

ผลกระทบของการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของ
ธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**The Impact of Strategic Cost Accounting on Competitive Advantages of Thai
Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand**

สุกัญญา วรพิมพิรัตน์^{1*} และสุวรรณ หวังเจริญเดช¹

Sukunya Worapimrat^{1*} and Suwan Wangcharoendat¹

Received: June 26, 2024; Revised: December 1, 2024; Accepted: December 11, 2024

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์กับ
ความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2) ทดสอบผลกระทบของ
การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบการธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
จำนวน 217 บริษัท ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าเฉลี่ย
ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า
1) ผู้บริหารธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์
โดยรวม ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์
ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า อยู่ในระดับมาก และ
ผู้บริหารธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน
โดยรวม ด้านการลดต้นทุนหรือต้นทุนต่ำ ด้านความแตกต่าง และด้านมุ่งเฉพาะกลุ่ม อยู่ในระดับมาก และ 2) การบัญชี
ต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุน
คุณลักษณะ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า ดังนั้น ผู้บริหารธุรกิจจึงต้องให้ความสำคัญ
กับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อพัฒนาและปรับปรุงแนวทาง ปรับปรุงการบริหารต้นทุน นำไปประยุกต์ใช้ในการบริหาร
องค์กร เพื่อเกิดความสำเร็จในการดำเนินงานที่ดีกว่าคู่แข่งในระยะยาว

คำสำคัญ: การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ความได้เปรียบทางการแข่งขัน ธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

¹ หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, Master of Accountancy, Mahasarakham University

*Corresponding author e-mail: Sukunya.wo@rmuti.ac.th

Abstract

This research aimed to: 1) study the perception levels of strategic cost accounting and competitive advantage among companies listed on the Stock Exchange of Thailand (SET), and 2) examine the impact of strategic cost accounting on competitive advantage of SET-listed companies. Data were collected through a questionnaire from 217 SET-listed companies. Statistical analyses included mean, standard deviation, multiple correlation analysis, and multiple regression analysis. The results revealed that: 1) business executives had high levels of opinion on overall strategic cost accounting, including activity-based management, attribute costing, product life cycle costing, quality costing, target costing, and value chain costing; and had high levels of opinion on overall competitive advantage. 2) Strategic cost accounting positively affected competitive advantage in terms of activity-based management, attribute costing, quality costing, and value chain costing. Therefore, business executives should focus on strategic cost accounting to develop and improve cost management guidelines, applying them in organizational management to achieve better operational success than competitors in the long term.

Keywords: Strategic Cost Accounting, Competitive Advantage, Thai Listed Companies

บทนำ

ในปัจจุบันสภาวะเศรษฐกิจรวมถึงเหตุการณ์ต่าง ๆ ทั้งด้านสภาพเศรษฐกิจ สังคมที่หลากหลาย การเมืองที่ยังไม่มั่นคง การเจริญเติบโตของเทคโนโลยีดิจิทัล สภาวะความรุนแรงของการแข่งขัน ความต้องการของลูกค้าและการตลาด การค้ามีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง มีการเปลี่ยนแปลงและผันผวนอยู่ตลอดเวลา โดยทุกภาคส่วนได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ดังกล่าว (Sangkatat, 2019) จากสภาวะการณ์นี้องค์กรธุรกิจต้องมีการปรับตัวและปรับปรุงกระบวนการบริหารขององค์กรเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง ทั้งเรื่องการนำกลยุทธ์ออกมาใช้เพื่อความอยู่รอด สร้างจุดแข็งให้กับธุรกิจ และให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนซึ่งเป็นประเด็นสำคัญหนึ่งที่ต้องให้ความสำคัญและเป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยแสดงถึงผลการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างดีเยี่ยม และเป็นกลยุทธ์ช่วยให้สามารถแข่งขันได้ในตลาด ภายใต้การแข่งขันที่รุนแรงเพื่อให้ได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน โดยเฉพาะในยุคการแข่งขันปัจจุบันให้ความสำคัญกับลูกค้าเป็นพิเศษ เนื่องจากความต้องการของลูกค้าเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา (Suriyasam, 2017)

ในการบริหารองค์กรเชิงกลยุทธ์ องค์กรธุรกิจต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การบริหารองค์กร การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสม รวมทั้งการให้ข้อมูลบัญชีบริหารที่ถือว่ามีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและผลการดำเนินงานอย่างยั่งยืนขององค์กร ทั้งอุตสาหกรรมการผลิตและบริการรวมทั้งอุตสาหกรรมอื่น ๆ ซึ่งภาคธุรกิจหลายอุตสาหกรรมมีการแข่งขันกันอย่างมาก ส่งผลให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ องค์กรส่วนใหญ่มักใช้การคำนวณต้นทุนการผลิตในรูปแบบดั้งเดิมที่ใช้วิธีคำนวณต้นทุนตามหมวดบัญชีการเงินและการคิดรวมต้นทุนที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่เป็นข้อมูลสรุป โดยไม่ทราบถึงที่มาของการใช้ไปของต้นทุนที่แท้จริงอาจทำให้เกิดการตัดสินใจที่ล่าช้าไม่ทันต่อสภาพการแข่งขันในโลกธุรกิจปัจจุบัน (Wangcharoendate, 2014) ดังนั้นกลยุทธ์ (Strategy) ปัจจัยที่สำคัญที่องค์กรธุรกิจต้องใช้ศักยภาพ ความสามารถ ความรู้ และทรัพยากรจำนวนมาก เลือกใช้เพื่อเพิ่มมูลค่า (Value-Added) หรือความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction) ด้วยสินค้าหรือบริการที่มีต้นทุนต่ำ คุณภาพสูง การเปลี่ยนระบบการผลิตแบบดั้งเดิมเป็นรูปแบบกระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูง อย่างไรก็ตาม กลยุทธ์การบริหารต้นทุนและเทคนิคการบริหารงานขององค์กรธุรกิจที่จำเป็นต้องสร้าง พัฒนา และประยุกต์ใช้กลยุทธ์และการดำเนินงานที่มีศักยภาพ ในการสนับสนุน ส่งเสริมและผลักดันให้มีโอกาสทางการตลาดอยู่เสมอและเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน อีกปัจจัยสำคัญคือ “การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Cost Accounting Strategic)” เป็นเครื่องมือเชิงกลยุทธ์ที่มีคุณค่าและประโยชน์ ซึ่งเป็นการวางแผน การจัดเตรียม วิเคราะห์ กำหนด และตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนสินค้า

บริการ และการดำเนินงานในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร (Phornlaphatrachakorn & Na-Kalasinth, 2020) เพื่อสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าทุกกลุ่ม มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สร้างโอกาสทางการแข่งขันกับคู่แข่งได้ทีเหนือกว่า เพิ่มโอกาสและการเติบโตของธุรกิจได้อย่างเด่นชัด ส่งผลให้เกิดศักยภาพทางการแข่งขันและความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืนในระยะยาว

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Cost Accounting Strategic) มุ่งเน้นความสำคัญหรือวิธีการทางบัญชีบริหารที่ช่วยในการกำหนดการวางแผน และพัฒนากลยุทธ์บริหารจัดการ โดยนำข้อมูลเชิงลึกทั้งสภาพแวดล้อมภายในและภายนอก นำมาประยุกต์ใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีที่นักบัญชีนำเสนอต่อผู้บริหาร เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด (Ussahawanitchakit, 2018) โดยกลยุทธ์ด้านบริหารและเทคนิคการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญดังกล่าวมีองค์ประกอบที่สำคัญ 6 กลวิธี ได้แก่ การบริหารฐานกิจกรรม (Activity - Based - Management) (Phan et al., 2014) การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute Costing) (Alsoboa et al., 2015) การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Costing) (Knauer & Möslang, 2018) การบัญชีต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing) (Ussahawanitchakit, 2017) การบัญชีต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) (Baharudin & Jusoh, 2019) และการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain Costing) ดังนั้น เครื่องมือหรือเทคนิคการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ทั้ง 6 วิธีนี้ เป็นเทคนิคการบริหารต้นทุนที่สำคัญ จัดเตรียมและวางแผนแนวทาง กระบวนการ วิเคราะห์ปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน ปรับปรุงระบบการผลิต การเพิ่มผลตอบแทนของกำไรที่เพิ่มขึ้น สนับสนุน ส่งเสริมและเพิ่มศักยภาพในการตัดสินใจที่ดี นำมาซึ่งความสำเร็จในการดำเนินงานที่ดีและยั่งยืนกว่าคู่แข่ง ช่วยให้องค์กรบริหารจัดการต้นทุนและสนับสนุนการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด ส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลลัพธ์การดำเนินงานสู่เป้าหมายความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งมีลักษณะสำคัญ 3 ประการดังนี้ ประการที่หนึ่ง ข้อมูลเกี่ยวกับคู่แข่ง (Collection of Competitor Information) เช่น การวิเคราะห์ตลาดเชิงกลยุทธ์ เป็นต้น ประการที่สอง การสร้างโอกาสและการใช้ประโยชน์ในการลดต้นทุน (Exploitation of Cost Reduction Opportunities) เช่น การวิเคราะห์ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ปัจจัยนำเข้าต้นทุนการผลิต เป็นต้น และประการที่สาม มุ่งเน้นของความสำคัญของการบัญชีกับจุดแข่งขันเชิงกลยุทธ์ (Accounting Emphasis with Strategic Position) เช่น ความแตกต่าง ผู้นำด้านต้นทุน นวัตกรรมดำเนินงานด้านบริหารและเทคนิค เป็นต้น (Hassan et al., 2011) และ (Oyewo, 2021)

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) เป็นเครื่องมือหรือกลไกที่กิจการจะต้องสร้างศักยภาพและกลยุทธ์ที่เหนือกว่าคู่แข่งจนทำให้กิจการสามารถผลิตสินค้าหรือเข้าถึงลูกค้าได้ในต้นทุนที่น้อยกว่า และสามารถบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ทำให้กิจการผลิตสินค้าที่มีคุณลักษณะที่แตกต่างจากคู่แข่ง คุณภาพของสินค้า เป็นไปตามมาตรฐานตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ตรงจุด ซึ่งก็ทำให้กิจการสามารถขายได้มากกว่าหรือทำกำไรได้มากกว่า และสามารถดำเนินกิจการได้อย่างยั่งยืน (Polinhom, 2020) ซึ่งความได้เปรียบทางการแข่งขันมีองค์ประกอบหลัก 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านลดต้นทุน (Cost Reduction) เป็นเทคนิคที่นำมาใช้เพื่อให้การบริหารจัดการทรัพยากรต่าง ๆ ในการดำเนินการของกิจการเป็นไปอย่างประหยัดและเกิดประสิทธิภาพสูงสุด สามารถขายสินค้าและบริการได้ในระดับราคาต่ำกว่าคู่แข่ง โดยการลดต้นทุนทางการจัดการ (Low - Cost Leadership) ซึ่งพิจารณาสภาพแวดล้อมภายนอก โดยเฉพาะอย่างยิ่งคู่แข่งทางการธุรกิจมาเป็นแนวทางในการลดต้นทุนทางการจัดการขององค์กร 2) ด้านความแตกต่าง (Differentiate) เป็นการสร้างคุณค่าให้เกิดขึ้นในตัวสินค้าและบริการที่นำมาซึ่งเกิดความแตกต่างจากคู่แข่งรายอื่น ทั้งในกระบวนการทำงานของกิจการหรือสินค้าและบริการ และ 3) ด้านมุ่งเฉพาะกลุ่ม (Niche or Focus) เป็นเทคนิคที่มีการพิจารณาทั้งลูกค้า ผลิตภัณฑ์และตลาดพร้อมกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการศึกษาวิเคราะห์สิ่งแวดล้อมภายนอกและภายในของธุรกิจและของอุตสาหกรรมนั้น

เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการกำหนดกลยุทธ์การบริหารก่อนการตัดสินใจ เพื่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการส่งผลกระทบต่อเป้าหมายความสำเร็จอย่างยั่งยืน (Porter, 1985) และ (Mahdi et al., 2019)

กลุ่มธุรกิจที่เป็นอุตสาหกรรมขนาดใหญ่และมีความหลากหลายของรูปแบบธุรกิจและเป็นดัชนีชี้วัดด้านเศรษฐกิจ ซึ่งธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จัดประเภทโครงสร้างเป็น 8 กลุ่มอุตสาหกรรม 28 หมวดธุรกิจ อาทิ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (Agro & Food Industry) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (Consumer Products) กลุ่มธุรกิจการเงิน (Financials) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (Industrials) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (Property & Construction) กลุ่มทรัพยากร (Resources) กลุ่มธุรกิจบริการ (Services) และกลุ่มเทคโนโลยี (Technology) (The Securities and Exchange Commission, 2023) ปัจจุบันธุรกิจทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรมได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่ผันผวน ส่งผลกระทบต่อทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อบริษัทจดทะเบียนในด้านต่างๆ ได้แก่ ผลประกอบการยอดขายหรือจำนวนลูกค้าลดลง รายได้ลดลงจากการปรับลดค่าบริการให้กับลูกค้า ต้นทุนการผลิตเพิ่มสูงขึ้น เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าขนส่งรวมทั้งค่าเชื้อเพลิง การบริหารลูกหนี้ยากขึ้น การบริหารลูกค้า เป็นต้น (The Securities and Exchange Commission, 2020) ด้วยเหตุข้างต้นนี้ผู้ประกอบการธุรกิจจึงมีความจำเป็นที่ต้องนำวิธีการหรือประยุกต์ใช้แนวทางการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันทั้งการพัฒนาเทคโนโลยี พัฒนากลยุทธ์ในการดำเนินงานของธุรกิจ แนวทางการนำข้อมูลและการใช้ข้อมูลการบัญชีเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนในการพัฒนาส่งเสริม ผลักดันให้ธุรกิจมีการกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานทางธุรกิจทั้งกระบวนการผลิตสินค้าและบริการทำให้สินค้ามีคุณภาพ การลดต้นทุนการดำเนินงาน เพิ่มยอดขาย สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและช่วยให้การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

จากประเด็นปัญหาข้างต้น การวิจัยมุ่งศึกษาผลกระทบของการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์กับความได้เปรียบทางการแข่งขัน และ 2) ทดสอบผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบการธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลจากการวิจัยสามารถนำไปปรับปรุงแนวทางการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และพัฒนากลยุทธ์ในการดำเนินงานธุรกิจ และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืนของธุรกิจต่อไปได้ และยังสามารถนำผลการวิจัยที่ได้ไปประยุกต์ใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในการบริหารงาน การดำเนินงานธุรกิจให้เกิดประสิทธิภาพส่งผลให้ข้อมูลเกิดความเชื่อมั่นในการใช้ตัดสินใจ ให้กับธุรกิจในอนาคตต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาและทดสอบผลกระทบของการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อเปรียบเทียบการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำแนกตามลักษณะของธุรกิจ

ทบทวนวรรณกรรม

1. แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เป็นแขนงหนึ่งของการบัญชีบริหาร (Management Accounting) หรือเครื่องมือเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีบริหารที่สามารถช่วยในการบริหารงานและการดำเนินงานขององค์กรภายใต้สถานการณ์และสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันที่รุนแรง ซึ่งเป็นเครื่องมือหรือเทคนิคที่สำคัญจากแนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ในการกำหนดวิธีการทางบัญชีที่ช่วยในการวางแผน จัดเตรียม วิเคราะห์ และพัฒนากลยุทธ์บริหารจัดการ โดยนำข้อมูลเชิงลึกทั้งสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกมาประยุกต์ใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีที่หนักบัญชีนำเสนอต่อผู้บริหาร เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน และความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจได้อย่างยั่งยืน (Cescon et al., 2019) และ (Oyewo, 2021) การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ได้เข้ามามีบทบาทสำคัญอย่างมากในการดำเนินงานขององค์กรในประเทศไทยในยุคเทคโนโลยีดิจิทัล โดยองค์กรต้องหาวิธีการที่เหมาะสมกับบริบทขององค์กรมาปรับใช้ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด และในด้านวิชาชีพบัญชี จากการนำเทคโนโลยีทางบัญชีมาใช้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพจากการใช้ข้อมูลทางบัญชีมาใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารและส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานอย่างยั่งยืน ดังนั้นการบัญชีบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ จึงมีความสำคัญอย่างมากต่อความยั่งยืนขององค์กร (Polinhom, 2020) การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพการยังส่งผลต่อผลดำเนินงานขององค์กร ดังนั้น ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ที่ใช้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนในการบริหารจัดการต้นทุน และตระหนักถึงความสำคัญในการดำเนินงาน พร้อมทั้งประยุกต์การบริหารต้นทุนเพื่อปรับปรุง การจัดการในองค์กร จนธุรกิจมีการดำเนินงานที่ดี พร้อมรับมือกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม และนำมาซึ่งผลกำไรและศักยภาพการแข่งขันในระยะยาวต่อไป (Prachuabsuk et al., 2014) นอกจากนี้การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เป็นเครื่องมือหรือกลวิธีทำหน้าที่ในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ให้องค์กรบริหารงานเป็นไปตามจุดหมายและเป้าหมายขององค์กร ซึ่งต้องอาศัยระบบบัญชีต้นทุนและระบบสารสนเทศทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์เพื่อให้ข้อมูลที่ถูกต้องแม่นยำและทันต่อเหตุการณ์ สร้างความได้เปรียบด้านข้อมูลที่เหนือกว่าคู่แข่ง (Laphan et al., 2020)

