคัญกับกิจกรรมมากขึ้น โดยต้องสามารถแยกกิจกรรมได้เป็น 2 ประเภท คือ กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value-Added Activities) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Nonvalue-Added Activities) ดังนั้น ต้องปรับปรุงกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าให้เกิดประสิทธิภาพ และลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าให้น้อยที่สุด (มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2560) ดังนั้น การทราบถึงโครงสร้างต้นทุนในระดับกิจกรรมตลอดห่วงโซ่คุณค่า จะช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องแม่นยำมากและการจัดสรรต้นทุนให้กับสินค้าหรือบริหารให้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะสามารถนำมาใช้เป็นกลยุทธ์ทางการแข่งขันได้ (Krumwiede & Charles, 2014)

ระบบการผลิตแบบลีน (Lean Production) มีจุดมุ่งหมายที่จะลดความสูญเปล่าในทุกขั้นตอนและทุกกระบวนการทำงาน และมุ่งเพิ่มคุณค่าสูงสุดให้แก่ลูกค้า โดยมีหลักการสำคัญ 5 ประการ คือ 1) การระบุคุณค่าของผลิตภัณฑ์ในมุมมองลูกค้า 2) การระบุสายธารคุณค่า 3) การทำให้กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง 4) การผลิตภายใต้ระบบดึงโดยอุปสงค์ของลูกค้า และ 5) การมุ่งสู่การผลิตที่มีความสมบูรณ์แบบ การนำระบบการผลิตแบบลีนเข้ามาใช้จะทำให้สามารถวิเคราะห์และแก้ไขความสิ้นเปลืองหรือความสูญเสีย ที่อาจเกิดขึ้นในขั้นตอนของกระบวนการดำเนินงานของการบริการหรือการผลิตต่าง ๆ ดังนั้น ระบบบัญชีต้องสามารถรายงานข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์และการรายงานผลการปฏิบัติงานของสายธารคุณค่า เพื่อให้มีตีใหม่ในการนำเสนอข้อมูลให้แก่ฝ่ายบริหาร ซึ่ง



จะทำให้การนำเสนอข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความแม่นยำ ให้ข้อมูลที่ช่วยลดความสูญเสียเปล่าในกระบวนการผลิตและให้ข้อมูลที่ช่วยการบริหารทรัพยากรและกำลัการผลิต (ดนูชา คุณพนิชกิจ, 2555; Ruan, 2020)

ต้นทุนเป็นองค์ประกอบหนึ่งที่ทำให้อุตสาหกรรมการผลิตในประเทศไทยสามารถแข่งขันได้ (Kongkiti Phusavat, & Rapee Kanchana, 2007) การบริหารต้นทุนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยผลักดันให้กิจการเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Low-Cost Leadership) และสามารถแข่งขันด้านราคากับคู่แข่งได้ ซึ่งความสามารถทางการแข่งขันสามารถแบ่งได้หลายระดับ ดังที่ Davol, Mayor and de la Hera (2011) ได้แบ่งไว้ 3 ระดับ คือ ระดับองค์การ ระดับอุตสาหกรรม และระดับชาติ ซึ่งในการวิจัยนี้ มุ่งศึกษาเฉพาะความสามารถในระดับองค์การหรือระดับธุรกิจซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อผลการดำเนินงาน (สุตใจ ผ่องแผ้ว และ นุจรี ภาควาสัตย์, 2559) เพื่อวัดความสามารถทางการแข่งขันในระดับย่อย เนื่องจากความสามารถทางการแข่งขันระดับธุรกิจเป็นตัวชี้วัดในระดับเศรษฐกิจระดับจุลภาค ที่เป็นส่วนผลักดันสำคัญ ทำให้เกิดความสามารถทางการแข่งขันในระดับอุตสาหกรรมและระดับประเทศ

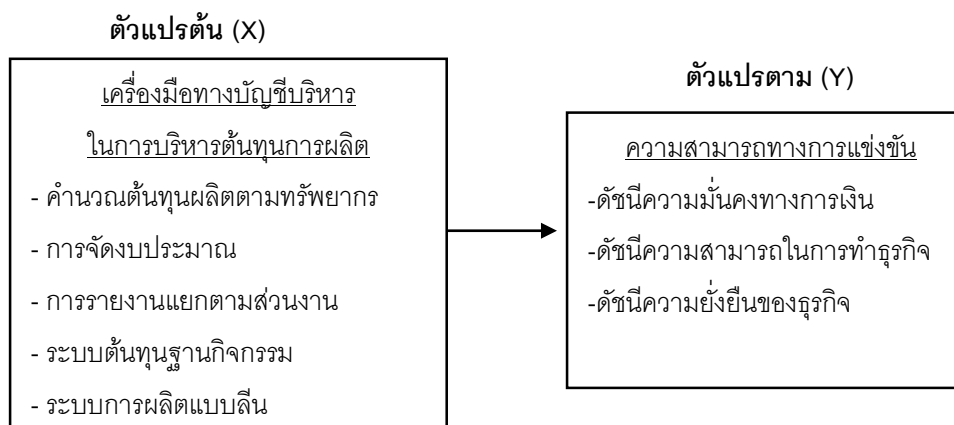
ศูนย์พยากรณ์เศรษฐกิจและธุรกิจ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย (2559) ได้จัดทำรายละเอียดดัชนีความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจ SMEs ขึ้น แบ่งออกเป็น 3 ด้าน ได้แก่ 1) ดัชนีสุขภาพของธุรกิจ 2) ดัชนีความสามารถในการทำธุรกิจ และดัชนีความยั่งยืนของธุรกิจ ซึ่งเป็นแนวคิดที่นำมาเป็นแนวทางในการแบ่งกลุ่มตัวแปรความสามารถทางการแข่งขันเป็น 3 ด้านเช่นกัน แต่มีการเปลี่ยนชื่อดัชนีสุขภาพของธุรกิจเป็นดัชนีความมั่นคงทางการเงิน และนำตัวชี้วัดเบื้องต้นเพียงบางตัวมาใช้ในการวิจัย เนื่องจากการวิจัยนี้ศึกษากับธุรกิจในระดับภูมิภาคและมีขนาดเล็ก จึงวัดความสามารถทางการแข่งขันที่กิจการสามารถประเมินและเทียบเคียงได้

