

บทความวิจัย (ม.ค. – มิ.ย. 2563)

ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงาน
ของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

ชลิต ผลอินทร์หอม นักศึกษาหลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (สาขาการบัญชี) มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Tel: (662) 579 1111 ต่อ2475อีเมลล์ chalit.polinhom@hotmail.com

ดร.ประเวศ เพ็ญภูมิกุล อาจารย์ที่ปรึกษา หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (สาขาการบัญชี) มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Tel: (662) 579 1111 ต่อ2475อีเมลล์ pravassxyz248@gmail.com

บทคัดย่อ

การศึกษาวิจัยเรื่องผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยใช้วิธีการวิจัยแบบผสม (Mixed methods) โดยทำการวิจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ (Qualitative and quantitative research methods) ในการวิจัยเรื่องเดียวกัน เนื่องจากเป็นวิธีที่ช่วยในการค้นคว้าหาคำตอบและยืนยันคำตอบ (Exploratory and Confirmatory Questions) ซึ่งจะช่วยให้ผลการวิจัยมีความน่าเชื่อถือ (Credibility) มากขึ้น การศึกษานี้มีผลการวิจัยทั้งการวิจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณที่สอดคล้องกันพบว่าในสภาวะการแข่งขันทางการค้าทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด จึงก่อให้เกิดการนำเอาแนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ มาทำการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ขึ้นมาใหม่ โดยใช้เครื่องมือในการบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ถือเป็นเครื่องมือต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute costing) ต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing) ต้นทุนเป้าหมาย (Target costing) ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based Costing / Management) ต้นทุนวงจรชีวิต (Life-cycle costing) และการจัดการห่วงโซ่คุณค่า (Value-chain costing) นำมาเป็นเครื่องมือเพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงข้อมูลหลักและข้อมูลรองในการปฏิบัติงาน สำหรับสิ่งที่จะมาช่วยในการตัดสินใจว่าผู้ประกอบการหรือองค์กรนั้น ๆ สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้เหนือกว่าคู่แข่งแล้วหรือไม่ ได้แก่ 1) การที่องค์กรสามารถก้าวขึ้นมาเป็นผู้นำในด้านการความแตกต่าง (Differentiation) โดยจะต้องมีสินค้าหรือบริการที่แตกต่างและเหนือกว่าคู่แข่ง 2) ต้องเป็นผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) เมื่อธุรกิจสามารถควบคุมต้นทุนให้ต่ำกว่าคู่แข่งได้ ย่อมสามารถที่จะตั้งราคาขายให้สูงกว่าคู่แข่ง จนเป็นที่มาของยอดขายและกำไรที่เพิ่มขึ้นได้ และ 3) การเป็นผู้นำเฉพาะจุด (Focus) คือการเลือกที่จะแตกต่างเฉพาะจุดหรือการเลือกที่จะเป็นส่วนใดส่วนหนึ่งของตลาดก็เพียงพอแล้วในการทำธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้ นอกจากนี้ การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันสามารถก่อให้เกิดประสิทธิภาพผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance) ซึ่งประกอบด้วย 1) ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Financial Performance) หมายถึง ตัวเลขกำไรขาดทุนของกิจการ และ 2) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่การเงิน (Non-Financial Performance) รวมถึงการนำไปสู่โอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต โดยสามารถทำให้ผู้บริหารให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมภายนอกและภายในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำข้อมูลต้นทุนไปประยุกต์ใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน ซึ่งการปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตแบบใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาดปัจจุบัน ทำให้ผู้บริหารยังต้องรู้จักใช้วิธีการวิเคราะห์และการวางแผนต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสมและเท่าทันกับสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจด้วยการพัฒนาระบบการบริหารแบบดั้งเดิมให้เป็นระบบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

คำสำคัญ: การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์, ความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการ, ผลการดำเนินงานของกิจการ

Received: November 18, 2019, Revised November 27, 2019, Accepted November 30, 2019

The Impact of using Strategic Cost Management Tools on Competitive Advantage and Performance of Companies in Business in Industrial Estates in THAILAND

Chalit Polinhom Faculty of Accountancy, Sripatum University

Tel: (662) 579 1111 Ext.2475 E-mail:chalit.polinhom@hotmail.com

Dr.Pravas Penvuttikul Faculty of Accountancy, Sripatum University

Tel: (662) 579 1111 Ext.2475E-mail: pravasxyz248@gmail.com

Abstract

Research using mixed methods – both qualitative and quantitative research methods - is conducted on the impact of strategic cost management tools on competitive advantage and operating results in industrial estates in Thailand. These methods aid in exploratory and confirmatory questions, which will lend reliability and credibility to the research results. The study shows consistent results for both the qualitative and quantitative research. Trade competition necessitates that most businesses adjust their structure and production models, as well as their management, to be flexible according to market conditions, thus resulting in the introduction of new cost management concepts to develop applicable principles and strategic cost management. Strategic management tools used as cost tools include Attribute Costing, Quality Costing, Target Costing, Activity Based Costing /Management, Product Life Cycle Costing, and Value Chain Management. These tools provide executives with both primary and secondary information on their operations, which assist them in deciding whether or not their organization can gain a competitive advantage over the competition. 1) The organization may gain an advantage as a leader in differentiation (Differentiation) through different products or services that are superior to competitors. 2) The organization may become a cost leader (Cost Leadership) by keeping their costs lower than their competitors through lower sales prices leading to increased profits. 3) The organization may focus on specific segment of the market in order to do business successfully. Creating a competitive advantage can result in enhanced performance of the business (Firm Performance), which includes 1) Financial Performance - the profit and loss figures of the business, and 2) Non-financial performance - profit opportunities and various obstacles that may affect the organization in the future. Administrators will focus on both the external and internal environments, adapting management concepts to align with new production costs and current market conditions. Administrators will use accurate data and appropriate cost analysis for planning. Decision tools facilitate development from older, traditional management systems towards modern strategic cost management systems able to adapt quickly and efficiently.

Keywords: Strategic Costing Management Technique, Firm Competitive Advantage, Firm Performance

คำขอบคุณ: งานวิจัยนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาหลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (สาขาการบัญชี) มหาวิทยาลัยศรีปทุม

บทนำ

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการแข่งขันสูงอย่างในปัจจุบันองค์กรจะมุ่งเน้นการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืนเพื่อให้สามารถอยู่รอดและประสบความสำเร็จ การสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันนั้นเกิดจากการมีกลยุทธ์การบริหารความแตกต่างของผลิตภัณฑ์และการบริหารรวมไปถึงการบริหารต้นทุนขององค์กรเมื่อเทียบกับคู่แข่ง ทั้งนี้ความแตกต่างที่ประสบความสำเร็จจะสร้างมูลค่าให้กับลูกค้าและช่วยให้องค์กรสามารถกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ของตนเหนือกว่าคู่แข่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารต้นทุนที่เป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้้องค์การประสบความสำเร็จสามารถบรรลุเป้าหมายด้านผลกำไรและบรรลุความยั่งยืนในระยะยาวและสามารถแข่งขันได้โดยเสนอราคาที่ดีกว่าต้นทุนระดับเป้าหมาย การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะเป็นประโยชน์ในการสร้างมูลค่าหรือการลดต้นทุน เช่นเดียวกับแนวคิดการวางตำแหน่งเชิงกลยุทธ์การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าการวิเคราะห์คุณค่าสำหรับลูกค้า และการบริหารต้นทุนตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์(Blocher et al. 2014)การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จึงเป็นเครื่องมือการบริหารต้นทุนที่ได้ผลและเป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวาง ซึ่งประกอบไปด้วยองค์ประกอบสำคัญ 6 ประการได้แก่ 1) ต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute Costing) เป็นลักษณะที่ถูกเรียกว่าวัตถุดิบ ต้นทุนที่มีหัวใจสำคัญอยู่ที่การสร้างสรรค์คุณสมบัติหรือคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ให้เกิดมูลค่าจากราคาต้นทุนที่เพิ่มขึ้นที่จะจ่ายเงินในการซื้อผลิตภัณฑ์นั้นๆ (Ramliak & Rogosic, 2017) 2) ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based Costing/Management) ให้แนวทางการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่นำเชื่อถือมากขึ้น มุ่งที่กิจกรรม มุ่งลดต้นทุนทางอ้อม ไม่ได้ให้ความสนใจมากนักกับการลดต้นทุนทางตรง 3) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Costing) เป็นแนวคิดในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานในระยะยาวโดยจะนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ เหมาะสำหรับใช้ในการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์และการวัดประสิทธิภาพการทำกำไรของผลิตภัณฑ์หรือบริการในระยะยาว (Freiberg & Sujova, 2015) 4) ต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing) เป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพในทุก ๆ กระบวนการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงต้นทุนความเสียหายที่เกิดจากการที่ไม่สามารถทำได้ตามข้อกำหนดหรือตามที่ลูกค้าต้องการได้ ดังนั้น ต้นทุนคุณภาพจึงเป็นต้นทุนที่กระจายอยู่ในทุกส่วนงานขององค์กร ทุกส่วนงานจึงมีหน้าที่บริหารจัดการภายในหน่วยงานให้เกิดความผิดพลาดน้อยที่สุดเพื่อให้เกิดค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด (Crandall & Julien, 2014) 5) ระบบต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) มุ่งไปที่การบริหารให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์อยู่ในระดับที่สอดคล้องกับราคาเป้าหมาย หรือไม่ให้เป็นเป้าหมาย มุ่งเน้นทั้งการลดต้นทุนทางตรงและทางอ้อมของผลิตภัณฑ์ (Currie, 2014) และ 6)การจัดการห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain management) เป็นวิธีการประเมินความได้เปรียบในการแข่งขันโดยกำหนดข้อได้เปรียบเชิงกลยุทธ์และข้อเสียของกิจกรรมในวงจรที่ก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์หรือบริการและเสนอขายให้แก่ผู้ใช้ปลายทาง ด้วยการศึกษาห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุก ๆ กิจกรรมในห่วงโซ่สามารถนำมากำหนดโครงสร้างต้นทุนขององค์กรได้ (Shank & Govindarajan, 2015) สิ่งที่จะมาช่วยในการตัดสินใจว่าผู้ประกอบการหรือองค์กรนั้น ๆ สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้เหนือกว่าคู่แข่งแล้วหรือไม่ ได้แก่ 1) ผู้นำด้านความแตกต่าง (Differentiation) โดยจะต้องมีสินค้าหรือบริการที่แตกต่างและเหนือกว่าคู่แข่ง 2) ผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) เมื่อธุรกิจสามารถควบคุมต้นทุนให้ต่ำกว่าคู่แข่งได้ ย่อมสามารถที่จะตั้งราคาขายให้ถูกกว่าคู่แข่ง จนเป็นที่มาของยอดขายและกำไรที่เพิ่มขึ้นได้ และ 3) ผู้นำเฉพาะจุด (Focus) คือ การเลือกที่จะแตกต่างเฉพาะจุดหรือการเลือกที่จะเป็นส่วนใดส่วนหนึ่งของตลาดก็เพียงพอแล้วในการทำธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้ (Hansen, & Mowen, 2015)นอกจากนี้ การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันสามารถ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance) ซึ่งประกอบด้วย 1) ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Financial Performance) ได้แก่ ยอดขาย กำไรส่วนแบ่งตลาด เป็นต้น และ 2) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่การเงิน (Non-Financial Performance) ได้แก่ คุณภาพสินค้า ความพึงพอใจของลูกค้า การกลับมาใช้สินค้าและบริการซ้ำของลูกค้า เป็นต้น (American Veterinary Medical Association 2015) ในปัจจุบันนิคมอุตสาหกรรมมีการเติบโตแบบต่อเนื่อง และการแข่งขันทางธุรกิจค่อนข้างสูง รวมถึงประเทศไทยได้ทำ