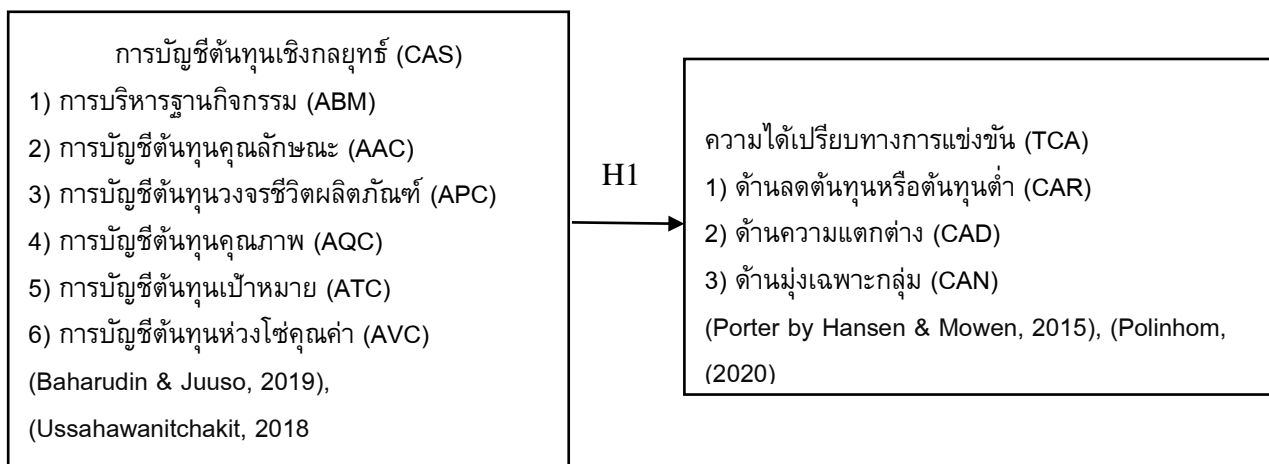
2. แนวคิดเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) เป็นการนำแนวคิดหลักการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาใช้เป็นหลักบริหารจัดการต้นทุนให้ดีกว่าคู่แข่ง การที่องค์กรดำเนินการหรือกระทำบางอย่างที่คู่แข่งไม่สามารถดำเนินการได้ ซึ่งส่งผลให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน และเป็นสิ่งสำคัญที่ส่งผลต่อความสำเร็จขององค์กรในระยะยาว ความได้เปรียบทางการแข่งขันมี 2 ประการพื้นฐาน ได้แก่ ความเป็นผู้นำด้านต้นทุนต่ำ และความเป็นผู้นำด้านความแตกต่าง (Porter, 1990) นอกจากนี้จากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมธุรกิจการพิจารณาองค์ประกอบของกลยุทธ์ในการสร้างความได้เปรียบที่สำคัญอีกประการ คือ มุ่งเน้นเฉพาะกลุ่ม การตอบสนองความต้องการลูกค้า (Porter, 1985) โดยในสภาวะการแข่งขันที่มีความรุนแรงมากขึ้น และการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันที่องค์กรจะต้องสร้างกลยุทธ์ให้เหนือกว่าความได้เปรียบทางการแข่งขัน ตามแนวคิดของ (Porter, 1980) สามารถนำมาวิเคราะห์และสร้างกลยุทธ์ความได้เปรียบทางการแข่งขันในการดำเนินงาน เช่น การขายสินค้าและให้บริการที่ดีกว่า คือ การขายสินค้าที่มีความแตกต่างจากคู่แข่งหรือให้บริการที่มุ่งเน้นด้านคุณภาพ วัตถุดิบที่ใช้ ที่แตกต่างกัน เป็นต้น การขายสินค้าที่ถูกกว่าโดยจะต้องผลิตด้วยต้นทุนต่ำกว่า โดยการลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นต่าง ๆ เพื่อให้สามารถสร้างสินค้าได้ถูกกลุ่มเป้าหมายและตรงตามความต้องการของผู้บริโภคมากที่สุดโดยสินค้าและบริการต้องพิเศษไปจากสินค้าและบริการของคู่แข่งรายอื่น จะส่งผลให้

ผู้บริโภคเกิดการรับรู้และเลือกซื้อสินค้าหรือบริการและยินดีที่จะจ่ายซื้อสินค้านั้นในราคาที่สูงกว่าสินค้าอื่น (Chaengploy & Jadesalug, 2016) องค์กรที่สามารถผลิตสินค้าหรือบริการที่เหนือกว่าโดยที่ความได้เปรียบทางการแข่งขันมีองค์ประกอบหลักอยู่ 4 ด้าน ได้แก่ ด้านประสิทธิภาพ (Efficiency) ด้านคุณภาพ (Quality) ด้านนวัตกรรม (Innovation) และด้านการตอบสนองลูกค้า (Customer Responsiveness) ที่เหนือกว่าคู่แข่งการสนับสนุนและเสริมสร้างความสามารถทั้ง 4 ด้านให้กับพนักงานที่ต้องติดต่อกับลูกค้าจึงถือเป็นความสำเร็จหรือความได้เปรียบทางการแข่งขันขององค์กรได้เป็นอย่างดี (Lalitsasivimol, 2016) นอกจากนี้ปัจจัยที่สำคัญมากที่สุดในการทำให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน คือ ความรู้ (Knowledge) ที่องค์กรต้องสร้างขึ้นมาด้วยการเรียนรู้ (Learning) และพัฒนาเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ (Learning Organization) ผู้บริหารต้องดึงเอาความรู้ต่าง ๆ ที่บุคลากรมี เพื่อมาสร้างนวัตกรรม (Innovation) ให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันและความสามารถที่เป็นเลิศขององค์กร ทั้ง 3 ด้าน คือ 1) ขยายสินค้าที่ถูกกว่า (Cost Leadership) คือ ผลิตด้วยต้นทุนต่ำกว่า ความได้เปรียบทางด้านต้นทุน คือ องค์กรสามารถผลิตสินค้าด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่ง 2) ขยายสินค้าและให้บริการที่ดีกว่า (Differentiation) คือ ขยายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างสินค้าและบริการขององค์กรที่พิเศษไปจากสินค้าและบริการขององค์กรอื่น และ 3) การตอบสนองต่อลูกค้าได้เร็วกว่าคู่แข่ง (Quick Response) คือ ความเร็วในการทำผลิตภัณฑ์ใหม่ พัฒนาผลิตภัณฑ์ และการตัดสินใจทางการบริหารที่รวดเร็วที่ส่งผลโดยตรงต่อลูกค้า การตอบสนองโดยรวดเร็วแสดงให้เห็นถึงการมีความยืดหยุ่นขององค์กร (Nakkasem, & Pasunon, 2018)

กรอบแนวคิดการวิจัย

ในการวิจัยนี้ การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ กำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระและมีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้