ในการวิจัยนี้ จึงแบ่งความสามารถทางการแข่งขันออกเป็น 3 ดัชนี รวม 9 ตัวชี้วัด ดังนี้

- 1) ดัชนีความมั่นคงทางการเงิน เป็นตัวชี้วัดที่สะท้อนสุขภาพทางการเงินของธุรกิจประกอบด้วย ส่วนแบ่งทางการตลาด ผลการดำเนินงาน และผลตอบแทนจากการลงทุน
- 2) ดัชนีความสามารถในการทำธุรกิจ เป็นตัวชี้วัดสมรรถนะหลักในการดำเนินธุรกิจประกอบด้วย ชื่อเสียงในตราหือ สินค้าที่มีเอกลักษณ์ และเทคโนโลยีการผลิต
- 3) ดัชนีความยั่งยืนของธุรกิจ เป็นตัวชี้วัดความสามารถในการรักษาลูกค้าและดำรงไว้ซึ่งความอยู่รอดในระยะยาวประกอบด้วย ต้นทุนการผลิตต่ำ คุณภาพสินค้าและวัตถุดิบ และการให้บริการที่ดีแก่ลูกค้า



กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

การบริหารต้นทุนการผลิตได้นำแนวคิดการบริหารต้นทุนแบบดั้งเดิมเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนการผลิตตามทรัพยากร (ต้นทุนแรงงาน ต้นทุนวัตถุดิบ และต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต) การนำข้อมูลต้นทุนมาจัดทำงบประมาณและรายงานผลตามส่วนงานต่าง ๆ มาเป็นกรอบการศึกษาแนวทางการบริหารต้นทุนการผลิต รวมถึงได้นำแนวคิดการบริหารต้นทุนการผลิตแบบสมัยใหม่ คือ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบการผลิตแบบลีนมาศึกษาด้วย โดยศึกษาผ่านมิติของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหาร

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่า การบริหารต้นทุนการผลิตได้ส่งผลกระทบต่อความสามารถทางการแข่งขัน โดยเฉพาะการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) และระบบการผลิตแบบลีนเข้ามาใช้ เพื่อปรับปรุงกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าให้เกิดประสิทธิภาพ ลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า ลดความสูญเปล่าในทุกขั้นตอนและทุกกระบวนการทำงาน และมุ่งเพิ่มคุณค่าสูงสุดให้แก่ลูกค้า จะทำให้กิจการมีผลกำไรสูงขึ้นและมีความสามารถทางการแข่งขันสูงขึ้นด้วย (Dubovaya, Komelina, & Ismail, 2018; Hagi, 2012; Krumwiede & Charles, 2014; Shi, 2005) จึงได้กำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H₁ การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตมีอิทธิพลต่อความสามารถทางการแข่งขันของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ



ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ในการวิจัยนี้ประชากรคือ ธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรที่มีกระบวนการผลิตสินค้า โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการผลิตเป็นผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ อันเกิดจากการกลั่นกรอง การประมง การปศุสัตว์ หรือการป่าไม้และผลพลอยได้ของผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ดังกล่าว ที่ใช้บริโภคเป็นอาหาร ใช้เป็นอาหารสัตว์ หรือนำมาแปรรูปเป็นอาหารและอาหารสัตว์ ซึ่งข้อมูลที่สามารถสืบค้นมาได้ เป็นข้อมูลสถิติที่รวบรวมโดยกรมโรงงาน กระทรวงอุตสาหกรรม ได้แสดงจำนวนโรงงานที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการ ตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535 จำแนกตามจังหวัด ณ ปี 2560 (กรมโรงงานอุตสาหกรรม, 2560) พบว่า มีจำนวนโรงงานในจังหวัดอุบลราชธานี 4,299 แห่ง จังหวัดอำนาจเจริญ 376 แห่ง และจังหวัดศรีสะเกษ 2,061 แห่ง รวม 6,736 แห่ง แต่เนื่องจากข้อมูลดังกล่าว ไม่ได้มีการจัดประเภทธุรกิจของโรงงานเป็นรายจังหวัด จึงทำให้มีข้อจำกัดในการกำหนดกรอบประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เพราะไม่สามารถระบุจำนวนประชากรที่เป็นโรงงานประเภทธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจำนวนที่แน่นอนได้ อีกทั้งไม่มีข้อมูลชื่อและที่อยู่ของกิจการ

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอความอนุเคราะห์ข้อมูลรายชื่อและที่อยู่ของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในพื้นที่ 3 จังหวัดที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง จากศูนย์ส่งเสริมอุตสาหกรรมภาคที่ 7 กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐที่ดูแลอุตสาหกรรมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง และคัดเลือกเฉพาะธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรตามนิยาม และมีข้อมูลที่อยู่ครบถ้วน แบ่งเป็นจังหวัดอุบลราชธานี 150 แห่ง จังหวัดอำนาจเจริญ 50 แห่ง และจังหวัดศรีสะเกษ 100 แห่ง รวมจำนวน 300 แห่ง