การเปิดการค้าเสรี และการส่งออกผลิตภัณฑ์เพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดโลก อย่างไรก็ตาม จากการเปิดการค้าเสรี ทำให้อุตสาหกรรมมีคู่แข่งภายในประเทศและต่างประเทศ จากปัจจัยและสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรม และธุรกิจในปัจจุบันรัฐบาล ได้มีนโยบายไทยแลนด์ 4.0 โมเดลพัฒนาเศรษฐกิจของรัฐบาลไทย ซึ่งเป็นโอกาสดีที่กิจการนิคมอุตสาหกรรมไทยในการบริหารการดำเนินงานของธุรกิจในการตอบสนองต่อนโยบายของภาครัฐและภาคอุตสาหกรรมเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มและการเติบโตอย่างยั่งยืน ดังนั้นจากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษา “ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย” ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการพัฒนา หรือปรับปรุงการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน และเพิ่มประสิทธิภาพผลการดำเนินงานทั้งด้านการเงินและมีใช้การเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

วัตถุประสงค์

- 1) เพื่อศึกษาผลกระทบทางตรงของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย
- 2) เพื่อศึกษาผลกระทบทางตรงของความได้เปรียบทางการแข่งขันต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย
- 3) เพื่อศึกษาข้อมูลเชิงคุณภาพที่ได้จากความเห็นของผู้ให้ข้อมูลหลัก

วิธีวิจัย

การศึกษาวิจัย เรื่อง “ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย” ใช้วิธีการวิจัยแบบผสม (Mixed methods) โดยทำการวิจัยเชิงปริมาณ (Qualitative and Quantitative Research Methods) และเชิงคุณภาพในการวิจัยเรื่องเดียวกัน เนื่องจากเป็นวิธีที่ช่วยในการค้นคว้าหาคำตอบและยืนยันคำตอบ (Exploratory and Confirmatory Questions) ซึ่งจะช่วยให้ผลการวิจัยมีความน่าเชื่อถือ (Credibility) มากขึ้น เนื่องจากผลการวิจัยจากวิธีการวิจัยแบบผสมสามารถเสริมต่อกันโดยใช้ผลการวิจัยจากวิธีหนึ่งอธิบายขยายความผลการวิจัยอีกวิธีหนึ่ง ช่วยให้การตอบคำถามการวิจัยได้ละเอียดชัดเจนมากกว่าการใช้รูปแบบการวิจัยอย่างใดอย่างหนึ่งเพียงรูปแบบเดียว (Creswell, 1998; Glaser & Strauss, 1967)

การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research Methods)

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) คือ ผู้บริหารฝ่ายบัญชี ผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่กำหนดกลยุทธ์ หรืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย จากข้อมูลจำนวนบริษัทที่มีอยู่ทั้งสิ้นจำนวน 5,790 บริษัท (จากข้อมูลของนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 7 พฤศจิกายน 2561)

กลุ่มตัวอย่าง (Sampling) คือ ผู้บริหารฝ่ายบัญชี ผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่กำหนดกลยุทธ์ หรืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย สำหรับการพิจารณาความเหมาะสมของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการพิจารณาถึงขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่มีความเหมาะสมกับการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้เครื่องมือทางสถิติ Structural Equation Modeling (SEM) ซึ่งผู้วิจัยใช้วิธีการกำหนดกลุ่มตัวอย่างตามกฎแห่งความชัดเจน (Rule of Thumb) ขนาดของตัวอย่างที่เหมาะสมในงานที่มีการวิเคราะห์องค์ประกอบ การวิเคราะห์เส้นทาง และโมเดลสมการโครงสร้าง Comrey, (1973) ได้ให้ข้อเสนอแนะขนาดตัวอย่างที่เหมาะสม โดยกำหนดขอบเขตของตัวอย่าง ควรมีหน่วยตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาไม่ต่ำกว่า 200 ตัวอย่าง (Kline, 2010) และ นอกจากนี้ยังมีนักสถิติ และนักวิจัยที่มีชื่อเสียงอีกหลายท่าน เช่น (Hair,

et al, 2010, อ้างถึงใน ธาณินทร์ ศิลป์จารุ, 2555) ได้แนะนำถึงงานวิจัย ประเภทนี้ว่าควรใช้ขนาดตัวอย่างระหว่าง 15-20 ตัวอย่าง ต่อ 1 พารามิเตอร์ที่เป็นตัวแปรทำนาย (Shumacker & Lomax, 2010) ซึ่งสอดคล้องกับ (Anderson & Gerbing, 1988) 15-20 เท่าของจำนวน ตัวแปรเชิงสังเกต ดังนั้น ขนาดตัวอย่างที่มีความเหมาะสมและเพียงพอจึงควรมีน้อย (15 x 20 = 300) ถึง (20 x 20 = 400) ซึ่งผลจากการคำนวณดังกล่าวเป็นจำนวนของขนาดกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำ 300 ตัวอย่าง ที่สามารถนำมาใช้ ในการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยเครื่องมือทางสถิติ Structural Equation Modeling (SEM) โดยสอดคล้องกับ กลุ่มตัวอย่างที่ได้มาจากการคำนวณขนาดกลุ่มตัวอย่างด้วยสูตรของ Krejcie & Morgan (1970) จำนวน 306 ตัวอย่าง และ ควรทำการเก็บกลุ่มตัวอย่างเพิ่มอีกร้อยละ 10 เพื่อขาดเหลือ ไม่พบ ไม่ยอมตอบ ฯลฯ ดังนั้นการวิจัยในครั้งนี้มีขนาดกลุ่ม ตัวอย่างที่จะทำการเก็บข้อมูลทั้งหมดอยู่ที่ 400 ตัวอย่าง โดยในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ได้ทำการเก็บข้อมูลจาก 400 บริษัท ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ให้ข้อมูลที่สามารถนำมาใช้งานได้ทั้งหมด และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ซึ่งมีขั้นตอนในการสุ่มตัวอย่าง ดังนี้ 1. จำแนกประชากรผู้บริหรฝ่ายบัญชี ผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่ กำหนดกลยุทธ์ หรืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย และ 2. กำหนดกลุ่มตัวอย่างผู้บริหารฝ่าย บัญชี ผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่กำหนดกลยุทธ์ หรืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ตาม สัดส่วนของประชากร

เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล

สำหรับส่วนที่เป็นการศึกษาเชิงปริมาณนั้น ผู้วิจัยกำหนดให้ใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยเก็บข้อมูลจากผู้ให้ ข้อมูลของกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้บริหารหรือผู้ปฏิบัติงานด้านการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กร โดยการสำรวจในส่วนนี้จะเป็นการ สำรวจเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และการสำรวจสถานการณ์ที่เป็นอยู่ขององค์กรเกี่ยวกับ การใช้เครื่องมือ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการ เพื่อขยายความสามารถด้าน ข้อมูลต้นทุน และระดับความสามารถในการแข่งขัน นำข้อมูลมาใช้ในการวิเคราะห์ และทดสอบสมมติฐานการวิจัยต่อไป โดย ลักษณะของแบบสอบถามจะประกอบด้วย 1. การสำรวจข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยข้อความแบบให้ เลือกตอบได้คำตอบเดียว จำนวน 5 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และระยะเวลาในปฏิบัติงานในตำแหน่ง งาน 2. การสำรวจความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามประเด็นที่ 1 ระดับความสำคัญของปัจจัยการนำระบบต้นทุนเข้ามา ใช้ในองค์กร ประเด็นที่ 2 ระดับความสามารถด้านข้อมูลต้นทุนที่เพิ่มขึ้นขององค์กรประเด็นที่ 3 ระดับความสามารถในการ แข่งขันขององค์กร ประเด็นที่ 4 ความคิดเห็นเพิ่มเติมของผู้ตอบแบบสอบถามการสำรวจประเด็น จะใช้แบบสอบถาม ซึ่งแต่ละ ประเด็นจะมีระดับคะแนน (Rating Scale) 5 ระดับ ตามแบบวัดเจตคติด้วยเทคนิคของลิเคิร์ท (Likert Technique) สำหรับการตรวจสอบเครื่องมือของแบบสอบถามนั้น จะใช้วิธีการหาค่าความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์หรือ เนื้อหา (Index of Item Objective Congruence หรือ IOC) ของผู้เชี่ยวชาญจากการให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบแบบสอบถาม การวิจัย โดยจะให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบไม่น้อยกว่า 5 คนในการตรวจสอบ ในการตรวจพิจารณาข้อคำถาม แล้วนำผลคะแนน ที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญมาคำนวณหาค่า IOC ตามสูตร เกณฑ์สำหรับความเที่ยงตรง ข้อคำถามที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.50-1.00 มีความเที่ยงตรง ใช้ได้ และข้อคำถามที่มีค่า IOC ต่ำกว่า 0.50 ต้องปรับปรุง ยังใช้ไม่ได้เนื่องจากมันจะทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามโดยจะนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นมาและปรับปรุงแก้ไขแล้วไปทำการทดสอบ (Pre-test) จำนวน 30 ชุด กับกลุ่มตัวอย่างที่คัดเลือกไว้เป็นกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับประชากรที่ต้องการศึกษาแล้วนำมา ทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการหาความน่าเชื่อถือตามเกณฑ์โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอล ฟา (Alpha Coefficient) ที่ Cornbach (1951) ได้นำเสนอไว้ว่า ค่าแอลฟา ควรมากกว่าหรือเท่ากับ 0.7 สำหรับงานวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการวิจัยครั้งนี้ ใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows และโปรแกรม LISREL ในการ วิเคราะห์ข้อมูลซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

1. ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับกลุ่มตัวอย่างและตัวแปรวิเคราะห์ข้อมูลโดยการแจกแจงความถี่ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าความแปรปรวน และความเชื่อมั่นของตัวแปรสังเกตได้รวมทั้งตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นในการวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรม SPSS

2. ตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลการวัด (Measurement Model) เพื่อยืนยันว่าเครื่องมือที่สร้างขึ้นหรือเครื่องมือที่พัฒนาขึ้นมีโครงสร้างตามองค์ประกอบที่ได้กำหนดไว้และเชื่อมั่นได้ว่าตัวแปรสังเกตได้แต่ละกลุ่มนั้น เป็นตัวบ่งชี้ที่เหมาะสมสำหรับตัวแปรแฝงที่กำหนดไว้ โดยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirm factor analysis) ในโปรแกรม LISREL

3. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson correlation coefficient) และทดสอบนัยสำคัญด้วยค่าที (t-test) เพื่อนำไปใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างต่อไป

4. การวิเคราะห์การพัฒนา ผู้วิจัยได้ทำวิเคราะห์โมเดลความสัมพันธ์ระหว่าง ตัวแปรปัจจัยที่เป็นสาเหตุได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (ATTC) ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม (ACTC) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (PROC) ต้นทุนคุณภาพ (QUAC) ต้นทุนเป้าหมาย (TARC) และการจัดการห่วงโซ่คุณค่า (VALU) ปัจจัยส่งผ่าน ได้แก่ ตัวแบบผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ตัวแบบผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และ ตัวแบบผู้นำเฉพาะจุด (Focus) และปัจจัยที่เป็นตัวแปรตามหรือความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ได้แก่ ตัวแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และตัวแบบผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ด้วยวิธีการ Maximum Likelihood ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป LISREL 8.80 เพื่อทำการเปรียบเทียบถึงความกลมกลืนระหว่างโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยเกณฑ์ในการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และเพื่อให้เกิดความกลมกลืนระหว่างโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผู้วิจัยจึงได้ดำเนินการปรับโมเดล (Model Modification) โดยพิจารณาจากคำแนะนำในการปรับพารามิเตอร์ในโมเดลด้วยค่าดัชนีปรับโมเดล (Model Modification Indices: MI) จากนั้นปรับพารามิเตอร์โดยยินยอมให้ผ่อนคลายข้อตกลงเบื้องต้นให้ค่าความคลาดเคลื่อนสัมพันธ์กันได้ จนกระทั่งค่าดัชนีความกลมกลืนมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยรายละเอียดของการปรับแก้โมเดลเพื่อให้มีความสอดคล้องกลมกลืน (Model fit) กับข้อมูลเชิงประจักษ์ เพื่อวิเคราะห์โมเดลตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ ถ้าผลการวิเคราะห์พบว่า โมเดลตามสมมติฐานไม่สอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผู้วิจัยจะดำเนินการการปรับโมเดลใหม่โดยอาศัยเหตุผลเชิงทฤษฎีและดัชนีปรับโมเดล (Model Modification indices) เพื่อให้ได้โมเดลที่สอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ที่ดีที่สุดจากค่าสถิติที่ใช้ในการตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูลเชิงประจักษ์

การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) กำหนดผู้ให้ข้อมูลหลัก คือ ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารฝ่ายบัญชี หรือผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่กำหนดกลยุทธ์ของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยจำนวน 8 คน โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ 1.อายุอยู่ในช่วงระหว่าง 40 – 55 ปี 2.ประสบการณ์การทำงานในนิคมอุตสาหกรรม มากกว่า 5 ปีขึ้นไป 3.ตำแหน่งงานได้แก่ ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารฝ่ายบัญชี หรือผู้บริหารฝ่ายการเงิน ผู้บริหารที่กำหนดกลยุทธ์ของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย 4.วุฒิการศึกษา ระดับปริญญาโทขึ้นไป

เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลส่วนที่เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพนั้น การรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยใช้เทคนิคการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) ด้วยแบบสัมภาษณ์เชิงลึก โดยผู้วิจัยจะดำเนินการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลหลักด้วยตนเองเพื่อให้สามารถเพิ่มเติมคำถามที่ควรถามหากมีประเด็นที่น่าสนใจเพิ่มเติมไปจากคำถามโครงสร้างที่วางไว้ และจดบันทึกคำให้สัมภาษณ์ของผู้ให้ข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์เพิ่มเติมในภายหลัง หากมีความจำเป็นก็จะขออนุญาตเพื่อดำเนินการสัมภาษณ์เพิ่มเติม สิ่งที่จะรวบรวมจากการสัมภาษณ์เชิงลึกนี้ได้แก่ ตัวแปรต้นที่จำเป็นต้องมี ที่จะส่งผลต่อตัวแปรกลาง ซึ่งอาจ

เป็นตัวแปรต้นตัวเดียวกับที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมหรือตัวแปรอื่น ๆ นอกเหนือจากนั้น เมื่อรวบรวมข้อมูลได้แล้ว จะนำข้อมูลมาประมวลผลด้วยการทำดัชนีข้อมูล ทำข้อสรุปชั่วคราว กำจัดข้อมูล แล้วสร้างบทสรุปและพิสูจน์บทสรุป

ผลการวิจัย และ อภิปรายผล

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างตามวัตถุประสงค์นั้นผู้วิจัยกำหนดเป็น 6 ขั้นตอนได้แก่ ผลการศึกษาปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง ปัจจัยด้านผู้นำเฉพาะจุด พบว่าข้อมูลเชิงประจักษ์สอดคล้องกับปัจจัยผู้นำด้านต้นทุนต่ำอย่างสมบูรณ์ด้วย (P-value ของ ไค-สแควร์ =1, RMSEA =0.000) สรุปได้ว่าตัวแปรเชิงสาเหตุทั้ง 6 ได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (ATTC) ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม (ACTC) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (PROC) ต้นทุนคุณภาพ (QUAC) ต้นทุนเป้าหมาย (TARC) และ การจัดการห่วงโซ่คุณค่า (VALU) สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของการเป็นผู้นำแบบต้นทุนต่ำได้ร้อยละ 85.00 ($R^2=0.85$) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) ได้ร้อยละ 71.00 ($R^2=0.71$) ปัจจัยด้านผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ได้ร้อยละ 69.00 ($R^2=0.69$) โดยตัวแปรที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับปัจจัยด้านผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และปัจจัยผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN)สรุปได้ว่าตัวแปรเชิงสาเหตุทั้ง 3 ได้แก่ ตัวแบบผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ตัวแบบผู้นำด้านความแตกต่าง(DIFF) และตัวแบบผู้นำเฉพาะจุด (Focus) สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวแบบปัจจัยด้านผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA)ได้ร้อยละ 87.00 ($R^2=0.87$) และปัจจัยผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN)ได้ร้อยละ 85.00 ($R^2=0.85$) โดยตัวแปรทั้ง 3 ตัวที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับการวิเคราะห์โมเดลความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรปัจจัยที่เป็นสาเหตุได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (ATTC) ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม (ACTC) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (PROC) ต้นทุนคุณภาพ (QUAC) ต้นทุนเป้าหมาย (TARC) และการจัดการห่วงโซ่คุณค่า (VALU) ปัจจัยส่งผ่านได้แก่ตัวแบบผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ตัวแบบผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และตัวแบบผู้นำเฉพาะจุด (Focus)และปัจจัยที่เป็นตัวแปรตามหรือความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ได้แก่ ตัวแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และตัวแบบผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ด้วยวิธีการ Maximum Likelihood ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป LISREL 8.80 เพื่อทำการเปรียบเทียบถึงความกลมกลืนระหว่างโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยเกณฑ์ในการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผู้วิจัยพิจารณาจากค่าสถิติ ได้แก่ ประกอบด้วย ดัชนี ค่า $\chi^2=438.47$, $df=16$, $p\text{-value}=0.000$, $CFI=0.950$, $GFI=0.830$ $AGFI=0.310$, $RMSEA=0.259$ และ $SRMR=0.051$ ค่าสถิติที่สำคัญไม่ผ่านเกณฑ์ตามที่กำหนด เพื่อให้เกิดความกลมกลืนระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์กับรูปแบบผู้วิจัยจึงได้ดำเนินการปรับโมเดล (Model Modification) เมื่อปรับแล้วพิจารณาค่าดัชนีความกลมกลืนของโมเดลพบว่าโมเดลสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยมีค่าดัชนีความกลมกลืนทั้ง 6 ดัชนีที่ผ่านเกณฑ์การยอมรับคือค่าดัชนี $\chi^2/df=0.775$, $CFI=1.000$, $GFI=1.00$, $AGFI=0.980$, $RMSEA=0.000$ และ $SRMR=0.004$ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าโมเดลแบบจำลองสมการเชิงโครงสร้างมีความเหมาะสมกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์

สำหรับผลการวิจัยและการอภิปรายผลในการวิจัยครั้งนี้แบ่งตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยทั้ง 3 ข้อ ได้แก่

1) ผลกระทบทางตรงของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ประกอบด้วย 6 สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 การใช้ต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 1a : การใช้ต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 1b : การใช้ต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 1c : การใช้ต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้แก่ ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.09 0.18 และ 0.19 ตามลำดับ และต้นทุนคุณลักษณะมีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ผ่านความได้เปรียบทางการแข่งขันในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ผ่านตัวแปรส่งผ่าน ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และ ปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.16 และ 0.15 ตามลำดับสอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ จึงสรุปได้ว่า ด้านต้นทุนคุณลักษณะ ประกอบด้วย ตัวชี้วัดจำนวน 5 ตัวแปร ได้แก่ 1) กิจการมุ่งเน้นต้นทุนของคุณสมบัติคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่ดึงดูดลูกค้าได้เหมาะสม 2) กิจการมุ่งเน้นการคำนวณต้นทุนทำให้นักบัญชีใช้ข้อมูลเชิงกลยุทธ์และข้อมูลค่าใช้จ่ายได้ครบถ้วน 3) กิจการให้ความสำคัญกับการคิดต้นทุนของคุณลักษณะหรือลักษณะที่จัดหาโดยผลิตภัณฑ์และการตรวจสอบและรายงานค่าใช้จ่ายเหล่านี้อย่างสม่ำเสมอ 4) กิจการมุ่งเน้นประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือ การเตรียมการรับประกันอย่างสม่ำเสมอ และ 5) กิจการให้ความสำคัญกับการรับประกันการจัดหาและการบริการหลังการขายอย่างเหมาะสมส่งผลทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงินสอดคล้องกับสมมติฐานที่ 1 ซึ่งสามารถอธิบายต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute Costing) หรือที่เรียกว่า ต้นทุนของคุณสมบัติคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่ดึงดูดลูกค้า ต้นทุนคุณลักษณะเหล่านี้ถูกมองว่าเป็นวัตถุดิบ โดยเทคนิคนี้ขึ้นอยู่กับความคิดที่ว่าผลิตภัณฑ์เป็นที่พึงปรารถนาเนื่องจากคุณสมบัติที่ถูกค่าให้ไว้ (Lancaster, 1979) การคำนวณต้นทุนทำให้นักบัญชีใช้ข้อมูลเชิงกลยุทธ์และข้อมูลค่าใช้จ่าย สิ่งเหล่านี้ จะส่งผลต่อการคิดต้นทุนของคุณลักษณะหรือลักษณะที่จัดหาโดยผลิตภัณฑ์และการตรวจสอบและรายงานค่าใช้จ่ายเหล่านี้อย่างสม่ำเสมอ โดยคุณสมบัติที่สามารถคำนวณได้ ได้แก่ ตัวแปรประสิทธิภาพการดำเนินงานความน่าเชื่อถือ การเตรียมการรับประกันระดับของการตกแต่งและการตกแต่งการประกันการจัดหา และการบริการหลังการขาย ดังนั้น ต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute Costing) หมายถึง การคิดต้นทุนของคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่ดึงดูดลูกค้า คุณสมบัติที่สามารถคำนวณได้ ได้แก่ ตัวแปรประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือ การเตรียมการรับประกันระดับของการตกแต่ง และการตัดประกันการจัดหาและการบริการหลังการขาย ที่มีหัวใจสำคัญอยู่ที่การสร้างคุณค่าคุณสมบัติจนลูกค้าเกิดความเต็มใจที่จะจ่ายเงินในการซื้อผลิตภัณฑ์นั้น ๆ (Ramljak and Rogosic, 2012) ซึ่งผลการวิจัยที่ยอมรับสมมติฐานสอดคล้องกับการศึกษา การใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยมีตัวแปรต้น การสร้างความแตกต่าง และการสร้างความรับรู้และมีตัวแปรตาม ประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจซึ่งทำการศึกษากับผู้จัดการฝ่ายบัญชีจำนวน 229 คนผลการศึกษาพบว่าความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์การสร้างแตกต่างและการรับรู้คุณภาพสามารถทำให้การดำเนินธุรกิจเกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นได้ (Ebru Aykan , 2015) เช่นเดียวกับการศึกษาของ Sliman Alsoboa (2015) ได้ศึกษาถึงตัวแปรต้น ได้แก่ ประสิทธิภาพ ผลการดำเนินงานทางการเงินและผลการดำเนินงานของตลาด และมีตัวแปรตาม คือ การคิดต้นทุนแบบต้นทุนคุณลักษณะ LCC ซึ่งมีกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ บริษัท ผู้ผลิตที่จดทะเบียนในจอร์แดน (JLMC) จำนวน 91 บริษัทผลการวิจัยสรุปว่าการคำนวณต้นทุนของต้นทุนคุณลักษณะมีผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับประสิทธิภาพและผลการดำเนินงานของบริษัท

สมมติฐานที่ 2 การใช้ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 2a : การใช้ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 2b : การใช้ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 2c : การใช้ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม/การบริหารโดยกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) เพียงปัจจัยเดียว ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.16 และไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยทั้งในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ 2 ดังนั้น ระบบต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based Costing/Management) หมายถึง การคิดต้นทุนในการผลิตทางอ้อมของผลิตภัณฑ์โดยใช้ตัวหลักต้นทุนเพื่อแทนที่ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมที่มักไม่สามารถให้รายละเอียดของต้นทุนและข้อมูลที่มีคุณภาพสำหรับการตัดสินใจ ระบบต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรม และระบบต้นทุนเป้าหมายต่างก็ถือได้ว่าเป็นแนวทางการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ซึ่งไม่สามารถกำหนดต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์หรือบริการได้อย่างถูกต้อง และไม่สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับการตัดสินใจในการดำเนินงานด้วยความบกพร่องเหล่านี้ ผู้บริหารจะสามารถตัดสินใจได้โดยอาศัยข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ความเสี่ยงนี้จะสูงขึ้นสำหรับองค์กรที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการหลายประเภท ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะช่วยให้องค์การบรรลุแนวทางการแก้ปัญหาเหล่านี้ด้วยความต้องการทรัพยากรขององค์กรน้อยลง (Kaplan & Cooper, 1998) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีแนวคิดที่สำคัญ คือ กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นแล้วจึงคิดต้นทุนเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีการแบ่งกิจกรรมออกเป็น 4 ระดับ คือ 1) กิจกรรมระดับหน่วย (Unit-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต ก่อให้เกิดต้นทุนตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Cost) โดยต้นทุนฐานกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับหน่วยของผลิตภัณฑ์ 2) กิจกรรมระดับกลุ่ม (Batch-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละกลุ่ม (Batch) โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยผลิตในกลุ่มเหล่านั้น ทำให้เกิดต้นทุนฐานกิจกรรมตามกลุ่ม (Batch Level Cost) เช่น ต้นทุนการจัดเตรียมเครื่องจักร ต้นทุนการอบเซรามิกโดยใช้เตาเผา เป็นต้น 3) กิจกรรมระดับผลิตภัณฑ์ (Product-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อสนับสนุนการผลิตและขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่แตกต่างกันได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทและลักษณะเฉพาะตัวของผลิตภัณฑ์ เช่น ต้นทุนการออกแบบและทำผลิตภัณฑ์ตัวอย่างตามคำสั่งผลิตของลูกค้า เป็นต้น 4) กิจกรรมระดับอำนวยการ (Facility-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน (Common Cost) หรือต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อสนับสนุนกระบวนการผลิตโดยทั่วไป (Facility Level Cost) ที่เกิดขึ้นในโรงงาน โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนกลุ่ม หรือความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์ เช่น ต้นทุนการรักษาความปลอดภัยโรงงาน ต้นทุนบำรุงรักษาโรงงาน ต้นทุนการบริหารโรงงาน เป็นต้น การคิดต้นทุนตามกิจกรรมจึงเป็นเครื่องมือต้นทุนที่มีประสิทธิภาพที่ใช้ร่วมกับเครื่องมือต้นทุนอื่น ๆ เพื่อวัดต้นทุน ศูนย์รวมกิจกรรม ทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม เชื่อมโยงกิจกรรมกับทรัพยากร เชื่อมโยงกิจกรรมกับศูนย์รวมกิจกรรม การประยุกต์ใช้การคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารเชิงกิจกรรมจะช่วยปรับปรุงประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน การเพิ่มความได้เปรียบในการแข่งขันและคุณค่าขององค์กร ซึ่งจากผลการวิจัยไม่ยอมรับสมมติฐานทำให้ไม่สอดคล้องกับการศึกษาโดยใช้ SMA ที่มีตัวแปรต้น คือ การจัดการทางบัญชีในรูปแบบการปฏิบัติ และตัวแปรตาม คือ การวางตำแหน่งเชิงกลยุทธ์ ความได้เปรียบทางการแข่งขันและ ส่วนแบ่งการตลาด ซึ่งมีกลุ่มตัวอย่างได้แก่ ผู้จัดการธนาคาร จำนวน 71 แห่งในไนจีเรีย พบว่า SMA มีความแตกต่างในด้านคุณสมบัติและการวางแผนทาง

ที่เกี่ยวกับการบัญชีการจัดการ ทั้งนี้ หลักดำเนินงานของ SMA มีส่วนสำคัญในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในด้านความได้เปรียบทางการแข่งขันและส่วนแบ่งและมีผลทำให้การตลาดเพิ่มขึ้น (Collins S. Obohn, Solabomi O. Ajibolade , 2014)

สมมติฐานที่ 3 การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่มีผลกระทบโดยตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 3a : การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่มีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 3b : การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่มีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 3c : การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่มีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้แก่ ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.13 และ 0.07 ตามลำดับ และการใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยผ่านความได้เปรียบทางการแข่งขัน ในรูปแบบผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ผ่านตัวแปรส่งผ่าน ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.09 สอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ แต่ไม่มีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) สอดคล้องกับสมมติฐานที่ 3 โดยสรุประบบต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) หมายถึง การกำหนดต้นทุนเป้าหมายเป็นเทคนิคที่สำคัญในการบริหารต้นทุนผลิตภัณฑ์ระหว่างขั้นตอนการออกแบบ โดยคำนวณต้นทุนเป้าหมายที่ต้องการให้เป็นจากราคาขายในตลาดลบด้วยกำไรที่ต้องการตั้งแต่ในขั้นตอนการพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้ผลกำไรที่เพียงพอเมื่อนำผลิตภัณฑ์นั้น ๆ เข้าสู่ตลาดโดยทั้งระบบการนำแนวคิดต้นทุนเป้าหมายไปสู่แนวทางปฏิบัติ (Install a Comprehensive Target Costing Approach within an Organization) การนำแนวคิดต้นทุนเป้าหมายไปสู่แนวทางปฏิบัติได้มีด้วยกัน 10 ขั้นตอนดังนี้ 1) การสร้างทัศนคติและวัฒนธรรมองค์กร สิ่งแรกเริ่มที่สำคัญที่สุดจะต้องดำเนินการ คือ การที่จะทำให้เกิดมีการเปลี่ยนแนวความคิดการพัฒนาผลิตภัณฑ์จากที่มีแนวคิดมุ่งไปที่ผลิตภัณฑ์ด้านเทคนิคเป็นแนวคิดที่จะพัฒนาผลิตภัณฑ์มุ่งไปที่ให้ผลิตภัณฑ์มีราคาขายเป็นราคาตลาด และสนองตอบต่อความต้องการของลูกค้า เป็นพื้นฐานเบื้องต้นในการจัดการต้นทุนเป้าหมายให้มีการออกแบบผลิตภัณฑ์กำหนดความต้องการของผลิตภัณฑ์ (Product Requirements) และการผลิตผลิตภัณฑ์ 2) การตั้งมั่นให้ผลิตภัณฑ์มีเป้าหมายราคาขายเป็นราคาตลาด ราคาเป้าหมายเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งที่ต้องรักษาไว้ซึ่งเป็นการรักษาตำแหน่งในตลาด (Market Share) ต้องใช้ราคาขายเป็นกลยุทธ์ในแผนการตลาด โดยต้องคำนึงถึงราคาขายของคู่แข่ง ราคาขายที่เหมาะสมในตลาดและความยืดหยุ่นของความต้องการ (Demand) ผลิตภัณฑ์ การตอบสนองต่อราคาเป้าหมายให้ได้โดยการวิเคราะห์ตลาด วิเคราะห์กำลังซื้อของลูกค้าและวิเคราะห์คู่แข่ง 3) การกำหนดต้นทุนเป้าหมาย การตั้งมั่นที่ต้นทุนเป้าหมาย นั้นต้องกำหนดต้นทุนเป้าหมายให้ได้ก่อน โดยใช้ตารางการคำนวณราคาต้นทุนเป้าหมาย โดยกำหนดค่าแตกต่างระหว่างราคาต้นทุนกับราคาขาย (Profit Margin) ค่าประกันการสำรองจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ไม่สามารถควบคุมได้ ถ้าเส้นทางการเกิดต้นทุนนี้รวมค่าใช้จ่ายในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ก็นำมาคิดด้วย ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่กล่าวมานี้ จะถูกหักออกจากราคาขาย ดังนั้น จะเห็นได้ว่าต้นทุนเป้าหมายจะมีระดับที่ต่ำลงตามขั้นตอนตลอดเส้นทางการเกิดต้นทุน เราสามารถเห็นภาพการเกิดต้นทุนในทุกขั้นตอนและสามารถออกแบบกระบวนการของการผลิตให้สอดคล้องกับต้นทุนเป้าหมายได้ 4) สร้างสมดุลระหว่างต้นทุนเป้าหมายกับความต้องการ ต้นทุนเป้าหมายค่าสุดท้ายเป็น ต้นทุนเป้าหมายที่มีความสมดุลกับความต้องการของผลิตภัณฑ์จะสามารถเห็นความชัดเจนของการเกิดต้นทุนตลอดเส้นทาง ทำให้เห็นโอกาสที่จะควบคุมต้นทุนได้ในแต่ละกิจกรรมสามารถกำหนดรายละเอียดของการใช้วัสดุรายละเอียด