รูปที่ 1 : กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมุติฐานการวิจัย

1. การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. ธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีประเภทธุรกิจ ทุนในการดำเนินงาน ระยะเวลาในการดำเนินงาน รายได้เฉลี่ยต่อปีจากการดำเนินงาน และจำนวนพนักงานแตกต่างกัน มีการใช้การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์แตกต่างกัน
4. ธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีประเภทธุรกิจ ทุนในการดำเนินงาน ระยะเวลาในการดำเนินงาน รายได้เฉลี่ยต่อปีจากการดำเนินงาน และจำนวนพนักงานแตกต่างกัน มีความได้เปรียบทางการแข่งขันแตกต่างกัน

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรกลุ่มตัวอย่าง (Sample Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้บริหารของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 886 บริษัท (ข้อมูล ณ วันที่ 16 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2566) ประกอบด้วยกลุ่มอุตสาหกรรม 8 หมวดอุตสาหกรรม กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ได้แก่ ผู้บริหารของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 269 บริษัท จากการเปิดตาราง Krejcie and Morgan (Srisaard, 2011) โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งดำเนินการจัดเก็บแบบสอบถามทางไปรษณีย์ ไปยังกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด จำนวน 400 ฉบับ และแบบสอบถามตอบกลับมีจำนวนทั้งสิ้น จำนวน 217 ชุด เป็นแบบสอบถามที่ข้อมูลถูกต้องและครบถ้วนทั้งหมด คิดเป็นอัตราผลตอบแทน ร้อยละ 54.25 ซึ่งสอดคล้องกับ (Aaker et al., 2001) ได้นำเสนอว่า การส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ต้องมีอัตราตอบกลับ อย่างน้อย ร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้ และมีขนาดที่เหมาะสมในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยระยะเวลาในการเก็บข้อมูลทั้งสิ้น 86 วัน ตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2566 - 20 มกราคม 2567

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นเครื่องมือในการวิจัย ซึ่งได้สร้างตามกรอบแนวคิดและความมุ่งหมายที่กำหนดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน ดังนี้ ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้บริหารธุรกิจ ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน ตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะ การศึกษาในครั้งนี้ใช้มาตรวัดแบบลิเคิร์ต (Likert Rating Scale) ประเมินค่า 5 ระดับ จากเห็นด้วยมากที่สุด ถึงเห็นด้วยน้อยที่สุด (Srisaard, 2011) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามจำนวน 3 ท่าน ประเมินและหาค่า IOC โดยค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.67 ซึ่งพบว่ามีค่าดัชนีสอดคล้องกับนิยามศัพท์ ซึ่งสอดคล้องกับ (Baotham, 2015) ได้เสนอว่าค่าดัชนีความสอดคล้องมีค่า 0.50 ขึ้นไป เป็นค่าที่ยอมรับได้ ถือได้ว่าข้อคำถามดังกล่าวมีความเหมาะสม และนำไปทดลองใช้ (Try - Out) กับกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ฉบับแรก ที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างเพื่อหาค่าความเชื่อมั่น ซึ่งการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.498 - 0.919 และ

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.575 - 0.878 สอดคล้องกับ (Worakham, 2018) ได้เสนอว่า ค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถาม 0.40 ขึ้นไป ถือว่ามีคุณภาพในระดับดีมาก แสดงว่า เครื่องมือมีคุณภาพสามารถนำมาใช้ใน การเก็บข้อมูลเพื่อทำการวิจัยได้ และการหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) เป็นรายด้าน โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.818 - 0.944 และความได้เปรียบทางการแข่งขัน มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.865 - 0.914 ซึ่งสอดคล้องกับ (Hair et al., 2006) ได้เสนอความเชื่อมั่นของเครื่องมือต้องมีค่า 0.70 ขึ้นไป จึงจะถือว่ายอมรับได้ แสดงว่า เครื่องมือมีคุณภาพสามารถนำมาใช้ในการเก็บข้อมูลเพื่อทำการวิจัยได้

3. การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ การวิเคราะห์ข้อมูลรวบรวมจากแบบสอบถามด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปโดยแบ่งได้ดังต่อไปนี้

3.1 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) นำเสนอข้อมูลแบบตารางควบคู่กับการบรรยายและสรุปผลการวิจัย ซึ่งค่าคะแนนคำตอบของแบบสอบถาม ประเมินค่า 5 ระดับ จากระดับความคิดเห็นด้วยมากที่สุด ถึงเห็นด้วยน้อยที่สุด ค่าเฉลี่ยของคำตอบแบบสอบถาม ใช้เกณฑ์ในการแปลความหมายของค่าเฉลี่ย 5 ระดับ จากระดับความคิดเห็นด้วยมากที่สุด ถึงเห็นด้วยน้อยที่สุด (Srisaard, 2011)

3.2 การทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) สถิติในการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ โดยหาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminant Power) ใช้เทคนิค Item – total Correlation หาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) ใช้วิธีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-coefficient Method) สถิติที่ใช้ในการทดสอบคุณลักษณะของตัวแปร คือ การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity Test) หาค่า Variance Inflation Factors (VIFs) สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานแบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งเขียนสมการได้ดังนี้

$$\text{สมการ } TCA = \beta_0 + \beta_1 ABM + \beta_2 AAC + \beta_3 APC + \beta_4 AQC + \beta_5 ATC + \beta_6 AVC + \varepsilon$$

เมื่อ β แทน	ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย
TCA แทน	ความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (Competitive Advantage)
ABM แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบริหารฐานกิจกรรม (Activity - Based - Management)
AAC แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute Costing)
APC แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์

		(Product Life Cycle Costing)
AQC	แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing)
ATC	แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing)
AVC	แทน	การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain Costing)
ϵ	แทน	ค่าความคลาดเคลื่อนของการพยากรณ์

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ผลการวิจัยระดับของความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม และเป็นรายด้าน ผลการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถนำเสนอได้ดังนี้

ตารางที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยรวมและเป็นรายด้าน

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น		
	\bar{x}	S.D.	แปลผล
1. ด้านการบริหารฐานกิจกรรม	4.47	0.41	มาก
2. ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ	4.49	0.41	มาก
3. ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์	4.42	0.52	มาก
4. ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ	4.44	0.51	มาก
5. ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย	4.47	0.48	มาก
6. ด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า	4.36	0.53	มาก
โดยรวม	4.44	0.37	มาก

จากตาราง 1 พบว่า ผู้บริหารธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 4.44$, S.D. = 0.37) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับแรก ดังนี้ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ ($\bar{x} = 4.49$, S.D. = 0.41) ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย ($\bar{x} = 4.47$, S.D. = 0.48) ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ($\bar{x} = 4.47$, S.D. = 0.41)

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวมและเป็นรายด้าน

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	ระดับความคิดเห็น		
	\bar{X}	S.D.	แปลผล
1. ด้านการลดต้นทุนหรือต้นทุนต่ำ	4.26	0.66	มาก
2. ด้านความแตกต่าง	4.48	0.52	มาก
3. ด้านมุ่งเฉพาะกลุ่ม	4.53	0.48	มากที่สุด
โดยรวม	4.42	0.49	มาก

จากตารางที่ 2 พบว่า ผู้บริหารของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.42$, S.D. = 0.49) เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากที่สุด 1 ด้าน คือ ด้านมุ่งเฉพาะกลุ่ม ($\bar{X} = 4.53$, S.D. = 0.48) และอยู่ในระดับมากจำนวน 2 ด้าน

ผลการวิจัยการทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ผลการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถนำเสนอได้ดังนี้

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์กับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม

ตัวแปร	TCA	ABM	AAC	APC	AQC	ATC	AVC	VIFs
\bar{X}	4.425	4.471	4.490	4.419	4.437	4.466	4.356	
S.D.	0.489	0.411	0.410	0.524	0.508	0.482	0.528	
TCA	-	0.505*	0.538*	0.368*	0.223*	0.492*	0.680*	
ABM		-	0.565*	0.469*	0.406*	0.532*	0.407*	1.676
AAC			-	0.772*	0.575*	0.513*	0.465*	3.033
APC				-	0.769*	0.563*	0.374*	4.208
AQC					-	0.505*	0.275*	2.534
ATC						-	0.591*	2.160
AVC							-	1.673

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ดังนั้นจึงทำการทดสอบ Multicollinearity ใช้ค่า VIFs โดยค่า VIFs ของตัวแปรอิสระ การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มีค่าตั้งแต่ 1.673 - 4.208 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กัน แต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2006)