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือหลักในการวิจัยนี้ คือ แบบสอบถาม ได้พัฒนามาจากการทบทวนวรรณกรรม และการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้บริหารในธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี ซึ่งในการออกแบบ เครื่องมือการวิจัย และวัดค่าตัวแปรเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนการผลิตตามแนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และระบบการผลิตแบบลีน เป็นเรื่องที่ค่อนข้างใหม่สำหรับกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยนี้ จึงได้มีการตรวจสอบคุณภาพโดยผู้เชี่ยวชาญที่เป็นอาจารย์ด้านการบัญชีบริหาร 1 คน และเจ้าของกิจการโรงงานแปรรูปสินค้าเกษตร จำนวน 2 คน จากนั้นจึงนำแบบสอบถามมาทดสอบกับผู้จัดการโรงงาน จำนวน 5 แห่ง และปรับข้อคำถามเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนการผลิตให้สามารถเข้าใจได้ง่ายขึ้น และสอดคล้องกับบริบทการบริหารต้นทุนการผลิตของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ

แบบสอบถามเป็นข้อคำถามปลายปิดและปลายเปิด แบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นการสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของกิจการ เช่น ลักษณะธุรกิจ ขนาดกิจการ จำนวนพนักงาน ทุนจดทะเบียน ที่ตั้ง เป็นต้น

ส่วนที่ 2 เป็นการสอบถามเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร ซึ่งกำหนดให้เป็นตัวแปรต้น (Independence Variable) ประกอบด้วยตัวแปรย่อยจำนวน 20 ตัวแปร โดยมีการวัดค่าตัวแปรแบบ Likert Scale (ให้คะแนน 1 = น้อยที่สุด, 2 = น้อย, 3 = ปานกลาง, 4 = มาก, 5 = มากที่สุด)



ส่วนที่ 3 เป็นการสอบถามเกี่ยวกับความสามารถทางการแข่งขันของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร ซึ่งกำหนดให้เป็นตัวแปรตาม (Dependence Variable) ประกอบด้วยตัวแปรย่อย 9 ตัวแปร โดยมีการวัดค่าตัวแปรแบบ Likert Scale (ให้คะแนน 1 = น้อยที่สุด, 2 = น้อย, 3 = ปานกลาง, 4 = มาก, 5 = มากที่สุด)

ส่วนที่ 4 เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อให้เสนอข้อเสนอนะ

การเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้ข้อมูลจากแหล่งปฐมภูมิโดยการจัดส่งแบบสอบถามถึงผู้จัดการโรงงานทางไปรษณีย์และจัดส่งเองโดยตรง รวม 300 แห่ง ใช้ระยะเวลาเก็บรวบรวมข้อมูล 3 เดือน มีจำนวนแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบความครบถ้วนและความสมบูรณ์ รวมจำนวน 48 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 16 ซึ่งตามหลักการวิจัยเชิงปริมาณ การตอบกลับแบบสอบถามไม่ควรต่ำกว่าร้อยละ 20 (Aaker, Kumar & Day, 2001) แต่เนื่องจากการวิเคราะห์ผลการวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา และในการทดสอบสมมติฐานไม่ได้มีการวิเคราะห์ข้อมูลความแตกต่างระหว่างกลุ่มข้อมูล จึงไม่มีผลกระทบต่อผลการแปลผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูล

1) การวิเคราะห์เชิงพรรณนา เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างด้วยความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ส่วนข้อมูลการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตและความสามารถในการแข่งขัน ใช้การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยและแบ่งระดับของค่าเฉลี่ยออกเป็น 5 ระดับ (บุญชม ศรีสะอาด, 2535) ดังนี้

คะแนนค่าเฉลี่ย 1.00-1.80 = ระดับน้อยที่สุด

คะแนนค่าเฉลี่ย 1.81-2.60 = ระดับน้อย

คะแนนค่าเฉลี่ย 2.61-3.40 = ระดับปานกลาง

คะแนนค่าเฉลี่ย 3.41-4.20 = ระดับมาก

คะแนนค่าเฉลี่ย 4.21-5.00 = ระดับมากที่สุด

2) การวิเคราะห์เชิงอนุมาน เป็นการวิเคราะห์เพื่อทดสอบสมมติฐานโดยนำค่าเฉลี่ยของตัวแปรการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตมาจัดกลุ่มปัจจัย ด้วยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และนำคะแนนปัจจัย (Factor Score) มาทำการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อตรวจสอบอิทธิพลของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตที่มีต่อความสามารถทางการแข่งขัน

ผลการศึกษา

ธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่มีลักษณะการประกอบธุรกิจเป็นโรงสีข้าว ร้อยละ 39.6 รองลงมาคือ โรงงานทำมันเส้น/แป้งมันสำปะหลัง ร้อยละ 14.6 และโรงงานแปรรูปพืชผัก/ผลไม้ ร้อยละ 10.4 โดยมีลักษณะการผลิตแบบใช้เครื่องจักรกึ่งอัตโนมัติ ร้อยละ 55.2 รองลงมาเป็นการผลิตโดยใช้แรงงานคน ร้อยละ 39.1 และมีเพียงร้อยละ 4.3 ที่ใช้เครื่องจักรอัตโนมัติ มีที่ตั้งกิจการอยู่ในจังหวัดอุบลราชธานี ร้อยละ 54.2 จังหวัดศรีสะเกษ



ร้อยละ 29.2 และจังหวัดอำนาจเจริญ ร้อยละ 16.6 นอกจากนี้ ยังพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียนอยู่ระหว่าง 1-10 ล้านบาท ร้อยละ 38.3 มีจำนวนพนักงานงานไม่เกิน 50 คน ร้อยละ 78.7 มีอายุกิจการไม่เกิน 10 ปี ร้อยละ 25.5 และมีการจัดตั้งในรูปแบบบริษัทจำกัด ร้อยละ 31.3

จากการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิต ดังตารางที่ 1 พบว่า การตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ (QUA) มีค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 3.88 รองลงมา คือ การผลิตสินค้าในปริมาณที่ตรงกับความต้องการของลูกค้า (CUS ค่าเฉลี่ย 3.86) และการบริหารจัดการเพื่อลดความสูญเสียในการผลิตอย่างต่อเนื่อง (WAS ค่าเฉลี่ย 3.62) สำหรับตัวแปรที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ได้แก่ การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต (VAL ค่าเฉลี่ย 2.75) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในภาพรวมของธุรกิจ (ABC ค่าเฉลี่ย 2.90) และการทบทวนและออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อประหยัดวัตถุดิบอย่างสม่ำเสมอ (DES ค่าเฉลี่ย 2.96)

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ยของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิต

การใช้เครื่องมือทางบัญชีในการบริหารต้นทุนการผลิต	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับ
ก. คำนวณต้นทุนผลิตตามทรัพยากร			
(1) การกำหนดนโยบายการลดต้นทุนการผลิตอย่างชัดเจนและจริงจัง (POL)	3.25	1.33	ปานกลาง
(2) การจัดหาวัตถุดิบที่มีคุณภาพและราคาต่อหน่วยต่ำ (MAR)	3.60	0.84	มาก
(3) การทบทวนและออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อประหยัดวัตถุดิบอย่างสม่ำเสมอ (DES)	2.96	1.27	ปานกลาง
(4) บุคลากรในสายการผลิตทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ (EFF)	3.31	0.85	ปานกลาง
(5) จำนวนบุคลากรที่เพียงพอและเหมาะสมกับการผลิตสินค้า (HRM)	3.60	0.82	มาก
(6) การออกแบบและปรับปรุงโครงสร้างองค์กรเพื่อลดความซ้ำซ้อนของงาน (ORG)	3.40	1.03	ปานกลาง
ข. การจัดทำงบประมาณ			
(7) การกำหนดเป้าหมายและการจัดทำงบประมาณทั้งระยะสั้นและระยะยาว (BUD)	3.21	1.18	ปานกลาง
(8) การเปรียบเทียบผลลัพธ์กับงบประมาณ และทบทวนความเหมาะสมของงบประมาณอย่างสม่ำเสมอ (COM)	3.35	1.12	ปานกลาง
ค. การรายงานแยกตามส่วนงาน			
(9) ระบบบัญชีที่สามารถจัดทำรายงานต้นทุนได้ทันต่อการตัดสินใจ (ACC)	3.50	1.03	มาก



การใช้เครื่องมือทางการบัญชีในการบริหารต้นทุนการผลิต	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ระดับ
(10) การวิเคราะห์และบริหารจัดการผลต่างของต้นทุนการผลิต เป็นประจำ (VAR)	3.28	1.17	ปานกลาง
(11) การจัดทำรายงานแยกตามส่วนงานสำหรับการวิเคราะห์และ ตัดสินใจที่ทันเวลา (SEG)	3.06	1.29	ปานกลาง
ง.ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม			
(12) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานใน ภาพรวมของธุรกิจ (ABC)	2.90	1.34	ปานกลาง
(13) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า ในการผลิต (VAL)	2.75	1.32	ปานกลาง
(14) การบริหารจัดการเพื่อลดต้นทุนจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า ในการผลิต (LOW)	3.02	1.19	ปานกลาง
(15) การวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการใช้ ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจ (MEA)	3.00	1.34	ปานกลาง
จ.ระบบการผลิตแบบลีน			
(16) การผลิตสินค้าในปริมาณที่ตรงกับความต้องการของลูกค้า (CUS)	3.86	0.98	มาก
(17) การบริหารเพื่อลดเวลาในการจัดส่งสินค้า (TIM)	3.48	1.07	มาก
(18) สามารถผลิตและขายสินค้าให้ลูกค้าแล้วเสร็จ โดยไม่มีงาน คงค้าง (WOR)	3.17	1.29	ปานกลาง
(19) มีการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นระยะ (QUA)	3.88	1.00	มาก
(20) มีการบริหารจัดการเพื่อลดความสูญเปล่าในการผลิตอย่าง ต่อเนื่อง (WAS)	3.62	0.99	มาก

เมื่อวิเคราะห์ความสามารถทางการแข่งขันรายด้าน ดังตารางที่ 2 พบว่า ความสามารถทางการแข่งขันด้าน
คุณภาพสินค้าและวัตถุดิบ (GOO) และด้านการให้บริการที่ดีแก่ลูกค้า (SER) เป็นความสามารถทางการแข่งขันด้าน
ความยั่งยืนของธุรกิจที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.54 และ 3.46 ตามลำดับ ส่วนความสามารถ
ทางการแข่งขันด้านอื่นมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง โดยด้านผลการดำเนินงาน (REV) มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด เท่ากับ
2.93



ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ยความสามารถทางการแข่งขัน

ความสามารถทางการแข่งขัน	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับ
ดัชนีความมั่นคงทางการเงิน			
1. ส่วนแบ่งทางการตลาด (MAK)	3.15	1.17	ปานกลาง
2. ผลการดำเนินงาน (REV)	2.93	1.24	ปานกลาง
3. ผลตอบแทนจากการลงทุน (RET)	3.17	1.20	ปานกลาง
ดัชนีความสามารถในการทำธุรกิจ			
4. ชื่อเสียงในตราหือ (BRA)	3.33	1.34	ปานกลาง
5. สินค้าที่มีเอกลักษณ์ (IMA)	3.39	1.16	ปานกลาง
6. เทคโนโลยีการผลิต (TEC)	3.34	1.29	ปานกลาง
ดัชนีความยั่งยืนของธุรกิจ			
7. ต้นทุนการผลิตต่ำ (COS)	3.09	1.16	ปานกลาง
8. คุณภาพสินค้าและวัตถุดิบ (GOO)	3.54	1.15	มาก
9. การให้บริการที่ดีแก่ลูกค้า (SER)	3.46	1.18	มาก