ของการปฏิบัติทั้งนี้ต้องสอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า และมีความเข้าใจถึงความต้องการของลูกค้าอย่างถูกต้อง ทั้งทางด้านการใช้ประโยชน์จากผลิตภัณฑ์คุณภาพของผลิตภัณฑ์ 5) การกำหนดกระบวนการที่ทำให้เกิดต้นทุนและโครงสร้างองค์กรกระบวนการที่กำหนดในแต่ละขั้นตอนนั้นจะต้องถูกวิเคราะห์ด้วยเครื่องมือหลายชนิดใช้ในการตัดสินใจเลือกกระบวนการที่ทำให้เกิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ เลือกกิจกรรมในแต่ละขั้นตอนเลือกวิธีการปฏิบัติที่ทำให้เกิดต้นทุนตามเป้าหมายด้วย นั่นก็คือ องค์กรสามารถที่จะควบคุมต้นทุนเป้าหมายได้ตลอดกระบวนการได้ทุกขั้นตอน ได้ทุกกิจกรรม ที่สามารถควบคุมได้ พร้อมกันนี้ต้องมีการกำหนดโครงสร้างองค์กรให้มีความมุ่งมั่นในการควบคุมต้นทุนเป้าหมายด้วย โดยให้มีลักษณะเป็นความร่วมมือกันเป็นทีม อันประกอบไปด้วย การตลาดวิศวกรรมการผลิต การจัดซื้อและการบริหารการเงิน ต้องพร้อมใจกันมุ่งมั่นเป็นความรับผิดชอบต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วมกัน ให้ถือเป็นหน้าที่ที่กำหนดอย่างชัดเจน 6) การระดมสมองและการวิเคราะห์ เพื่อให้เกิดทางเลือก การระดมสมองและการวิเคราะห์นั้นว่าเป็นสิ่งสำคัญอันดับสองที่จะทำให้เกิดความสำเร็จในการจัดทำต้นทุนเป้าหมายรองจากการสร้างทัศนคติและวัฒนธรรมองค์กร การระดมสมองจากคนในหลาย ๆ หน่วยงาน จากแนวคิดนอกกรอบ การคิดแบบสร้างสรรค์ทำให้เกิดทางเลือกใหม่ ๆ อยู่เสมอ การตัดสินใจเลือกกระบวนการ ขั้นตอนหรือกิจกรรมใด จำเป็นต้องวิเคราะห์เพื่อให้ได้ทางเลือกที่ดีที่สุด สามารถสนองตอบต่อต้นทุนเป้าหมายและตรงตามความต้องการของลูกค้า 7) แบบจำลองเส้นทางของการเกิดต้นทุนเป้าหมายเพื่อการตัดสินใจแบบจำลองเส้นทางของการเกิดต้นทุนเป้าหมายเพื่อการตัดสินใจและตารางแสดงเส้นทางของการเกิดต้นทุนเพื่อกำหนดต้นทุนเป้าหมาย เป็นเครื่องมือที่สำคัญมาก ทำให้สามารถประเมินผลแนวคิดสามารถเห็นภาพการเกิดต้นทุนในแต่ละขั้นตอนได้อย่างง่ายดาย สามารถกำหนดทางเลือกและพัฒนาได้อย่างต่อเนื่อง 8) การใช้เครื่องมือในการลดต้นทุน เครื่องมือต่างๆ ได้ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อช่วยให้การออกแบบกิจกรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ กิจกรรมการสร้างกระบวนการผลิต กระบวนการประกอบ กระบวนการตรวจสอบ กระบวนการทดสอบ การสร้างแบบจำลอง และมาตรฐานชิ้นส่วนแล้วแต่มีเครื่องมือช่วยดำเนินการทั้งสิ้น ดังนั้นการที่จะควบคุมต้นทุนแต่ละกระบวนการให้ได้ตามเป้าหมาย ต้องรู้จักเลือกเครื่องมือมาใช้ให้เหมาะสมและใช้เครื่องมือได้อย่างมีประสิทธิภาพและเช่นเดียวกันกับการวิเคราะห์คุณค่า การวิเคราะห์คุณสมบัติการใช้งานของผลิตภัณฑ์จำเป็นต้องวิธีการที่เหมาะสม มีฐานข้อมูลที่ดีเจ้าหน้าที่วิเคราะห์ได้รับการอบรมอย่างดีและต้องสนับสนุนเครื่องมือช่วยในการวิเคราะห์ด้วย 9) การลดต้นทุนโดยอ้อม ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบไปด้วยต้นทุนโดยอ้อมประมาณ 30-50 % ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องค้นหาให้พบ และจัดการกับต้นทุนโดยอ้อมเหล่านี้ โดยการทวนสอบกระบวนการต่าง ๆ ว่ามีต้นทุนแฝงอยู่หรือไม่และทำการการลดกิจกรรมต่าง ๆ ที่ไม่ได้สร้างคุณค่าลง แต่มีกิจกรรมการพัฒนาบุคลากร ซึ่งดูเหมือนว่าเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์โดยตรงแต่ในระยะยาวถึงจะกระทบ ดังนั้น การพิจารณาต้องคำนึงถึงผลในระยะยาวด้วย การใช้การคิดคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น (Activity-Based Costing : ABC) และการการทำความเข้าใจลำดับขั้นในการเกิดต้นทุน จะเป็นตัวขับเคลื่อนในการตัดสินใจว่าผลกระทบจากต้นทุนโดยอ้อมที่ควรหลีกเลี่ยง 10) การวัดผลและธำรงรักษาต้นทุนเป้าหมาย การเฝ้าติดตามผลของการเกิดต้นทุนมีความจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อให้ทราบตรงตามที่กำหนดเป้าหมายหรือไม่ ซึ่งจะทำให้สามารถปรับปรุงและพัฒนาได้อย่างต่อเนื่อง การจัดการที่มุ่งผลสำเร็จในการทำต้นทุนผลิตภัณฑ์ตรงตามต้นทุนเป้าหมายต้องมีการทบทวนและวัดผลระหว่างการออกแบบกิจกรรมและระหว่างรอยต่อของกิจกรรม พร้อมทั้งสื่อสารผลของการทำต้นทุนเป้าหมายให้ผู้เกี่ยวข้องทราบอยู่เสมอเพราะจะทำให้เกิดพลังร่วมอันจะนำไปสู่ความสำเร็จ ซึ่งผลการวิจัยได้ผลยอมรับสมมติฐานโดยสอดคล้องกับการศึกษา Jana Pokorná (2016) ได้ศึกษาตัวแปรต้นที่ใช้ การลดต้นทุนที่สามารถส่งผลกระทบไปยังตัวแปรตาม ที่มีการเพิ่มความสามารถทางการแข่งขันกับบริษัทในอุตสาหกรรมในเมืองปรากจำนวน 38 บริษัทผลการวิจัยสรุปได้ว่า สามารถเพิ่มศักยภาพทางแข่งขันได้ ด้วยวิธีลดค่าใช้จ่ายทั้งยังส่งผลกระทบต่อความสามารถในการสร้างมูลค่าของบริษัทและเพิ่มกำไรในปีเดียวกัน การใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีตัวแปรต้น กลยุทธ์การจัดการค่าใช้จ่ายและตัวแปรตาม วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ใช้กลุ่มตัวอย่างได้แก่ บริษัทในเมืองปรากจำนวน 40 บริษัท

ผลการวิจัยสรุปว่าควรให้ความสำคัญกับกลยุทธ์การจัดการค่าใช้จ่ายของวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดการค่าใช้จ่ายในแนวตั้งและแนวนอนแล้วสร้างต้นทุนของวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Fengzhou Wang , 2016)

สมมติฐานที่ 4 การใช้ต้นทุนคุณภาพมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 4a : การใช้ต้นทุนคุณภาพมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 4b : การใช้ต้นทุนคุณภาพมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 4c : การใช้ต้นทุนคุณภาพมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้แก่ ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.10 และ 0.13 ตามลำดับ และการใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ มีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยผ่านความได้เปรียบทางการแข่งขัน ใน รูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และ ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN)ผ่านตัวแปรส่งผ่าน ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และ ปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.13 และ 0.09 ตามลำดับสอดคล้องกับสมมติฐานที่ 4 โดยต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Costing) หมายถึง แนวคิดในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานในระยะยาวโดยจะนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ เหมาะสำหรับการใช้ในการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์และการวัดประสิทธิภาพการทำการกำไรของผลิตภัณฑ์หรือบริการในระยะยาว เป็นแนวคิดในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานในระยะยาวโดยจะนำเอาต้นทุนตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มาคิดเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ (Freiberg & Sujova, 2011) แนวคิดนี้จึงถือว่าผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้นั้นจะประกอบไปด้วยต้นทุนที่สำคัญ 3 ส่วนดังนี้ 1) ต้นทุนก่อนการผลิต (Upstream Costs) คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบผลิตภัณฑ์ 2) ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) คือ ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงานและต้นทุนในการผลิต และ 3) ต้นทุนหลังการผลิต (Downstream Costs) คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดและการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการลูกค้า (Simões, Costa Pinto, Simoes, & Bernardo, 2013) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Costing) จะมีบทบาทสำคัญการสนับสนุนกลยุทธ์และการตัดสินใจในการบริหารธุรกิจ แนวคิดต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์มีประโยชน์สำคัญ 2 ด้าน ได้แก่ การลดต้นทุนและการเพิ่มรายได้ ในแง่การลดต้นทุนไม่ใช่ว่าการควบคุมต้นทุนตลอดอายุการใช้งาน กลยุทธ์การลดต้นทุน ควรชัดเจนว่าจะต้องดำเนินการในช่วงเริ่มต้นของวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ซึ่งการบริหารในช่วงนี้สามารถลดต้นทุนสำหรับขั้นตอนการผลิตและการบริโภคในภายหลังได้ เนื่องจาก 90% ของต้นทุนในวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ถูกกำหนดขึ้นในระหว่างขั้นตอนการพัฒนา ในแง่การเพิ่มรายได้ การสร้างรายได้ได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่าอยู่ในช่วงไหนของวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ซึ่งก็อยู่ที่การตลาดและผลกระทบในแง่มูลค่าต่อลูกค้า เช่น กลยุทธ์การกำหนดราคาแตกต่างกันไปในแต่ละช่วงชีวิตผลิตภัณฑ์ ในช่วงต้นอาจตั้งราคาสูงได้เนื่องจากลูกค้ายังสนใจตัวผลิตภัณฑ์และยังไม่ให้ความสำคัญกับราคามากนัก เมื่อถึงช่วงอิ่มตัว ลูกค้าให้ความสำคัญกับทั้งตัวผลิตภัณฑ์และราคา องค์กรจึงอาจเพิ่มคุณสมบัติ ความทนทาน ต่อการบำรุงรักษา หรือดัดแปลงผลิตภัณฑ์ให้เข้ากับแต่ละกลุ่มลูกค้า และพอถึงช่วงตกต่ำ องค์กรอาจต้องหันไปหาลูกค้าหรือผู้ใช้ผลิตภัณฑ์กลุ่มใหม่สำหรับผลิตภัณฑ์นั้นๆ