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์แต่ละด้าน พบว่ามีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.223 - 0.680 จากนั้น ผู้วิจัยจึงวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) ดังนี้

$$TCA = 0.431 + 0.231ABM + 0.356AAC - 0.048APC - 0.142AQC + 0.048ATC + 0.457AVC$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ค่าความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 45.717$; $p < 0.0001$) ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง ($Adj R^2$) เท่ากับ 0.554 (ตารางที่ 4) เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์แต่ละด้านกับตัวแปรตามความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) ปรากฏผลดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์	ความได้เปรียบทางการแข่งขัน		t	p-value
	โดยรวม (TCA)			
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.431	0.291	1.481	0.140
ด้านการบริหารฐานกิจกรรม (ABM)	0.231	0.070	3.308	0.001*
ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (AAC)	0.356	0.094	3.776	0.000*
ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (APC)	-0.048	0.087	-0.553	0.581
ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ (AQC)	-0.142	0.070	-2.039	0.043*
ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย (ATC)	0.048	0.068	0.705	0.482
ด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (AVC)	0.457	0.054	8.406	0.000*

$F = 45.717$ $p < 0.0001$ $Adj R^2 = 0.554$

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการบริหารฐานกิจกรรม (ABM) ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (AAC) และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (AVC) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ (AQC) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม (TCA) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2, 4 และ 6

อภิปรายผล

จากการวิจัยครั้งนี้ พบว่า ผู้บริหารธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยรวม ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า อยู่ในระดับมาก เนื่องจากการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์เป็นเครื่องมือที่ช่วยสนับสนุนให้ผู้บริหารนำกลยุทธ์การบริหารมาประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ โดยนำเทคนิคทางการบัญชีที่ช่วยสร้างระบบข้อมูลต้นทุนที่ดี นำข้อมูลต้นทุนที่มีคุณภาพและใช้ข้อมูลต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ในการวางแผน จัดเตรียม เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนในการพัฒนา ส่งเสริม ผลักดันให้ธุรกิจมีการกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานทางธุรกิจให้เป็นไปวัตถุประสงค์และช่วยในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น เพื่อกำหนดกลยุทธ์การบริหารที่ดีกว่าและเหนือกว่า ทั้งต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการลดลง การสร้างความแตกต่าง และตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้อย่างดี มีศักยภาพด้านการแข่งขันที่ดีกว่าคู่แข่ง เป็นตัวแปรสำคัญและปัจจัยหลักในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้กับองค์กร สอดคล้องกับแนวคิดของ Ussahawanitchakit (2018) กล่าวว่า การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์เป็นวิธีการบัญชีเพื่อการจัดการที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุน โดยมีการวางแผนการดำเนินงานและกำหนดจุดมุ่งหมายทางการแข่งขันที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมีความสำคัญต่อการบริหารในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่าย การพัฒนา และการปรับปรุงทั้งกระบวนการผลิตทั้งระบบ การวิเคราะห์ข้อมูลทุกกิจกรรมมาเพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับด้านต้นทุน ทั้งกระบวนการผลิต ส่งผลดีในระยะยาวต่อการดำเนินงานขององค์กรได้ สอดคล้องกับแนวคิดของ Sangkatat (2019) กล่าวว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เป็นการนำกลยุทธ์ที่ผู้บริหารมาประยุกต์ใช้ในการบริหารองค์กรในการปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารตามสภาพการแข่งขันในตลาด การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารมาเป็นกลยุทธ์ในการตัดสินใจของผู้บริหาร ให้มีความสำคัญและคำนึงถึงการตอบสนองให้ตรงตามความต้องการของลูกค้ากลุ่มเป้าหมาย คำนึงถึงทุกกิจกรรมและการวิเคราะห์มูลค่า และการมีเทคโนโลยีสมัยใหม่ ๆ ในการผลิตสินค้าและบริการ มีต้นทุนที่ต่ำกว่า คู่แข่งการรักษาคุณภาพของสินค้าและบริการ ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในองค์กรและก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน สอดคล้องกับแนวคิดของ Koonpanichkij (2010) กล่าวว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เป็นปัจจัยที่สำคัญที่ผู้บริหารได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการบัญชี โดยเฉพาะข้อมูลต้นทุนที่สอดคล้องกับทิศทางของการบริหารงาน สามารถวางแผนเชิงกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งเป็นเป้าหมายที่มุ่งเน้นความสำเร็จในระยะยาว และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Prachuabsuk et al. (2014) พบว่า ผู้บริหารของธุรกิจ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า เช่น กิจกรรมตระหนักถึงการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งส่งผลต่อต้นทุนทั้งกระบวนการ ประสิทธิภาพการบริหารขององค์กร เป็นต้น ด้านการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน เช่น กิจกรรมให้ความสำคัญต่อการวิเคราะห์กิจกรรมในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน เพื่อเป็นแนวทางจัดการด้านการผลิตและการบริหารงานตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดสนับสนุนให้มีการวิเคราะห์ความสำคัญของกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อหาแนวทางและให้ความสำคัญกับการเลือกเกณฑ์การคำนวณต้นทุนของกิจกรรมให้สอดคล้องกับสิ่งที่เกิดขึ้นจริง เพื่อให้คำนวณต้นทุนได้ถูกต้อง เป็นต้น

สำหรับความได้เปรียบทางการแข่งขัน พบว่า ผู้บริหารธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม ด้านการลดต้นทุน ด้านความแตกต่าง และด้านมุ่งเฉพาะกลุ่ม อยู่ในระดับมาก เนื่องจากองค์กรมีกลยุทธ์การแข่งขันทางธุรกิจและวิธีการที่แตกต่างกันออกไป ความได้เปรียบทางการแข่งขันจึงถือเป็นปัจจัยสำคัญในการบริหารองค์กรทำให้ธุรกิจสามารถผลิตสินค้าหรือเข้าถึงลูกค้า

ได้ในต้นทุนที่น้อยกว่า เป็นผู้นำด้านต้นทุน มุ่งเน้นเฉพาะจุดด้านต้นทุนต่ำ และสามารถบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ทำให้องค์กรผลิตสินค้าที่แตกต่าง โดยสามารถตอบสนองลูกค้าแต่ละกลุ่มได้อย่างมีคุณภาพที่เหนือกว่าคู่แข่ง ซึ่งก็ทำให้อธุรกิจสามารถขายหรือทำกำไรได้มากกว่าและแสดงถึงการจัดการเชิงกลยุทธ์ได้เป็นอย่างดี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chaengploy and Jadesalug (2016) ความสามารถขององค์กรโดยนวัตกรรมการใช้ในการดำเนินงานและบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ทั้งกระบวนการผลิตสินค้าด้วยต้นทุนต่ำกว่า ทำให้สามารถขายสินค้าที่ถูกกว่าคู่แข่ง การลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ไม่จำเป็นและการตอบสนองความต้องการของลูกค้าผลิตสินค้าได้ถูกกลุ่มเป้าหมาย โดยสินค้าหรือบริการมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากสินค้าหรือบริการของคู่แข่งรายอื่น ส่งผลให้กลุ่มลูกค้าเลือกสินค้าหรือบริการ และยินดีที่จะจ่ายค่าสินค้าหรือบริการในมูลค่าที่สูงกว่า สอดคล้องกับแนวคิดของ Lalitsasivimol (2016) ความสามารถขององค์กรในการผลิตสินค้าหรือบริการที่เหนือกว่าคู่แข่ง โดยสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านประสิทธิภาพ ด้านคุณภาพ ด้านนวัตกรรม และด้านการตอบสนองลูกค้า และเสริมสร้างให้พนักงานในการบริการดูแลลูกค้า ทำให้องค์กรเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน และส่งผลต่อความสำเร็จในการดำเนินงานได้อย่างดีเยี่ยม สอดคล้องกับงานวิจัย Nakkasem and Pasunon (2018) พบว่าระดับการสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันของผู้ประกอบการธุรกิจบริการในเขตกรุงเทพมหานคร ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือด้านการตอบสนองอย่างรวดเร็ว รองลงมาคือ ด้านกลยุทธ์ต้นทุน และด้านการสร้างความแตกต่าง ตามลำดับ และปัจจัยด้านความสามารถของผู้ประกอบการ มีความสัมพันธ์เชิงเส้นตรงกับการสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันของผู้ประกอบการธุรกิจบริการในเขตกรุงเทพมหานคร เมื่อพิจารณารายตัวแปรพบว่า ส่งผลต่อการสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขันของผู้ประกอบการธุรกิจบริการในเขตกรุงเทพมหานคร ได้แก่ การแข่งขันเชิงรุก ความกล้าเสี่ยง ความเป็นตัวของตัวเอง และความมีนวัตกรรม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Takodom (2017) พบว่า ความได้เปรียบทางการแข่งขันถือเป็นความสามารถขององค์กรที่จะบริการลูกค้าให้เหนือกว่าคู่แข่ง เช่น การใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด การตรวจสอบมาตรฐานของสินค้าอย่างสม่ำเสมอ คิดค้นผลิตภัณฑ์ใหม่และผลิตสินค้าให้ตรงตามความต้องการของตลาด เป็นต้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chaninton Supa (2018) พบว่า ธุรกิจจำเป็นต้องใช้กลยุทธ์ต่าง ๆ เพื่อสร้างความแตกต่างให้เหนือกว่าคู่แข่ง มีการปรับองค์กรให้มีความยืดหยุ่นกับสิ่งแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงความต้องการของมนุษย์ที่เปลี่ยนไปอย่างไม่หยุดนิ่ง ดังนั้นธุรกิจจึงต้องใช้กลยุทธ์ในการลดต้นทุนในการสร้างรายได้เปรียบ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Thanarungcharoenkit et al. (2017) กลยุทธ์ที่ใช้สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจร้าน Mr. Ice Cream พบว่าเจ้าของธุรกิจใช้กลยุทธ์พัฒนาผลิตภัณฑ์ กลยุทธ์การสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับตราสินค้า และกลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง เป็นแนวทางสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้สูงกว่าคู่แข่งรายอื่น สามารถนำกลยุทธ์ด้านต่าง ๆ ไปปรับปรุงและพัฒนาเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ มากขึ้นจากสินค้ามีเอกลักษณ์เฉพาะตัวจะทำให้ธุรกิจเติบโตและประสบความสำเร็จได้อย่างยั่งยืน

