

การใช้หลักสัปปุริสธรรมและเครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความ
ได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคม
อุตสาหกรรมในประเทศไทย

The Using Suppurisa-dhamma (qualities of a good man) and
Strategic Cost Management Tools on Competitive Advantage
and Performance of Companies in Industrial Estates in Thailand

ชลิต พลอินทร์หอม Chalit polinhom^๑
ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล Pravas Penvutikul^๒

Received: October, 19, 2019 Revised: March 2, 2020
Accepted: March 4, 2020

บทคัดย่อ

การศึกษาวิจัยเรื่องผลกระทบของการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยใช้วิธีการวิจัยแบบผสม (Mixed methods) โดยทำการวิจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ พบว่าในสภาวะการแข่งขันทางการค้าทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด จึงก่อให้เกิดการนำเอาแนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ที่น่าสนใจมาบูรณาการใช้ร่วมกับ หลักการบริหารเชิงพุทธศาสตร์มิได้มุ่งหวังกำไร หรือการแข่งขัน เพียงอย่างเดียว แต่ได้บรรจุหลักการที่สร้างความยั่งยืน การไม่เบียดเบียน การอยู่ร่วมกันอย่างสงบสันติ มีความเมตตาต่อกัน และรู้เท่าทันโลก โดยมิได้ปฏิเสธกระแสโลกาภิวัตน์ หรือระบบทุนนิยมในปัจจุบัน แต่ให้ยึดหลักการอยู่ร่วมกันและรู้เท่าทันโลก หลักสัปปุริสธรรม ที่เกี่ยวข้องกับ การบริหารจัดการ มี ๗ ประการ คือ ๑. อัมมัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักเหตุ) ๒. อัตถัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักผล) ๓. อัตตัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักตน) ๔. มัตตัญญตา (ความผู้รู้จักประมาณ) ๕. กาลัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักกาล) ๖. ปริสัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักบริษัท) ๗. ปุคคลัญญตา (ความเป็นผู้รู้จักบุคคล) มาทำการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ขึ้นมาใหม่ โดยใช้เครื่องมือในการบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ถือเป็นเครื่องมือ

^๑ หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม Doctor of Philosophy Program in Accountancy, Faculty of Accountancy, Sripatum University Email: chalit.polinhom@hotmail.com

^๒ หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม, Doctor of Philosophy Program in Accountancy, Faculty of Accountancy, Sripatum University



ต้นทุน นำมาเป็นเครื่องมือเพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงข้อมูลหลักและข้อมูลรองในการปฏิบัติงาน สำหรับสิ่งที่จะมาช่วยในการตัดสินใจว่าผู้ประกอบการหรือองค์กรนั้น ๆ สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้เหนือกว่าคู่แข่งแล้วหรือไม่ สามารถก่อให้เกิดประสิทธิภาพผลการดำเนินงานของกิจการ รวมถึงการนำไปสู่โอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต โดยสามารถทำให้ผู้บริหารให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมภายนอกและภายในองค์กร

คำสำคัญ : การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์, ความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการ, ผลการดำเนินงานของกิจการ, หลักสัพปุริสธรรม

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 the qualitative 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 and the principle of Suppurisa-dhamma (qualities of a good man) or virtue of the righteous in integrated management of companies in industrial estates in Thailand. 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. 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, Competitive Advantage, Firm Performance, Sappurisa-dhamma



๑. บทนำ

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการแข่งขันสูงอย่างในปัจจุบัน ที่องค์กรจะมุ่งเน้นการสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืนเพื่อให้สามารถอยู่รอดและประสบความสำเร็จ การสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันนั้นเกิดจากการกลยุทธ์การบริหารความแตกต่างของผลิตภัณฑ์และการบริหาร รวมไปถึงการบริหารต้นทุนขององค์กรเมื่อเทียบกับคู่แข่ง ทั้งนี้การความแตกต่างที่ประสบความสำเร็จจะสร้างมูลค่าให้กับลูกค้าและช่วยให้องค์กรสามารถกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ของตนเหนือคู่แข่งได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารต้นทุนที่เป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จสามารถบรรลุเป้าหมายด้านผลกำไรและบรรลุความยั่งยืนในระยะยาว และสามารถแข่งขันได้โดยเสนอราคาที่ดีกว่าต้นทุนระดับเป้าหมาย การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะเป็นประโยชน์ในการสร้างมูลค่าหรือการลดต้นทุนเช่นเดียวกับแนวคิดการวางตำแหน่งเชิงกลยุทธ์ การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า การวิเคราะห์คุณค่าสำหรับลูกค้า และการบริหารต้นทุนตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์^๓ ทั้งนี้การที่จะพิจารณาว่าการสร้างรายได้เปรียบทางการ