สำหรับประโยชน์จากวัฏจักรชีวิตผลิตภัณฑ์ การที่วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ มีแนวโน้มสั้นลง การแข่งขันในระดับโลก ความซับซ้อนของห่วงโซ่อุปทาน และความต้องการของลูกค้าหลากหลายขึ้น ล้วนสร้างความท้าทายต่อการนำผลิตภัณฑ์เข้าสู่ตลาดให้ประสบความสำเร็จ การจะเพิ่มรายได้ ส่วนแบ่งตลาด คุณภาพ และความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ ผู้ผลิตต้องมีความเป็นเลิศในการปฏิบัติงานตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์และทั่วทั้งองค์การ สิ่งสำคัญที่สุดในบรรดาเครื่องมือ

เหล่านี้ คือ การคิดต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ การกำหนดต้นทุนเป้าหมาย และการคิดต้นทุนและการบริหารเชิงกิจกรรม คุณลักษณะทั่วไปของเครื่องมือเหล่านี้คือการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องเพื่อให้ทราบค่าใดที่เป็นจริงของผลิตภัณฑ์ เพื่อดูเน้นการบริหารต้นทุนในระยะปานกลางหรือระยะยาว ซึ่งผลการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ไม่ยอมรับสมมติฐานโดยไม่สอดคล้องกับการศึกษาของ Ahmad Mohammed Alamri (2016) ที่มีตัวแปรต้น ต้นทุนคุณภาพ และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีและสามารถส่งผลกระทบไปยังตัวแปรตาม การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันที่มีกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้บริหาร จำนวน 289 คน นักบัญชีและผู้จัดการอาวุโสจำนวน จำนวน 289 คนที่ทำงานในบริษัทอุตสาหกรรมชาอู่อาระเบีย สรุปผลว่า การบัญชีการบริหารจัดการจากมุมมองเชิงกลยุทธ์มีนัยสำคัญที่ผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขันทั้งในด้านต้นทุนคุณภาพสามารถเพิ่มขีดความสามารถของตนได้ นอกจากนี้การมีส่วนร่วมในการจัดการนักบัญชีในกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ก็ยังสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้กับองค์กรได้อีกด้วย

สมมติฐานที่ 5 การใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 5a : การใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 5b : การใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 5c : การใช้ต้นทุนเป้าหมายมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การใช้ต้นทุนคุณภาพไม่มีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน แต่มีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) ผ่านตัวแปรส่งผ่าน ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.08 ไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ในรูปแบบผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ 5 โดยต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพในทุก ๆ กระบวนการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงต้นทุนความเสียหายที่เกิดจากการที่ไม่สามารถทำได้ตามข้อกำหนดหรือตามที่ลูกค้าต้องการได้ เป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพในทุก ๆ กระบวนการดำเนินงานขององค์กร (Crandall & Julien, 2010) แนวคิดต้นทุนคุณภาพ ประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ซึ่งต้นทุนทางตรง เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละกระบวนการขององค์กรเพื่อสร้างสินค้าให้มีคุณภาพ ซึ่งค่าใช้จ่ายกลุ่มนี้สามารถวัดผลเป็นตัวเงินได้ เหมือนกับต้นทุนทางการผลิตอื่นๆ โดยต้นทุนคุณภาพทางตรงนี้ สามารถแบ่งได้เป็น 3 กลุ่ม คือ 1) ต้นทุนคุณภาพด้านการป้องกัน (Prevention Costs) ต้นทุนกลุ่มนี้ป้องกันการเกิดความผิดพลาด ความสูญเสียในกระบวนการดำเนินงาน และเพื่อลดการเกิดค่าใช้จ่ายในการ เมื่อมีการลงทุนในต้นทุนคุณภาพด้านการป้องกันที่มากพอ ก็จะทำให้ต้นทุนคุณภาพด้านการตรวจสอบ และต้นทุนคุณภาพด้านความเสียหายลดลง ต้นทุนกลุ่มนี้ส่วนใหญ่จะเกิดในกระบวนการดำเนินงานก่อนที่จะทำการผลิต (Juran & Gryna, 1988) 2) ต้นทุนคุณภาพด้านการตรวจสอบ (Appraisal Costs) ต้นทุนกลุ่มนี้ คือต้นทุนที่เกิดขึ้นในกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการวัดผล การตรวจสอบและการประเมินคุณภาพของสินค้าและบริการเพื่อเป็นการยืนยันว่าสินค้าและบริการนั้นมีคุณภาพตรงตามมาตรฐานที่องค์กรกำหนดไว้หรือไม่ และ 3) ต้นทุนคุณภาพด้านความเสียหาย (Failure Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากความผิดพลาดในการดำเนินงานรวมถึงการที่ผลิตภัณฑ์มีความบกพร่องไม่ตรงตามความต้องการของลูกค้าโดยพิจารณาทั้งลูกค้าภายในองค์กรและลูกค้าภายนอกด้วย โดยต้นทุนกลุ่มนี้สามารถแบ่งออกเป็น 2 ชนิด ได้แก่ 1) ต้นทุนคุณภาพด้านความเสียหายภายใน (Internal Failure Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดจากของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการดำเนินงานขององค์กรและสามารถตรวจพบก่อนจะส่งสินค้าไปถึงมือลูกค้า และ 2) ต้นทุนคุณภาพด้านความ

เสียหายภายนอก (External Failure Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดจากความเสียหายของผลิตภัณฑ์ที่พบหลังจากที่ส่งผลิตภัณฑ์ไปให้ลูกค้าแล้ว และต้นทุนคุณภาพทางอ้อม (Indirect Quality Costs) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการที่สินค้าขององค์กรไม่มีคุณภาพซึ่งส่งผลกระทบต่อความรู้สึกและความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับชื่อเสียงและความน่าเชื่อถือขององค์กร ดังนั้น องค์กรจึงควรตระหนักถึงการควบคุมคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่องเพื่อป้องกันผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กร ซึ่งผลการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ยอมรับสมมติฐานโดยสอดคล้องกับการศึกษาที่ใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยมีตัวแปรต้น ระบบบัญชีต้นทุน และมีตัวแปรตามผลประกอบการขององค์กรซึ่งทำการศึกษาในบริษัทในอุตสาหกรรมในฉนวนกาชา 44 แห่ง พบว่าบริษัทควรวางแผนระบบต้นทุนให้มีประสิทธิภาพโดยการพิจารณาระบบค่าใช้จ่ายที่ใช้แล้วและพัฒนาให้สอดคล้องกับข้อกำหนดและตัวแปรสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมทั้งนี้จะต้องอาศัย การจัดการและการลดต้นทุนเพื่อเพิ่มและปรับปรุงการบริหารต่าง ๆ การตัดสินใจ (Abeer Mohammed EL-Hwaity , 2013)

สมมติฐานที่ 6 การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 6a : การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ

สมมติฐานที่ 6b : การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง

สมมติฐานที่ 6c : การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้แก่ ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.66 0.40 และ 0.36 ตามลำดับ และการใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) และผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน(NFIN) ผ่านตัวแปรส่งผ่าน ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.37 และ 0.41 ตามลำดับสอดคล้องกับสมมติฐานที่ 6 สำหรับการจัดการห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain Management) หมายถึง แนวคิดที่เน้นถึงบทบาทของเทคโนโลยีสารสนเทศในการแข่งขัน ซึ่งแนวคิดนี้จะแบ่งกิจกรรมขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ที่แตกต่างกันด้านเทคโนโลยีและเศรษฐกิจ คุณค่าที่องค์กรสร้างขึ้นจะวัดได้จากจำนวนเงินที่ผู้ซื้อยินดีจะจ่ายสำหรับผลิตภัณฑ์หรือบริการขององค์กรนั้น ๆ เป็นวิธีการประเมินความได้เปรียบในการแข่งขันโดยกำหนดข้อได้เปรียบเชิงกลยุทธ์และข้อเสียของกิจกรรมในวงจรที่ก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์หรือบริการและเสนอขายให้แก่ผู้ใช้ปลายทาง ด้วยการศึกษาห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุก ๆ กิจกรรมในห่วงโซ่สามารถนำมากำหนดโครงสร้างต้นทุนขององค์กรได้ (Shank, J. K. and Govindarajan, V. 2012) ความสำคัญของการบริหารห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain Management) การเลือกตำแหน่งทางยุทธศาสตร์ที่เหมาะสมนั้นจะต้องให้ผู้บริหารเข้าใจถึงกิจกรรมที่จะช่วยให้บรรลุเป้าหมายได้ การแสวงหาตำแหน่งทางยุทธศาสตร์ที่เข้มแข็งจะประสบความสำเร็จนั้น จะต้องทำความเข้าใจห่วงโซ่คุณค่าในอุตสาหกรรม องค์กรทุกแห่งประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ที่ดำเนินการตั้งแต่การออกแบบผลิตภัณฑ์ การผลิต การตลาด การส่งมอบ และการสนับสนุนผลิตภัณฑ์หรือบริการห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร ประกอบด้วย ชุดของกิจกรรมที่สร้างมูลค่าห่วงโซ่คุณค่าครอบคลุมถึงกำไรด้วย เนื่องจากกำไรนั้นเป็นส่วนที่เพิ่มขึ้นมาจากต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมสร้างคุณค่าทั้งหมดขององค์กร ดังนั้น กำไรจึงเป็นส่วนหนึ่งของราคา หรือต้นทุนที่ผู้ซื้อต้องจ่ายให้องค์การเพื่อแลกกับผลิตภัณฑ์หรือบริการขององค์กร