เนื่องจากในการวิจัยนี้มีตัวแปรต้นคือ การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิต จำนวน 20 ตัวแปร เพื่อป้องกันปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นก่อนนำไปทดสอบสมมติฐาน จึงได้ทำการจัดกลุ่มตัวแปร ด้วยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) เพื่อลดจำนวนตัวแปร และได้แสดงค่า KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) เท่ากับ 0.76 ซึ่งมากกว่า 0.50 แสดงถึงความเหมาะสมของกลุ่มตัวอย่าง และมีค่า Eigenvalue ที่แสดงความสามารถขององค์ประกอบว่าอธิบายความแปรปรวนของกลุ่มตัวแปรได้มากน้อยเพียงใด มีค่าอยู่ระหว่างร้อยละ 46.97-79.04 ซึ่งผลการวิเคราะห์น้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) ดังตารางที่ 3 สามารถจัดกลุ่มองค์ประกอบตัวแปรต้น คือ การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตได้ทั้งหมด 5 กลุ่ม และสามารถกำหนดชื่อกลุ่มปัจจัยได้ ดังนี้



ตารางที่ 3 การวิเคราะห์น้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) และจัดกลุ่มตัวแปร

ตัวแปรต้น (X) *	กลุ่มปัจจัย*				
	1	2	3	4	5
1.POL	.684	-.021	.102	.344	.143
2.MAR	.134	.036	.013	-.093	.876
3.DES	.490	.451	.385	.244	.119
4.EFF	.172	.853	.051	.076	.047
5.HRM	.128	.495	-.054	.227	.651
6.ORG	.515	.500	.070	.151	.146
7.BUD	.694	-.114	.475	.324	.040
8.COM	.559	-.239	.460	.398	.274
9.ACC	.402	.035	.455	.059	.707
10.VAR	.716	.237	.449	.191	.016
11.SEG	.878	.170	.025	.125	.126
12.ABC	.886	.202	-.075	.078	.162
13.VAL	.892	.194	-.156	.029	.191
14.LOW	.803	.285	.259	.170	.029
15.MEA	.796	.325	.183	-.259	.226
16.CUS	.102	.206	-.014	.893	.082
17.TIM	.312	.449	.114	.676	-.313
18.WOR	-.015	.204	.894	-.041	.060
19.QUA	.168	.589	.233	.393	.228
20.WAS	.635	.499	.381	.159	-.023

หมายเหตุ: * ตัวแปรต้น คือการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตสามารถดูความหมายของตัวแปรได้ตามตารางที่ 1 โดยในแต่ละตัวแปรจะถูกจัดอยู่ในกลุ่มปัจจัยด้วยการพิจารณาจากค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) ในกลุ่มที่แสดงค่าสูงสุด

กลุ่มปัจจัยที่ 1 การวางแผนและประเมินผล จำนวน 12 ตัวแปร ประกอบด้วย 1) การกำหนดนโยบายการลดต้นทุนการผลิตอย่างชัดเจนและจริงจัง (POL) 2) การทบทวนและออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อประหยัดวัตถุดิบอย่างสม่ำเสมอ (DES) 3) การออกแบบและปรับปรุงโครงสร้างองค์กรเพื่อลดความซ้ำซ้อนของงาน (ORG) 4) การกำหนดเป้าหมายและการจัดทำงบประมาณทั้งระยะสั้นและระยะยาว (BUD) 5) การเปรียบเทียบผลลัพธ์กับงบประมาณ และทบทวนความเหมาะสมของงบประมาณอย่างสม่ำเสมอ (COM) 6) การวิเคราะห์และบริหารจัดการผลต่างของต้นทุนการผลิตเป็นประจำ (VAR) 7) การจัดทำรายงานแยกตามส่วนงานสำหรับการวิเคราะห์และตัดสินใจที่ทันเวลา (SEG) 8) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในภาพรวมของธุรกิจ (ABC) 9) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่ม



มูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต (VAL) 10) การบริหารจัดการเพื่อลดต้นทุนจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต (LOW) 11) การวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจ (MEA) และ 12) มีการบริหารจัดการเพื่อลดความสูญเปล่าในการผลิตอย่างต่อเนื่อง (WAS)

กลุ่มปัจจัยที่ 2 การควบคุมคุณภาพ จำนวน 2 ตัวแปร ประกอบด้วย 1) บุคลากรในสายการผลิตทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ (EFF) และ 2) มีการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นระยะ (QUA)

กลุ่มปัจจัยที่ 3 การใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ จำนวน 2 ตัวแปร ประกอบด้วย 1) ระบบบัญชีที่สามารถจัดทำรายงานต้นทุนได้ทันต่อการตัดสินใจ (ACC) และ 2) สามารถผลิตและขายสินค้าให้ลูกค้าแล้วเสร็จ โดยไม่มีงานค้าง (WOR)

กลุ่มปัจจัยที่ 4 การลดเวลา จำนวน 2 ตัวแปร ประกอบด้วย 1) การผลิตสินค้าในปริมาณที่ตรงกับความต้องการของลูกค้า (CUS) และ 2) การบริหารเพื่อลดเวลาในการจัดส่งสินค้า (TIM)

กลุ่มปัจจัยที่ 5 การวางแผนปัจจัยนำเข้าการผลิต จำนวน 2 ตัวแปร ประกอบด้วย 1) การจัดหาวัตถุดิบที่มีคุณภาพและราคาต่อหน่วยต่ำ (MAR) และ 2) จำนวนบุคลากรที่เพียงพอและเหมาะสมกับการผลิตสินค้า (HRM)