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ ด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม เนื่องจาก การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ในการบริหารฐานกิจกรรม เป็นกระบวนการที่ให้ความสำคัญและมุ่งเน้นการวิเคราะห์มูลค่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม วิเคราะห์กิจกรรม ระบุสาเหตุ และมุ่งเน้นกิจกรรมที่ทําอย่างชัดเจน ทั้งในการสร้างมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการ ควบคุมและลดค่าใช้จ่ายกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าหรือสิ้นเปลืองออกไป ส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือควบคุมต้นทุนของกระบวนการผลิตสินค้าและบริการได้ในต้นทุนที่ต่ำ สร้างความแตกต่างของสินค้าและบริการ และสามารถตอบสนองความต้องการเฉพาะกลุ่มของลูกค้าได้ชัดเจนและยั่งยืน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Phan et al. (2014) พบว่า หน่วยธุรกิจระยะการเติบโตเต็มที่หรือระยะถดถอยที่ต้องฟื้นฟูใช้กลยุทธ์การบริหารฐานกิจกรรม

เป็นเครื่องมือการบริหารหรือวิธีการแต่ละระดับในระดับที่มากกว่าหน่วยธุรกิจในระยะเริ่มแรกเข้าสู่ตลาดและระยะการเติบโตของธุรกิจ ในการวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่าหรือปรับปรุงระบบ ซึ่งต้องวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์และเชื่อมโยงไปสู่กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ผลักดัน ส่งเสริมต่อผลลัพธ์ที่ดีอย่างต่อเนื่อง สำหรับการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะเป็นกระบวนการด้านบัญชีบริหารที่ให้ความสำคัญกับกระบวนการผลิตสินค้าและบริการ การคำนวณต้นทุนของสินค้าและการรายงานต้นทุนของสินค้าแต่ละชนิดอย่างสม่ำเสมอ เน้นลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะของสินค้า ความแตกต่างของสินค้า ความต้องการของลูกค้า เน้นหลักการผลิตสินค้าเป็นไปตามสินค้าที่ต้องการขาย สอดคล้องกับงานวิจัยของ Alsoboa et al. (2015) พบว่า ผู้บริหารของบริษัทผู้ผลิตที่จดทะเบียนในประเทศจอร์แดน มีการประยุกต์ใช้เทคนิคการคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาตรวจสอบผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการเปรียบเทียบช่วงเวลาก่อนที่จะใช้เทคนิคการคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ซึ่งตัวแปรสำคัญที่ผู้บริหารเลือกมาทำการตรวจสอบผลกระทบคือ ต้นทุนคุณลักษณะ ซึ่งผลกระทบและความสัมพันธ์ต่อผลการดำเนินงาน ประสิทธิภาพทางการเงิน และประสิทธิภาพทางการตลาด สะท้อนให้เห็นว่าหลังจากที่นำเทคนิคการคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์ด้านต้นทุนคุณลักษณะเฉพาะมาใช้ สามารถดึงดูดลูกค้า เกิดความน่าเชื่อถือของสินค้า ความเชื่อมั่นในกระบวนการผลิตตั้งแต่ต้นน้ำ กลางน้ำ และปลายน้ำ และการบริการหลังการขาย ซึ่งเป็นลักษณะเด่นที่สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้อย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า เป็นกระบวนการด้านบัญชีบริหารที่ช่วยให้ผู้บริหารให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ต้นทุน สภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน การปันส่วนต้นทุนหรือกำหนดต้นทุนเหมาะสมและเชื่อมโยงต้นทุน การสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นและกระบวนการผลิตแต่ละขั้นตอนเข้าด้วยกันทั้งระบบ เพื่อบริหารต้นทุนให้ดีกว่าคู่แข่ง ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพทางการแข่งขัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Suphatranon et al. (2019) พบว่า สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปทั้งภายในและภายนอก บัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่ามีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาความสามารถทางการแข่งขัน ด้านต้นทุนและผลการดำเนินงานของกิจการ ได้แก่ วัฒนธรรมการเรียนรู้ขององค์กร ความรู้ในการบริหารต้นทุน ระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารสมัยใหม่ และแรงกดดันทางการแข่งขันที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว สะท้อนให้เห็นว่าผู้บริหารควรสนับสนุนและให้ความสำคัญทั้ง 4 ปัจจัย และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phromket and Vichasilp (2021) พบว่า กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุนด้วยห่วงโซ่แห่งคุณค่า ประกอบด้วย การจัดหาวัตถุดิบคุณภาพ การขนส่งทันเวลา การลดต้นทุนการบริหารคลังสินค้า ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยเป็นปัจจัยหลักในการวางแผนเกี่ยวกับกลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุนด้วยห่วงโซ่แห่งคุณค่า เพื่อให้บริษัทมีต้นทุนการดำเนินงานที่ต่ำที่สุดในอุตสาหกรรม กลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุนด้วยห่วงโซ่แห่งคุณค่าเกี่ยวกับต้นทุนรวมที่ลดลงเป็นการลดต้นทุนแบบทั้งกระบวนการ

นอกจากนี้การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม เนื่องจาก การบัญชีต้นทุนคุณภาพเป็นกระบวนการด้านบัญชีบริหารที่ช่วยบริหารต้นทุนวางแผนและบริหารจัดการต้นทุนในกระบวนการผลิตสินค้า การออกแบบสินค้า การคัดเลือกผู้ค้าและแหล่งวัตถุดิบ รวมถึงทดสอบคุณภาพ กระบวนการผลิตสินค้าและบริการ ด้วยเครื่องมือที่มีมาตรฐาน และการปรับปรุงคุณภาพสินค้า แก๊วสินค้าและบริการที่ผลิตไม่ได้มาตรฐานให้มีคุณภาพและเกิดประสิทธิภาพการ และสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Laphan et al. (2020) พบว่า การบริหารต้นทุนคุณภาพสำหรับธุรกิจในประเทศไทย ในแต่ละธุรกิจ ซึ่งผู้บริหารธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ มีการนำการบริหารต้นทุนไปประยุกต์ใช้ตามกระบวนการทำงาน การผลิตสินค้าและบริการ เพื่อกำหนดนโยบาย การวางแผน การควบคุม และการพัฒนาคุณภาพของสินค้าและบริการสามารถลดต้นทุนการผลิตและได้อย่างชัดเจน เพื่อให้การบริหารต้นทุนคุณภาพมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และ