แข่งขันโดยใช้เครื่องมืออย่างบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานด้านการเงินได้หรือไม่นั้น จึงเป็นประเด็นปัญหาที่สำคัญ และเป็นที่มาของเป็นที่มาของคำถามในงานวิจัยชิ้นนี้ โดยทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดและการแข่งขันที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องทำให้องค์กรต่าง ๆ สามารถจัดการต้นทุนการผลิตได้ดีขึ้นโดยใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน ระบบงบประมาณ การติดตามข้อมูลต้นทุน และเน้นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า กำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าออกไป โดยการประสานงานกับผู้จัดการจำหน่ายให้มากขึ้น การเน้นโครงสร้างต้นทุนด้วยการวิเคราะห์ต้นทุนและหาวิธีที่จะลดต้นทุนตั้งแต่ก่อนขั้นตอนการผลิต องค์กรที่มีการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สามารถทราบได้ว่าจะต้องมีต้นทุนเท่าไรในอนาคตเพราะมีข้อมูลต้นทุนทั้งปัจจุบันและอนาคต ดังนั้นเมื่อผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้ดีขึ้นก็จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพทางการเงินขององค์กร ซึ่งสอดคล้องกับ องค์กรจะกำหนดกลยุทธ์หรือวิธีการปฏิบัติที่ตั้นนั้นจะต้องทำการวิเคราะห์ทั้งปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กร โดยปัจจัยภายในเป็นการวิเคราะห์เกี่ยวกับโครงสร้างการบริหารขององค์กร ทรัพยากรขององค์กร ส่วนปัจจัยภายนอก เป็นการวิเคราะห์เกี่ยวข้องกับคู่แข่ง^๔

^๓ ธัญญธร ศรีวิเชียร, “ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย”, วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, (กรกฎาคม-ธันวาคม, ๒๕๖๐), หน้า ๒๐๔-๒๑๗.

^๔ Ramljak & Rogosic, Strategy strategic management accounting and performance configurationally analysis, Industrial Management & Data Systems, (2012), P.1-21



โดยกลุ่มผู้ประกอบการ ผู้บริหารด้านบัญชี การเงิน และผู้บริหารกำหนดกลยุทธ์ รวมไปถึงผู้บริหารระดับสูงในฝ่ายวางแผนกลยุทธ์หรือการตลาดขององค์กรที่ดำเนินงานในประเทศไทย ที่เป็นผู้คลุกคลีและมีการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อย่างสม่ำเสมอจึงเป็นกลุ่มตัวอย่าง ที่สามารถให้คำตอบได้เป็นอย่างดีว่า การสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการหรือไม่ ในปัจจุบันนิคมอุตสาหกรรมมีการเติบโตแบบต่อเนื่อง และการแข่งขันทางธุรกิจค่อนข้างสูง รวมถึงประเทศไทยได้ทำการเปิดการค้าเสรี และการส่งออกผลิตภัณฑ์เพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดโลก อย่างไรก็ตาม จากการเปิดการค้าเสรีทำให้อุตสาหกรรมมีคู่แข่งภายในประเทศและต่างประเทศ จากปัจจัยและสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรม และธุรกิจในปัจจุบันรัฐบาลภายใต้การนำของ พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรี ได้มีนโยบาย ไทยแลนด์ ๔.๐ โมเดลพัฒนาเศรษฐกิจของรัฐบาลไทย ซึ่งเป็นโอกาสดีที่กิจการนิคมอุตสาหกรรมไทยในการบริหารการดำเนินงานของธุรกิจในการตอบสนองต่อนโยบายของภาครัฐและภาคอุตสาหกรรมเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มและการเติบโตอย่างยั่งยืน สำหรับหลักการบริหารเชิงพุทธศาสตร์ เกี่ยวข้องกับหลักธรรมทางพระพุทธศาสนาที่มีคุณค่า ในยุคโลกาภิวัตน์หรือยุคทุนนิยมในปัจจุบัน การบริหารจัดการสมัยใหม่ สำหรับการทบทวนบทบาททางวิชาการในการบริหารจัดการ