ดังนั้น แนวคิดการวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า คือ การแยกแยะห่วงโซ่ของกิจกรรมที่ดำเนินการตั้งแต่ การรับวัตถุดิบไปจนถึงส่งมอบผลิตภัณฑ์ให้ลูกค้าที่ใช้งาน แนวคิดนี้เป็นส่วนหนึ่งของยุทธศาสตร์เพื่อทำความเข้าใจกับพฤติกรรมต้นทุนและแหล่งที่มาของความแตกต่าง การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าช่วยให้เราเห็นกรอบของกิจกรรมภายในและภายนอกองค์กร และทำให้ความแข็งแกร่งและความสามารถต่าง ๆ ในการแข่งขันขององค์กรรวมเข้าด้วยกัน ช่วยให้เห็นมูลค่าของแต่ละกิจกรรมที่เพิ่มให้กับผลิตภัณฑ์และบริการ ความสามารถขององค์กรในการดำเนินกิจกรรมที่สร้างมูลค่าและจัดการความเชื่อมโยงระหว่างกิจกรรมเหล่านี้เป็นแหล่งที่มาของความได้เปรียบในการแข่งขัน การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าเป็นวิธีการประเมินความได้เปรียบในการแข่งขันโดยระบุข้อได้เปรียบเชิงกลยุทธ์และข้อเสียของกิจกรรมทั้งวงจรที่ช่วยกันสร้างผลิตภัณฑ์ที่องค์กรนำเสนอและส่งมอบต่อผู้ใช้ปลายทาง เป้าหมายขององค์กร คือ การเพิ่มมูลค่าสูงสุดและในเวลาเดียวกัน เพื่อลดต้นทุนโดยการลดต้นทุนและตัวผลักดันต้นทุนในทุกกิจกรรมของการสร้างคุณค่า การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าได้เปิดโอกาสให้มีการบริหารด้วยเครื่องมือวิเคราะห์ที่มีประสิทธิภาพในการวางแผนกลยุทธ์ เดิมทีการแข่งขันระหว่างองค์กรส่วนใหญ่จะใช้ราคาคุณภาพการผลิต คุณภาพการบริการ และวิธีการทางการตลาด แต่ด้วยการวิเคราะห์ห่วงโซ่แห่งคุณค่าองค์กรคู่แข่ง องค์กรจะสามารถระบุจุดแข็งและความสามารถในการแข่งขันของคู่แข่ง และเมื่อวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าในองค์กรเอง องค์กรก็จะสามารถวิเคราะห์หาจุดแข็งและโอกาสในการสร้างจุดแข็งที่จะเป็นความได้เปรียบในการแข่งขันให้กับองค์กร (Kirli & Gumus, 2011)

การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าเป็นวิธีการประเมินความได้เปรียบในการแข่งขันโดยกำหนดข้อได้เปรียบเชิงกลยุทธ์และข้อเสียของกิจกรรมในวงจรที่ก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์หรือบริการและเสนอขายให้แก่ผู้ใช้ปลายทาง ด้วยการศึกษาห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร ต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุก ๆ กิจกรรมในห่วงโซ่สามารถนำมากำหนดโครงสร้างต้นทุนขององค์กรได้ ห่วงโซ่คุณค่านี้ขึ้นอยู่กับ "การสร้างมูลค่า" ในทางกลับกันการบัญชีบริหารแบบดั้งเดิมให้ความสนใจเรื่อง "การเพิ่มมูลค่า" ซึ่งเป็นแนวคิดที่แคบมากสำหรับสภาพแวดล้อมการแข่งขันในปัจจุบัน การบัญชีต้นทุนในวันนี้ต้องเข้าใจถึงหลายหน้าที่ของห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร ตั้งแต่การผลิต การตลาด การจัดจำหน่าย และการบริการลูกค้า นักบัญชีขององค์กรต้องก้าวไปไกลกว่าวิธีการต้นทุนการผลิตแบบดั้งเดิม สู่แนวทางที่ครอบคลุมมากขึ้น วิธีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้ควรคำนึงถึงต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ ในห่วงโซ่คุณค่าที่กำหนดขึ้นด้วยการออกแบบ วิศวกรรม การผลิต การจัดจำหน่าย การขาย และการบริการด้วย ซึ่งผลการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ยอมรับสมมติฐานโดยสอดคล้องกับการศึกษาของ Moslem Sedaghati, Hamid Ravanpak Noodezh , Ali Amiri, 2015 มีการใช้ตัวแปรต้น กลยุทธ์การบริหารต้นทุนขององค์กร และมีผลต่อตัวแปรตาม ได้แก่ ยอดขาย โดยทำการศึกษาในบริษัท 76 แห่ง ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ تهران สำหรับปี 2009 ถึง 2013 พบว่ากลยุทธ์กลยุทธ์การบริหารต้นทุนขององค์กรมีความสัมพันธ์ที่สำคัญและเป็นบวกกับการเติบโตของยอดขาย สำหรับการศึกษาของ Afonina Anna (2014) เป็นการศึกษาที่ใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันมีตัวแปรต้น คือ เครื่องมือการจัดการ และส่งผลกระทบต่อตัวแปรตาม คือ การใช้เทคนิคและประสิทธิภาพขององค์กร โดยใช้กลุ่มตัวอย่างบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 91 บริษัทผลการศึกษาแสดงให้เห็นถึงระดับการใช้เครื่องมือการจัดการและความเป็นไปได้ที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการทำงาน การศึกษาชี้ให้เห็นว่ามีความสัมพันธ์ที่ดีในเชิงบวกระหว่างเครื่องมือการจัดการกับการใช้เทคนิคและประสิทธิภาพขององค์กร

2) ผลกระทบทางตรงของความได้เปรียบทางการแข่งขันต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ประกอบด้วย 1 สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 7 ความได้เปรียบทางการแข่งขันมีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7a : ความได้เปรียบทางการแข่งขันผู้นำด้านต้นทุนต่ำมีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7b : ความได้เปรียบทางการแข่งขันผู้นำด้านต้นทุนต่ำมีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7c : ความได้เปรียบทางการแข่งขันผู้นำด้านความแตกต่าง มีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7d : ความได้เปรียบทางการแข่งขันผู้นำด้านความแตกต่าง มีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7e : ความได้เปรียบทางการแข่งขันด้านผู้นำเฉพาะจุด มีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

สมมติฐานที่ 7f : ความได้เปรียบทางการแข่งขันด้านผู้นำเฉพาะจุด มีผลกระทบทางตรงต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้แก่ ปัจจัยด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (COST) ปัจจัยผู้นำด้านความแตกต่าง (DIFF) และปัจจัยผู้นำเฉพาะจุด (Focus) มีอิทธิพลทางตรงต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ในรูปแบบผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FINA) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.26 -1.06 และ 1.75 ตามลำดับ และมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ด้านการเงิน (NFIN) ด้วยขนาดอิทธิพลเท่ากับ 0.20 0.35 และ 0.38 ตามลำดับสอดคล้องกับสมมติฐานที่ 7 โดยความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการ (Firm Competitive Advantage) ที่สำคัญขององค์กรมี 2 อย่าง ซึ่งองค์การระดับโลกจะมีอย่างใดอย่างหนึ่งระหว่าง การเป็นผู้นำทางด้านต้นทุน (Cost Leadership) กับ การเป็นผู้นำด้านความแตกต่าง (Differentiation) องค์กรที่พยายามจะเป็นทั้ง 2 อย่างมักจะจบลงที่ความไม่ชัดเจนในกลยุทธ์ และจะไม่สามารถเข้าถึงหรือรักษาความเป็นผู้นำไว้ได้ โดยความหมายของ ผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) คือ ที่นำต้นทุนโดยรวมขององค์กรและของทุกผลิตภัณฑ์ ผลดีของต้นทุนต่ำซึ่งองค์การจะมีกำไรสูงกว่ากำไรปกติ และขณะเดียวกันป้องกันคู่แข่งไม่ให้ลดราคาลงมา เป็นการป้องกันฐานลูกค้า และกดดันผู้ขายวัตถุดิบในด้านราคาเพราะต้องรักษาด้านต้นทุนต่ำ ส่วนด้านผู้นำด้านความแตกต่าง (Differentiation) คือ การแสดงถึงผู้ที่แสวงหาข้อได้เปรียบในการแข่งขันด้วยการสร้างความแตกต่างในผลิตภัณฑ์หรือการบริการในลักษณะที่ไม่เหมือนใคร เพื่อให้เกิดคุณค่าที่สูงขึ้นกับลูกค้า และความแตกต่างนี้ต้องทำให้ผู้ซื้ออยากใช้ผลิตภัณฑ์นั้น และยินดีจะจ่ายซื้อผลิตภัณฑ์ในราคาที่สูงกว่าผลิตภัณฑ์ของคู่แข่งซึ่งผู้นำเฉพาะจุด (Focus) จะเป็นผู้นำกลยุทธ์ที่เน้นการทำต้นทุนให้ต่ำในตลาดเฉพาะจุด องค์การที่ใช้กลยุทธ์นี้ไม่จำเป็นต้องเสนอราคาต่ำที่สุดในตลาดโดยรวม เพียงแค่ต่ำกว่าคู่แข่งในพื้นที่การแข่งขันของตนก็เพียงพอ ซึ่งการวิจัยในครั้งนี้ ยอมรับสมมติฐานโดยสอดคล้องกับการศึกษาเครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยใช้ตัวแปรต้น ได้แก่ การบริหารต้นทุนและการพัฒนาผลิตภัณฑ์ ซึ่งมีตัวแปรตาม ความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยทำการศึกษาใช้การแจกแบบสอบถาม 40 ชุด กับคนงานในบริษัท Sudanese Paints Companies in Khartoum State ผลการศึกษาพบว่าบริษัทจะต้องปรับปรุงการดำเนินงานและผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่องเพื่อลดค่าใช้จ่ายบางส่วนโดยเน้นหนักไปที่การกำหนดกลยุทธ์ต้นทุนเพื่อการได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างต่อเนื่อง (Abubkr Ahmed Elhadi Abdelraheem , 2017) เช่นเดียวกันในปี 2017 การศึกษาของ Abubkr A., & Badreldin E. (2017) ได้ใช้ตัวแปรต้น คือ การบริหารต้นทุนที่จะส่งผลกระทบต่อตัวแปรตาม ได้แก่ ความได้เปรียบทางการแข่งขัน ทำการศึกษากับพนักงานทุกคนในบริษัท Ayoub สำหรับการสุ่มเลือก แบบสอบถามมีจำนวน 40 ชุด พบว่า ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ช่วยลดต้นทุนในขั้นตอนการออกแบบผลิตภัณฑ์ โดยบริษัทมีความตระหนักในการวิเคราะห์สถานการณ์เปรียบเทียบในการแข่งขันโครงสร้างค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง และบริษัทจะต้องปรับปรุงการดำเนินงานและผลิตภัณฑ์ลดต้นทุนอย่างต่อเนื่อง

นอกจากนี้ การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันสามารถก่อให้เกิดประสิทธิภาพผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance) ซึ่งประกอบด้วย 1) ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Financial Performance) หมายถึง ตัวเลขกำไร