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ussahawanitchakit (2017) พบว่า การบัญชีต้นทุนคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อการบริหารงานที่มุ่งเน้นคุณภาพ การยอมรับของตลาด และผลการดำเนินงานทางการตลาด นอกจากนี้ การบริหารงานที่มุ่งเน้นคุณภาพส่งผลต่อภาพพจน์องค์กรและการยอมรับของตลาด ส่งผลต่อการดำเนินงานทางการตลาด ดังนั้น กิจการจะต้องจัดสรรทรัพยากรอย่างเพียงพอในการพัฒนาและการประยุกต์ใช้ การบัญชีต้นทุนคุณภาพให้มีประสิทธิภาพ เพื่อให้บรรลุผลการดำเนินงานที่ดีในสภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน

การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ และด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยรวม เนื่องจาก สภาพแวดล้อมการแข่งขันทางการตลาดในปัจจุบันมีการแข่งขันในตลาดเสรีและตลาดโลกมีความรุนแรงมากขึ้นรวมทั้งการดำเนินแบบออนไลน์จากความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ซึ่งการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์เป็นกระบวนการบัญชีที่ใช้ในการวางแผนและวิเคราะห์ต้นทุนตั้งแต่ช่วงเริ่มแรกหรือก่อนการผลิต จนถึงระยะการเข้าสู่ตลาด ทำให้ระบบภาพรวมของการดำเนินไม่มีประสิทธิภาพทำให้องค์กรอาจไม่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการเลือกผลิตสินค้าและบริการที่แตกต่างจากคู่แข่งให้เกิดประสิทธิภาพและความได้เปรียบทางการแข่งขัน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Knauer and Möslang (2018) พบว่า ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์จะได้รับการยอมรับในทางทฤษฎี แต่ทางปฏิบัติเทคนิคมีเงื่อนไขของการบริหารจัดการต้นทุนเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการจัดการต้นทุน ซึ่งผู้บริหารบริษัทในประเทศเยอรมันมีการยอมรับว่าประโยชน์ของกลยุทธ์การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ส่งผลต่อการรับรู้ถึงการเกิดค่าใช้จ่ายในองค์กรในด้านการรับประกัน ค่าใช้จ่ายด้านการติดตามหรือประเมินผลหลังการบริการ แต่ไม่ส่งผลต่อกระบวนการประเมินต้นทุนทั้งระบบ ซึ่งไม่สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ และสอดคล้องกับงานวิจัย Ussahawanitchakit (2017) พบว่า การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตจะส่งผลต่อประสิทธิภาพขององค์กร ศักยภาพการแข่งขัน การบรรลุเป้าหมาย และผลการดำเนินงานของธุรกิจซอฟต์แวร์ กิจการจำเป็นต้องจัดสรรทรัพยากรและศักยภาพที่มีคุณค่ามาประยุกต์ใช้ระบบการบัญชีต้นทุนวงจร ตั้งแต่เริ่มการวิจัยและการออกแบบตลอดช่วงชีวิตผลิตภัณฑ์ เพื่อสนับสนุนให้เกิดความสำเร็จและผลการดำเนินงานที่ให้กับองค์กร ไม่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการเลือกผลิตสินค้าและบริการที่แตกต่างจากคู่แข่ง ต้นทุนเพิ่มสูงขึ้นไม่ส่งผลให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน และด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย เนื่องจาก การบัญชีต้นทุนเป้าหมายเป็นกระบวนการวางแผนและเทคนิคทางการบริหารที่มีประสิทธิภาพของผู้บริหารในการคำนวณต้นทุนสินค้าที่กำหนดจากราคาสินค้าในตลาดที่มีการแข่งขัน และจากเงื่อนไขทางการตลาด และขึ้นอยู่กับลักษณะความเหมือนความต่างของสินค้าระดับการแข่งขัน ต้นทุนและค่าใช้จ่าย การควบคุมต้นทุนและราคาสินค้าเป็นไปได้ยากหรือไม่สามารถควบคุมได้ อาจส่งผลกระทบหรือเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Swatdikun and Phonikomkij (2019) พบว่า สภาพการแข่งขันที่รุนแรงของอุตสาหกรรมเครื่องดื่มไทย ทำให้การบริหารต้นทุนซึ่งเน้นการตอบสนองความต้องการของลูกค้าทั้งด้านคุณภาพของสินค้าและราคาที่เหมาะสม ซึ่งผู้บริหารนำการประยุกต์ใช้ต้นทุนเป้าหมายของกิจการ ในการวางแผนผลิตภัณฑ์ การดำเนินการผลิต และการควบคุมต้นทุน ส่งผลให้การดำเนินงานโดยรวมของกิจการ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Sriwichien (2017) พบว่า การบริหารต้นทุนเป้าหมาย มีส่งผลความได้เปรียบทางการแข่งขัน ด้านต้นทุน ดำเนินงานการผลิตสินค้าและบริการ โดยมีต้นทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่งด้านความแตกต่าง สินค้าหรือบริการมีลักษณะพิเศษ ดังนั้นผู้บริหารธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย ควรให้ความสำคัญในการนำนวัตกรรมหรือเทคโนโลยีในการออกแบบการผลิตรวมถึงการผลิต ที่ลดต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่ามาปรับใช้การปฏิบัติงานที่ตอบสนองความต้องการของลูกค้าการเสนอสินค้าและบริการที่มีคุณภาพในเวลาที่น่าพอใจ

สรุปและข้อเสนอแนะ

1. สรุปผลการวิจัย

ผู้วิจัยสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ขณะเดียวกันตัวแปรที่มีผลกระทบเชิงลบอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ ในด้านผู้ประกอบการต้องประยุกต์กระบวนการบริหารให้ความสำคัญและมุ่งเน้นการวิเคราะห์มูลค่าต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม และมุ่งเน้นกิจกรรมที่สร้างมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการ ส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือควบคุมต้นทุนของกระบวนการผลิตสินค้าและบริการในต้นทุนที่ต่ำ สร้างความแตกต่างของสินค้าและบริการ และสามารถตอบสนองความต้องการเฉพาะกลุ่มของลูกค้าได้ชัดเจนและยั่งยืน ดังนั้น ผู้บริหารธุรกิจจึงต้องให้ความสำคัญกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อพัฒนาและปรับปรุงแนวทาง ปรับปรุงการบริหารต้นทุน นำไปประยุกต์ใช้ในการบริหารองค์กร เพื่อเกิดความสำเร็จในการดำเนินงานที่ดีกว่าคู่แข่งในระยะยาว

2. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ผู้บริหารของกิจการ ควรปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตให้สอดคล้องกับ รูปแบบธุรกิจ ลักษณะการดำเนินงาน และสภาพการแข่งขันในตลาด โดยกลยุทธ์การบริหารต้นทุนเป็นเครื่องมือทำให้ธุรกิจมีกระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ มีการผลิตสินค้าและการให้บริการที่ต้นทุนต่ำ คุณภาพสินค้าและการให้บริการสูง ตอบสนองและสร้างความพึงพอใจสูงสุดให้กับลูกค้า สร้างความได้เปรียบเหนือกว่าคู่แข่งในตลาด และสร้างผลตอบแทนกำไรได้อย่างยั่งยืน

2.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

2.2.1 ผู้บริหารธุรกิจควรนำการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ในด้านการบริหารฐานกิจกรรม ด้านการบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ ด้านการบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ด้านการบัญชีต้นทุนคุณภาพ ด้านการบัญชีต้นทุนเป้าหมาย และด้านการบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า มาประยุกต์ใช้ในระบบต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อป้องกันความผิดพลาดหรือลดความเสียหายทุกกระบวนการ และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.2.2 ผู้บริหารธุรกิจควรนำระบบการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์เข้ามาส่งเสริมพัฒนางานเกี่ยวกับการจัดเตรียมแนวทาง การวางแผน การวิเคราะห์ การคิดต้นทุน การลดต้นทุนด้วยการควบคุมการทำงานและกิจกรรมที่มีลำดับความสำคัญก่อน เนื่องจากการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มีความเกี่ยวข้องและสามารถสะท้อนถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้เป็นอย่างดี ช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจได้อย่างเหมาะสม