เมื่อนำคะแนนปัจจัย (Factor Score) ของทั้ง 5 กลุ่มปัจจัยดังกล่าว มากำหนดเป็นตัวแปรต้น เพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) และกำหนดให้ตัวแปรตาม คือ ความสามารถในการแข่งขัน จำนวน 9 ตัวแปร ดังตารางที่ 4 ผลจากการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถทางการแข่งขัน โดยเฉพาะกลุ่มปัจจัยที่ 2 มีความสัมพันธ์กับความสามารถทางการแข่งขันในทุกตัวแปร ในขณะที่กลุ่มปัจจัยที่ 3 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถทางการแข่งขันด้านผลการดำเนินงาน ด้านต้นทุนการผลิตต่ำ และด้านการให้บริการที่ดีแก่ลูกค้า สำหรับกลุ่มปัจจัยที่ 4 และ 5 พบว่ามีความสัมพันธ์กับความสามารถทางการแข่งขันด้านส่วนแบ่งการตลาด และผลตอบแทนการลงทุน แต่ยังไม่พบว่ากลุ่มปัจจัยที่ 1 มีความสัมพันธ์กับความสามารถทางการแข่งขัน อย่างไรก็ตาม ตัวแปรการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของความสามารถทางการแข่งขันรายด้านได้ ค่าอยู่ระหว่างร้อยละ 22.3-33.4 ($Adj.R^2 = 0.223-0.334$)



ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ตัวแปรตาม (Y)	F	Adj.R ²	T				
			(Sig.)				
			X1=	X2=	X3=	X4=	X5=
	(Sig.)		กลุ่ม ปัจจัย ที่ 1	กลุ่ม ปัจจัยที่ 2	กลุ่ม ปัจจัยที่ 3	กลุ่ม ปัจจัยที่ 4	กลุ่ม ปัจจัยที่ 5
ดัชนีความมั่นคงทางการเงิน							
1. ส่วนแบ่งทางการตลาด	3.466	0.231	-.169	2.243	1.624	2.151	2.539
	(0.012)		(0.867)	(0.031)*	(0.113)	(0.038)*	(0.016)*
2. ผลการดำเนินงาน (กำไร/ขาดทุน)	4.184	0.312	1.084	3.744	2.344	1.265	1.412
	(0.002)		(0.285)	(0.001)**	(0.025)*	(0.214)	(0.166)
3. ผลตอบแทนจากการ ลงทุน	4.256	0.279	-0.307	2.613	2.007	2.124	2.548
	(0.004)		(0.761)	(0.013)*	(0.052)	(0.040)*	(0.015)*
ดัชนีความสามารถในการทำธุรกิจ							
4. ชื่อเสียงในตราหือ	5.307	0.334	1.618	4.320	1.222	1.904	0.372
	(0.001)		(0.114)	(0.000)**	(0.229)	(0.065)	(0.712)
5. สินค้าที่มีเอกลักษณ์	3.468	0.223	0.314	3.783	1.524	0.731	-0.223
	(0.011)		(0.735)	(0.001)**	(0.136)	(0.469)	(0.817)
6. เทคโนโลยีการผลิต	3.917	0.259	0.532	3.808	1.708	1.268	0.656
	(0.006)		(0.598)	(0.001)**	(0.096)	(0.213)	(0.516)
ดัชนีความยั่งยืนของธุรกิจ							
7. ต้นทุนการผลิตต่ำ	4.023	0.274	0.430	3.042	2.516	1.056	0.877
	(0.005)		(0.670)	(0.004)**	(0.017)*	(0.298)	(0.386)
8. คุณภาพสินค้าและ วัตถุดิบ	3.862	0.250	0.032	3.898	1.501	1.364	-0.046
	(0.006)		(0.975)	(0.000)**	(0.142)	(0.180)	(0.964)
9. การให้บริการที่ดีแก่ลูกค้า	5.104	0.323	0.961	3.783	2.123	1.878	1.502
	(0.001)		(0.342)	(0.040)*	(0.040)*	(0.068)	(0.141)

*P-value < 0.05, **P-value < 0.01

จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) จึงยอมรับสมมติฐาน H₁ กล่าวคือ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรใน จังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ มีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถทางการแข่งขัน โดยเฉพาะการมี



บุคลากรในสายการผลิตที่ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ และมีการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นระยะ (กลุ่มปัจจัยที่ 2 การควบคุมคุณภาพ) จะส่งผลต่อความสามารถทางการแข่งขันของธุรกิจในทุกด้าน

อภิปรายผล

การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ ส่วนใหญ่ยังใช้การบริหารต้นทุนผลิตแบบดั้งเดิม เช่น การจัดหัตถุดิบที่มีคุณภาพ บุคลากรการผลิตที่มีประสิทธิภาพ และการรายงานต้นทุน เป็นต้น แต่ก็ได้มีการนำแนวคิดการบริหารต้นทุนแบบสมัยใหม่บางด้านมาประยุกต์ใช้ เช่น การตรวจสอบคุณภาพ การผลิตตามความต้องการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม โดยภาพรวมการบริหารต้นทุนการผลิตของธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรของกลุ่มตัวอย่างอยู่ในระดับปานกลาง สำหรับแนวทางการบริหารต้นทุนการผลิตที่นำมาใช้ในกิจการมากที่สุด ได้แก่ การตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นระยะ การผลิตสินค้าในปริมาณที่ตรงกับความต้องการของลูกค้า และการบริหารจัดการเพื่อลดความสูญเสียในการผลิตอย่างต่อเนื่อง ตามลำดับ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบการผลิตแบบลีน และยังพบว่าการบริหารต้นทุนดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความสามารถทางการแข่งขันในธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตร ในขณะที่แนวทางการบริหารต้นทุนการผลิตที่กิจการนำมาใช้น้อยที่สุดคือระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ได้แก่ การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต การวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในภาพรวมของธุรกิจ ดังนั้น จึงเป็นอีกข้อค้นพบหนึ่งที่ยืนยันได้ว่าแม้ว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีประโยชน์ในการบริหารต้นทุนมากก็ตาม แต่ว่าความนิยมในการนำมาใช้ในองค์กรก็ยังอยู่ในวงแคบ และใช้กันไม่มากนัก โดยเฉพาะภาคอุตสาหกรรมการผลิตในระดับภูมิภาคที่ไม่ใช่องค์กรขนาดใหญ่ เนื่องจากมีข้อจำกัดเรื่องต้นทุนการจัดทำ ขาดบุคลากรที่มีความรู้ และข้อจำกัดด้านระบบ (Malik, Saif, Safwan, & Gulzar, 2011)

ผลจากการทดสอบอิทธิพลของการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตกับความสามารถทางการแข่งขัน พบว่า การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตนั้นมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถทางการแข่งขันของธุรกิจ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ต่างพบว่า เทคนิคทางการบัญชีบริหารจะช่วยให้กิจการมีความสามารถทางการแข่งขันมากขึ้น (Ellram & Stanley, 2008; Hagi, 2012; Jaf, Sabr & Nader, 2015) เนื่องจากการมีข้อมูลที่เป็นระบบและทันต่อการตัดสินใจจะช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายได้ และสามารถนำมาใช้ในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ได้ (Jaf, Sabr & Nader, 2015; Rounaghi, Jarrar & Dana, 2021) โดยผลจากการวิจัยนี้ พบว่า การตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ และประสิทธิภาพของบุคลากรการผลิต มีอิทธิพลต่อความสามารถทางการแข่งขันในทุกด้าน ดังนั้น การใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตจึงช่วยให้เกิดการควบคุมการผลิตและลดต้นทุนการผลิต ทำให้สามารถผลิตสินค้าได้อย่างมีคุณภาพ ทำให้มีความสามารถทางการแข่งขันมีความโดดเด่นกว่าคู่แข่ง

สรุปและข้อเสนอแนะ

ผลการวิจัยนี้พบว่าธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ มีการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิต โดยมีการนำแนวคิดการบริหารต้นทุนทั้งแบบดั้งเดิมและ



สมัยใหม่มาใช้ร่วมกัน และยังพบว่าการใช้เครื่องมือทางบัญชีบริหารในการบริหารต้นทุนการผลิตนั้นมีความสำคัญต่อความสามารถทางการแข่งขัน โดยเฉพาะด้านการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ และประสิทธิภาพของบุคลากรการผลิต ดังนั้น องค์การควรให้ความสำคัญกับบุคลากรและคุณภาพ กล่าวคือ ควรมีการคัดเลือกพนักงานที่มีคุณสมบัติการฝึกอบรมและพัฒนาตนเอง มีการประเมินผลบุคลากร และมีการกำหนดตัวชี้วัดในการติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างชัดเจน รวมถึงการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบกระบวนการผลิตอย่างสม่ำเสมอ ลดของเสีย และลดปริมาณการผลิตที่ไม่มีคุณภาพออกไปจากกระบวนการผลิต

นอกจากนี้ จากข้อค้นพบที่พบว่ากิจการมีการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าในการผลิต และการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในภาพรวมของธุรกิจ อยู่ในระดับที่มีค่าเฉลี่ยน้อยกว่าด้านอื่น ๆ ทั้งที่แนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้เกิดขึ้นมานานกว่า 20 ปี แล้ว แต่กลับยังไม่แพร่หลายในธุรกิจภาคผลิต โดยเฉพาะในระดับภูมิภาค จึงควรมีการส่งเสริมความรู้ให้กับผู้บริหารเห็นความสำคัญของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และพัฒนาองค์กรต้นแบบเพื่อเป็นตัวอย่างให้กับกิจการขนาดเล็กและขนาดกลางที่ต้องการริเริ่มนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาใช้กิจการ

ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะในการวิจัย

เนื่องจากการวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังธุรกิจในระดับภูมิภาคเป็นหลัก แต่ได้รับการตอบกลับค่อนข้างน้อย แม้ว่าจะได้จัดทำหนังสือแนะนำและติดตามแบบสอบถามแล้วก็ตาม จากนั้นที่วิจัยจึงใช้วิธีการจัดส่งแบบสอบถามเองโดยตรงเพิ่มเติม และได้รับการตอบกลับเพิ่มมาอีกส่วนหนึ่ง แต่ด้วยข้อจำกัดด้านต้นทุนการเก็บข้อมูลที่ค่อนข้างสูงและข้อจำกัดด้านเวลา จึงได้แบบสอบถามที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์รวมจำนวน 48 แห่ง ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดการวิจัยอย่างหนึ่ง ดังนั้น ในอนาคตควรขยายจำนวนกลุ่มตัวอย่างในการส่งแบบสอบถามเพิ่มขึ้น หรือหากมีงบประมาณเพียงพอสามารถเก็บข้อมูลแบบสอบถามด้วยการจัดส่งโดยตรง จะทำให้เพิ่มโอกาสในการได้รับการตอบกลับในจำนวนที่สูงขึ้นได้

นอกจากนี้ ยังสามารถมีการศึกษาวิจัยต่อยอดในประเด็นต่าง ๆ ต่อไปนี้

1. การศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารต้นทุนการผลิตว่ามีปัจจัยด้านใดบ้างที่ส่งเสริมให้กิจการมีการบริหารต้นทุนการผลิตที่ดีและมีประสิทธิภาพ
2. การศึกษาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบการผลิตแบบลีนกับผู้จัดการโรงงาน เพื่อใช้เป็นแนวทางการฝึกอบรมและถ่ายทอดความรู้เพิ่มเติมให้กับภาคธุรกิจการผลิต
3. การศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการบริหารต้นทุนการผลิต เพื่อใช้เป็นแนวทางการในการจัดทำรายงานที่สำคัญ การเก็บรวบรวมข้อมูลและจัดทำตัวชี้วัดที่สำคัญในการบริหารต้นทุนการผลิตต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