ขาดทุนของกิจการ และ 2) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช้การเงิน (Non-Financial Performance) (American Veterinary Medical Association, 2015) สำหรับการศึกษาของ Maurilio Alves de Melo (2017) ได้ใช้ตัวแปรต้น คือ การบริหารต้นทุน โดยมีตัวแปรตาม คือ การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน พบว่าบริษัทอุตสาหกรรมขนาดเล็กในส่วนที่ตั้งอยู่ในเมืองของ Mossoró, Rio Grande do Norte, 2015 ประเทศบราซิลชี้ให้เห็นว่าข้อได้เปรียบด้านการแข่งขันเกิดขึ้นทั้งจากการความแตกต่างและต้นทุนต่ำ และการศึกษาโดยใช้ ตัวแปรต้น คือ การจัดการบัญชีเชิงกลยุทธ์ มีตัวแปรตาม คือ ต้นทุนค่าใช้จ่ายในองค์กร ได้ทำการศึกษาในกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้จัดการบริษัทในประเทศโครเอเชีย จำนวน 50 แห่ง ผลของการวิจัยพบว่ายุทธศาสตร์บัญชีที่แตกต่างกันจะส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์ทางเทคนิคการจัดการกลยุทธ์ที่แตกต่างกันในเชิงบวกอีกทั้งยังช่วยลดค่าใช้จ่ายให้กับองค์กรได้เป็นอย่างดีอีกด้วย (Branka Ramljak , 2017)

สำหรับผลการวิจัยเชิงคุณภาพจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงฝ่ายบัญชีฝ่ายการเงินฝ่ายวางแผนกลยุทธ์หรือการตลาดของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยโดยเลือกตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) จากบริษัทที่เป็นกรณีศึกษาโดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) แบบหนึ่งเป็นการสัมภาษณ์และสนทนาแบบเจาะประเด็นด้วยการเชิญผู้ร่วมสนทนามารวมเป็นกลุ่มอย่างเจาะจงในครั้งนี้มีผู้ให้ข้อมูลหลัก (Key Information) จำนวน 8 บริษัทจากการสัมภาษณ์พบว่าแต่ละบริษัทมีเทคนิคการบัญชีบริหารได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (ATTC) ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม (ACTC) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (PROC) ต้นทุนคุณภาพ (QUAC) ต้นทุนเป้าหมาย (TARC) และการจัดการห่วงโซ่คุณค่า (VALU) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้เจ้าของกิจการใช้เป็นเครื่องมือในการวัดและเพิ่มผลกำไรให้กิจการในขณะเดียวกันก็ช่วยลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการดำเนินกิจการได้ด้วยซึ่งมีการใช้เครื่องมือในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Costing Management Technique) รวมไปถึงความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการ (Firm Competitive Advantage) และผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance) โดยสอดคล้องกับการศึกษาของ กัลยา วรรณสวัสดิ์ และคณะ (2558) ได้ทำการวิจัย เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการลงทุนในต้นทุนคุณภาพด้านการป้องกันและการตรวจสอบกับต้นทุนคุณภาพด้านความเสียหายทั้งภายในและภายนอก และเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการลงทุนในต้นทุนคุณภาพด้านการป้องกันและการตรวจสอบกับผลการดำเนินงานขององค์กรด้านความคุ้มค่าจากการลงทุนในต้นทุนคุณภาพ มีข้อบ่งชี้ว่าบริษัทควรตระหนักถึงการลงทุนในต้นทุนคุณภาพด้านการป้องกันและการตรวจสอบเพื่อลดต้นทุนทางอ้อมของต้นทุนคุณภาพหรือจากการเสียชื่อเสียงของบริษัทที่มาจากความเสียหายภายในและภายนอกซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ธัญธร ศรีวิเชียร (2560) ที่ทำการวิจัยครั้งนี้เพื่อทดสอบผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย และเช่นเดียวกันจากการศึกษาของ จิรประภา ประจวบสุข (2556) ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาวิจัย ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติกในประเทศไทยโดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายบัญชีธุรกิจผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติกในประเทศไทย รวมไปถึงผลวิจัยจากการศึกษาของ สมบูรณ์ สารพัด (2557) ที่ได้ศึกษาสำรวจกลยุทธ์การลดต้นทุน ตรวจสอบประสิทธิภาพของกลยุทธ์การลดต้นทุน และรวบรวมข้อเท็จจริงที่จำเป็นเพื่อวางแผนมาตรการการให้การสนับสนุนแก่ผู้ประกอบการ จากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ผลการวิเคราะห์กลยุทธ์การลดต้นทุนผ่าน 5 กิจกรรมหลัก

ในสภาพการแข่งขันทางธุรกิจในปัจจุบันที่ตลาดเป็นของผู้บริโภค ความต้องการสินค้าและบริการมีความหลากหลาย เทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น ระบบอินเทอร์เน็ต และเทคโนโลยีสื่อสารไร้สายต่าง ๆ ทำให้ผู้ผลิตและลูกค้าสามารถติดต่อสื่อสารกันได้อย่างรวดเร็วอย่างไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนประกอบกับเงื่อนไขการลงทุนและการค้าระหว่างประเทศได้เปลี่ยนแปลงไปเป็นการเปิดเสรีทางการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ ภายใต้กรอบการค้าต่างๆโดยมีเป้าหมายสำคัญเพื่อให้มีสินค้าหรือบริการในปริมาณ เวลา คุณภาพ ราคา และสถานที่ตามความต้องการของลูกค้า ในสภาพการณ์เช่นนี้ ผู้บริหารได้ตระหนักถึงความสำคัญของข้อมูลทางการบัญชีโดยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่สอดคล้องกับทิศทางการบริหารงาน ข้อมูลต้นทุนนั้นจะเป็นประโยชน์ก็ต่อเมื่อสามารถใช้สนับสนุนฝ่ายบริหาร โดยความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ 1. ต้นทุน

คุณลักษณะที่เป็นต้นทุนของคุณสมบัติคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่ดึงดูดลูกค้า 2. ต้นทุนคุณภาพ เป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพในทุก ๆ กระบวนการดำเนินงานขององค์กรที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญและใส่ใจ โดยจะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผนบริหารจัดการองค์กรต่อไป 3. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และต้นทุนตามเป้าหมายสามารถใช้งานร่วมกันได้ภายใต้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตลอดวงจรชีวิต และจัดได้ว่าเป็นการบริหารจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่โดดเด่น องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายการบริหารต้นทุนในระยะยาวโดยมุ่งเน้นที่ตลาดได้อย่างประสบความสำเร็จหากรวมเอาเครื่องมือการบริหารต้นทุนต่าง ๆ มาใช้ในองค์กร 4. ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ช่วงการวิจัยและพัฒนา (ก่อนการผลิต) ช่วงผลิต และช่วงการบริการลูกค้าและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ (หลังการผลิต) ที่สามารถนำมาใช้ภายในองค์กร 5. ต้นทุนเป้าหมายเป็นเทคนิคที่สำคัญในการบริหารต้นทุนผลิตภัณฑ์ระหว่างขั้นตอนการออกแบบ โดยคำนวณต้นทุนเป้าหมายที่ต้องการให้เป็นจากราคาขายในตลาดลบด้วยกำไรที่ต้องการตั้งแต่นั้นขั้นตอนการพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้ผลกำไรที่เพียงพอเมื่อนำผลิตภัณฑ์นั้นๆ เข้าสู่ตลาด และ 6. การหว่านโซ่คุณค่าที่เป็นการหาความได้เปรียบในการแข่งขันเหนือคู่แข่งขององค์กร องค์กรต้องดำเนินกิจกรรมเหล่านี้ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าหรือนำไปสู่ความแตกต่าง โดยการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพนั้น จะต้องเข้าใจองค์การในมุมกว้าง กว้างออกไปกว่าแค่ตัวองค์กร มองให้ออกว่าองค์การประกอบด้วยห่วงโซ่คุณค่าอย่างใดที่เชื่อมโยงเอากิจกรรมที่สร้างมูลค่าจากแหล่งวัตถุดิบขั้นพื้นฐานซึ่งอาจได้จากซัพพลายเออร์ ผ่านไปยังผลิตภัณฑ์ และส่งมอบไปถึงมือผู้บริโภคภายนอก

เอกสารอ้างอิง

- กัลยา วรรณสวัสดิ์, อิสราภรณ์ ทนุผล และ เนตรดาว ชัยเขต. (2559) . ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนคุณภาพกับผลการดำเนินงานขององค์กร.วารสารการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา, 5(1), 37-62.
- กุลขญา แวนแก้ว. (2559).ผลกระทบของกลยุทธ์การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและการได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง.วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่, 9(1), 46-64.
- จิรประภา ประจวบสุข, จุลสุชาดา ศิริสม และ นภาพร พลนิกรกิจ. (2556) .ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติกในประเทศไทย.วารสารมนุษยศาสตร์สังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 33(1), 26-35.
- ธัญญธร ศรีวิเชียร. (2560) . ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 36(6), 204-217.
- Abdelraheem Abubkr, Serajeldin Badreldin & Jedo Aldouma.(2017). Strategic Cost and Activating Competitive Advantage. International Journal of Trend in Scientific Research and Development, 1(4), 337-342.
- Al-Naser Khalis. (2017) . The Integration between Strategic Cost Management Techniques to Improve the Performance of Iraqi Manufacturing Companies. Asian Journal of Finance & Accounting, 9(1), 210-223.
- Alsoboa Sliman, Al-Ghazzawi Ali & Joudeh Abdulhakim. (2015) .The impact of strategic costing techniques on the performance of Jordanian listed manufacturing companies. Research Journal of Finance and Accounting. 6(10), 116-127.

- Anna Afonina. (2015). Strategic Management Tools and Techniques and Organizational Performance: Findings from the Czech Republic. *Journal of Competitiveness*, 7(3), 19-36.
- Alamri Mohammed Ahmad. (2018). Strategic Management Accounting and the Dimensions of Competitive Advantage: Testing the Associations in Saudi Industrial Sector. 48 *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 48-64.
- Elyazid Sahri. (2016). Performance Measurement: Quality, Cost, and Time Is New System: So Called Strategic Cost Management. *Research Journal of Finance and Accounting*. 7(17),1-11.
- Maurilio Alves de Melo & Rodrigo José Guerra Leone. (2015). Alignment between Competitive Strategies and Cost Management: a Study of Small Manufacturing Companies. This article has a Creative Commons License - Attribution 3.0 Not Adapted, 12(5), 78-96.
- Moslem Sedaghati, Hamid Ravanpak Noodezh , Ali Amiri.(2015). Investigate The Relationship Between Cost Management Strategy, Organization Size, Growth Options and The Performance Of Companies In Tehran Stock Exchange. *Ciência e Natura*, Santa Maria, 37(1), 104-115.