2.2.3 ผู้บริหารธุรกิจควรให้ความสำคัญของข้อมูลทางการบัญชี ใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนให้สอดคล้องกับการบริหารงาน โดยเชื่อมโยงการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ทุกระบบ เพื่อให้การปฏิบัติงานและการดำเนินงานทุกกิจกรรมให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน และยกระดับและเพิ่มความสามารถและศักยภาพในการทำกำไรได้อย่างยั่งยืน ส่งผลให้การบริหารเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุดต่อองค์กร

2.2.4 ผู้บริหารธุรกิจควรศึกษากลยุทธ์เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันในการมีต้นทุนของสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง สร้างความโดดเด่นของสินค้าหรือบริการ

ให้มีคุณค่า สร้างระบบการผลิตโดยนำ เทคโนโลยีที่เหนือกว่าและบริการให้แก่ลูกค้าที่มีความต้องการพิเศษ ซึ่งมีผลต่อผลการดำเนินงานขององค์กรอย่างยิ่งภายใต้สภาวะการแข่งขันที่รุนแรงในยุคปัจจุบัน

2.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.3.1 การศึกษาในอนาคตควรเพิ่มขอบเขตการศึกษาในด้านอื่น ๆ เพื่อนำข้อมูลใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงานและบริหารเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน

2.3.2 การวิจัยในอนาคตควรศึกษาผลกระทบหรือปัจจัยอื่นที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน เช่น การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การบัญชีลูกค้า การบัญชีคู่แข่ง แบบงบประมาณแบบมีส่วนร่วม ระบบควบคุมการบริหาร เป็นต้น

2.3.3 การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ค้นพบตัวแปรจากการทบทวนวรรณกรรมซึ่งอาจมีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง การวิจัยครั้งต่อไปอาจทบทวนตัวแปรอื่นมาใช้ศึกษากับบริบทจากธุรกิจอื่น ๆ เพื่อนำไปสู่การขยายวรรณกรรมที่กว้างขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research* (7th ed.). John Wiley and Sons.
- Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Abdulhakim, J. (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.
- Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a nonjapanese environment. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16(1), 35 - 59.
- Baotham, S. (2015). *Accounting research* (1st ed.). Triple Education.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making* (4th ed.). John Wiley & Sons.
- Chaengploy, W., & Jadesalug, V. (2016). Competitive advantage strategy in coffee shop business of retail entrepreneurs in Mueang district, Ratchaburi province. *Veridian E-Journal, Silpakorn University*, 9(3), 1331 - 1349.
- Hair, J. F., Black, W. C., & Erson, R. E. (2006). *Multivariate data analysis* (6th ed.). Pearson.
- Hassan, N. H. N., Muhammad, N. M. N., & Ismail, Z. (2011). Strategic management accounting practice in Malaysia: Case of manufacturing sector. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 2(2), 23 - 38.
- Koonpanichkij, D. (2010). *Strategic management* (3rd ed.). Chulalongkorn University Printing.
- Knauer, T., & Möslang, K. (2018). The adoption and benefits of life cycle costing. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(2), 188 - 215.
- Laphan, K., Wangcharoendate, S., & Nilniyom, N. (2020). Effects of quality cost management on competitive advantage of electrical and electronics businesses in Thailand. *Journal of Accountancy and Management Mahasarakham Business School, Mahasarakham University*, 12(1), 31 - 41.
- Lalitsasivimol, W. (2016). The structural equation model human capital development affecting the competitive advantage for performance success of private businesses in Songkhla Province. *MUT Journal of Business Administration*, 3(2), 79 - 99.

- Mahdi, O. R., Nassar, I. A., & Almsafir, M. K. (2019). Knowledge management processes and sustainable competitive advantage : An empirical examination in private universities. *Journal of Business Research*, 94, 320 - 334.
- Nakkasem, W., & Pasunon, P. (2018). Factors affecting the competitive advantage of service business entrepreneurs in Bangkok. *Veridian E-Journal, Silpakorn University*, 11(1), 2148 - 2167.
- Oyewo, B. (2021). Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations: Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(3), 507 - 538.
- Phan, T. N., Baird, K., & Blair, B. T. (2014). The use of success of activity-based management practices at different organizational life cycle stages. *International Journal of Production Research*, 52(3), 787 - 803.
- Phornlaphatrachakorn, K., & Na-Kalasinth, K. (2020). Strategic management accounting and firm performance: Evidence from finance businesses in Thailand. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 309 - 321.
- Phromket, C., & Vichasilp, K. (2021). Cost focus strategy using value chain and market planning capability affecting operational efficiency of small and medium - sized enterprises in Thailand. *Parichart Journal Thaksin University*, 34(1), 89 - 102.
- Polinhom, C. (2020). The impact of using strategic cost management tools on competitive advantage and performance of companies in business in industrial estates in Thailand. *UMT Poly Journal*, 17(1), 317 - 335.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage : Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- Porter, M. E. (1990). *The competitive advantage of nations*. Free Press.
- Prachuabsuk, J., Sirisom, J., & Phonnikomkij, N. (2014). Effect of strategic cost management on operational efficiency of packaged production business in Thailand. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham University*, 33(1), 26 - 35.
- Sangkatat, S. (2019). Strategic cost management of the product organization in COVID - 19. *Journal of Humanities and Social Sciences, Rajapruk University*, 7(1), 1 - 13.
- Srisaard, B. (2011). *Basic research* (7th ed.). Children's Club.
- Sriwichien, T. (2017). Effects of target cost management on competitive advantage and performance of foods industry in Thailand. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham University*, 36(6), 204 - 217.
- Supa, C. (2018). The effects of employee knowledge and skill development on competitive advantage of private hospital in Thailand. *Journal of Accountancy and Management Mahasarakham Business School, Mahasarakham University*, 10(2), 125 - 137.
- Suriyasarn, T. (2017). Effects of cost of quality management on improving services and customer satisfaction of hotel business in Thailand. *Journal of Modern Management Science*, 10(1), 138 - 151.

- Suphatranon, S., Phornlaphatrachakorn, K., & Partook, K. (2019). Affecting factors on value chain costing capability : An empirical evidence of electronic and electrical appliance businesses in Thailand. *The Golden Teak : Humanity and Social Science Journal*, 25(3), 114 - 130.
- Swatdikun, T., & Phonikornkij, N. (2019). The impact of strategic cost management techniques on firm performance. *Kasetsart Applied Business Journal*, 13(19), 43 - 58.
- Takodom, A. (2017). Relationships between new product development strategy and the competitive advantage of information technology businesses in Thailand. Mahasarakham University.
- Thanarungcharoenkit, P., Somsophon, S., Klamchana, T., Chaebua, W., & Jadesadalug, V. (2017). Business strategies for creating competitive advantage of mr. ice cream restaurant, Nakhon Pathom Province. *Veridian E-Journal, Silpakorn University*, 10(1), 1152 - 1167.
- The Securities and Exchange Commission. (2023). Thai listed companies of operators. Retrieved February 16, 2023, from <https://www.set.or.th/th/education-research/research/article-paper/main>
- The Securities and Exchange Commission. (2023). Industry group and sector. Retrieved February 16, 2023, from <https://www.set.or.th/th/listing/equities/industry-sector-classification>
- The Securities and Exchange Commission. (2020). SET CEO survey (Special issue : COVID - 19). The Securities and Exchange.
- Ussahawanitchakit, P. (2018). Strategic costing and business growth : Evidence from beverage businesses in Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 14(42), 52 - 68.
- Ussahawanitchakit, P. (2017a). Life cycle costing as a strategic approach for achieving firm performance: Evidence from software businesses in Thailand. *Journal of Management Sciences*, 34(2), 1 - 27.
- Ussahawanitchakit, P. (2017b). Quality costing and marketing performance: Empirical evidence from ISO 9000 businesses in Thailand. *Journal of Graduate School of Commerce-Burapha Review*, 12(1), 145 - 157.
- Wangcharoendate, S. (2014). Strategic cost management in the globalization. *Executive Journal*, 34(1), 60 - 68.
- Worakham, P. (2018). *Educational research* (9th ed.). Takkasila Printing.