บทความวิจัยนี้เป็นการเผยแพร่ผลงานวิจัยโดยนำเนื้อหาส่วนหนึ่งมาจากรายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ “โครงการการบริหารต้นทุนการผลิตสมัยใหม่เพื่อเพิ่มขีดความสามารถทางการแข่งขันในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน: กรณีศึกษาเฉพาะธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรในจังหวัดอุบลราชธานี อำนาจเจริญ และศรีสะเกษ” คณะบริหารศาสตรมหาวิทยาลัอุบลราชธานี ที่ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยจากสำนักงานงบประมาณแผ่นดิน คณะผู้วิจัยจึงขอขอบคุณ



แหล่งทุนวิจัยมา ณ โอกาสนี้ และขอขอบคุณผู้บริหารจากบริษัทต่าง ๆ และหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแปรรูปสินค้าเกษตรที่ให้ความอนุเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยนี้

รายการอ้างอิง

- กรมโรงงานอุตสาหกรรม, (2560). สถิติสะสมจำนวนโรงงานที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการ ตาม พ.ร.บ.โรงงาน พ.ศ. 2535 จำแนกตามจังหวัด รายจำพวก ณ สิ้นปี 2560. สืบค้นเมื่อ 10 พฤษภาคม 2561, จาก www.diw.go.th
- ดนูชา คุณพนิชกิจ, (2555). การผลิตแบบลีน: ผลกระทบต่อการบัญชี. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 34(132), 1-9.
- บุญชม ศรีสะอาด, (2535). *หลักการวิจัยเบื้องต้น* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- มนวิภา ผดุงสิทธิ์, (2562). การบัญชีต้นทุน *Cost Accounting* (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร: พิสิษฐ์เซ็นเตอร์.
- ศูนย์พยากรณ์เศรษฐกิจและธุรกิจ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, (2559). *ดัชนีความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจ SMEs*. สืบค้นเมื่อ 1 ธันวาคม 2559, จาก <http://cebf.utcc.ac.th>
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, (2560). *สถิติการเกษตรของประเทศไทย ปี 2559*. สืบค้นเมื่อ 30 มิถุนายน 2560, จาก <http://www.oae.go.th/assets/portals/1/files/ebook/yearbook59.pdf>
- สุดใจ ผ่องแผ้ว และ นุจรี ภาควาสต์ย์, (2559). รูปแบบความสามารถทางการแข่งขันของผู้ประกอบการ OTOP ที่เป็น SMEs ในประเทศไทย. *Veridian E-Journal, Silpakorn University ฉบับภาษาไทย สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ*, 9(3), 1659-1675.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช, (2561). Determinants on creativity of modern cost management and corporate sustainability: An empirical evidence from furniture exporting business in Thailand. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น*, 12(2), 263-276.
- Aaker, D. A., Kumar, V. & Day, G. S. (2001). *Marketing Research* (7th ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Botin, J. A., & Vergara, M. A. (2015). A cost management model for economic sustainability and continuous improvement of mining operation. *Resources Policy*, 46, 212-218.
- Davol, N. B., Mayor, M. G., & de la Hera, M. L. B. (2011). Empirical analysis of technological innovation capacity and competitiveness in EU-15 countries. *African Journal of Business Management*, 5(14), 5,753-5,765.
- Dubovaya, V., Komelina, A., & Ismail, S. H. (2018). The strategic framework of cost management for production competitiveness: World experience. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(4.3), 432-437.
- Ellram, L. M., & Stanley, L. L. (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. *Journal of Purchasing & Supply Management*, 14(3), 180-191.



- Hagiu, A. (2012). Cost management-essential factor for increasing the competitiveness of the Romanian sugar industry. In *Sustainable Rural Development. International Scientific Symposium*. Timișoara, Romania.
- Hilton, R. W., Maher, M. W., & Selto, F. H. (2008). *Cost Management: Strategies for Business Decisions* (4th ed.). McGraw-Hill: IRWAN.
- Jaf, R. A. S., Sabr, S. A., & Nader, K. A. (2015). Impact of management accounting techniques on achieve competitive advantage. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 84-98.
- Kongkiti Phusavat, & Rapee Kanchana. (2007). Competitive priorities of manufacturing firm in Thailand. *Industrial management and Data Systems*, 107(7), 979-996.
- Kornchai Phomlaphatrachakorn. (2018). Strategic cost management and firm profitability: An empirical investigation of instant foods and convenience foods business in Thailand. *International Journal of Business*, 23(4), 358-371.
- Krumwiede, K. R., & Charles, S. L. (2014). The use of activity-based costing with competitive strategies: Impact on firm performance. *Advances in Management Accounting*, 23, 113-148. Bingley: Emerald Group Publishing Limited.
- Liu, Q. (2015). Research on strategic cost management in modern enterprises. *Management and Engineering*, 21, 32-35.
- Malik, Q. A. Saif, M. I., Safwan, N. & Gulzar, A. (2011). Impact of organizational innovation on success of cost management techniques in value creation: Evidence from manufacturing sector of Pakistan. *Africa Journal of Business Management*, 5(15), 6,618-6,624.
- Melo, M. A., & Leone, R. J. G. (2015). Alignment between competitive strategies and cost management: A study of small manufacturing companies. *Brazilian Business Review*, 12(5), 78-96.
- Rounaghi, M. M., Jarrar, H., & Dana, L. P. (2021). Implementation of strategic cost management in manufacturing companies: Overcoming costs stickiness and increasing corporate sustainability. *Future Business Journal*. DOI: 10.1186/s43093-021-00079-4
- Ruan, S. (2020). Research on strategic cost management of enterprise based on Porter's value chain model, *Journal of Physics: Conference Series*. DOI:10.1088/1742-6596/1533/2/022056
- Shi, H. Y. (2005). *Activity based costing and value chain analysis applied in cost management system*. (Doctoral Dissertation). South China University of Technology.
- Sulaeva, S., & Gultceva, O. B. (2016). Traditional and modern cost management systems: A scope and distinctive features. *π-Economy*, 4(246), 173-180.