สมัยใหม่ว่า ยังคงเป็นแนวทางเดียวหรือไม่ ที่การบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ จะต้องสนองตอบต่อระบบทุนนิยมที่เน้นการแข่งขันและสร้างผลกำไร หรือการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรเพียงอย่างเดียว การบริหารจัดการสมัยใหม่ ยังขาดอะไรบางอย่างที่เป็นนามธรรมที่เกี่ยวกับมนุษย์ที่จะต้องอยู่ร่วมกัน รวมทั้งสิ่งแวดล้อมในโลกที่กำลังเปลี่ยนแปลงและมีผลกระทบต่อสังคมและองค์กร หลักธรรมทางพระพุทธศาสนาที่กล่าวถึงการบริหารจัดการมีอยู่มากมาย เป็นคำสอนขององค์สมเด็จพระสัมมาสัมพุทธเจ้าที่ยังทันสมัยอยู่จนถึงปัจจุบัน และในอนาคต สำหรับการศึกษาวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาการนำหลักธรรมทางพระพุทธศาสนาบางประการ ได้แก่ หลักสัปปุริสธรรมที่พระพุทธเจ้าทรงแสดงไว้ในสัปปุริสสูตร(พระไตรปิฎกเล่มที่ 23) อันเป็นแนวทางในการบริหารจัดการเชิงพุทธศาสตร์เพียง หลักธรรมหนึ่ง เพื่อประกอบการพิจารณาว่า หลักการบริหารเชิงพุทธศาสตร์มีได้มุ่งหวังกำไร หรือการแข่งขัน เพียงอย่างเดียว แต่ได้บรรจุหลักการที่สร้างความยั่งยืน การไม่เบียดเบียน การอยู่ร่วมกันอย่างสงบสันติ มีความเมตตาต่อกัน และรู้เท่าทันโลก โดยมีได้ปฏิเสธกระแสโลกาภิวัตน์ หรือระบบทุนนิยมในปัจจุบัน แต่ให้ยึดหลักการอยู่ร่วมกันและรู้เท่าทันโลก หลักสัปปุริสธรรม ที่เกี่ยวข้องกับ การบริหารจัดการทั้ง 7 ประการ ได้แก่รู้เหตุ รู้ผล รู้ตน รู้ประมาณ รู้กาลเวลา รู้บุคคล รู้ชุมชน ที่ได้นำมาศึกษาในการวิจัยในครั้งนี้ ดังนั้นจากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษา “การใช้หลักสัปปุริสธรรมและเครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการ

ดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย” ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการพัฒนา หรือปรับปรุงการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน และเพิ่มประสิทธิภาพผลการดำเนินงานทั้งด้านการเงิน และมิใช่การเงินของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๒. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

๑. เพื่อศึกษาการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๒. เพื่อศึกษาการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๓. เพื่อศึกษาความได้เปรียบทางการแข่งขันที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๔. เพื่อวิเคราะห์การใช้หลักสัปปุริสธรรมในการบริหารงานเชิงบูรณาการของผู้บริหารของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย

๓. วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้ใช้ระเบียบวิธีวิจัยแบบผสมผสาน (mixed methods research) โดยแบ่งรูปแบบการวิจัยออกเป็น ๒ ระยะ คือ ระยะที่ ๑ ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ (qualitative research) และระยะที่ ๒ คือ ระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณ (quantitative research)

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ผู้บริหารระดับสูง ฝ่ายบัญชี ฝ่ายการเงิน ฝ่ายวางแผนกลยุทธ์หรือการตลาดของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย โดยได้ข้อมูลจำนวนบริษัทที่มีอยู่ทั้งสิ้นจำนวน ๕,๗๕๐ บริษัท (จากข้อมูลของการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ณ วันที่ ๗ พฤศจิกายน ๒๕๖๑)

วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในการเลือกกลุ่มตัวอย่างเป็นตัวแทนในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการสุ่มแบบใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) กล่าวคือ ใช้วิธีการเก็บกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (purposive sampling) เพื่อเลือก กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทกิจการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยและใช้ วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญ (accidental sampling) เก็บข้อมูลจนครบ ๔๐๐ ตัวอย่าง

เครื่องมือการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสัมภาษณ์ สำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพ และแบบสอบถาม สำหรับการวิจัยเชิงปริมาณ โดยแบ่งคำถามออกเป็น ๕ ตอน คือ เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และการสำรวจสถานการณ์ที่เป็นอยู่ขององค์กรเกี่ยวกับ การใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการ เพื่อขยายความสามารถด้านข้อมูลต้นทุน และระดับความสามารถในการแข่งขัน มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์ แอลฟา เท่ากับ ๐.๙๒

โดยเครื่องมือแบบสอบถามทั้งหมดจะนำไปให้ผู้เชี่ยวชาญทำการวัดและ

ประเมินผลการศึกษา จำนวน ๕ ท่าน ตรวจสอบความตรงตามเนื้อหา (Content Validity) ด้วยการพิจารณาความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามและวัตถุประสงค์หรือ IOC (Item Objective Congruence) จากนั้นจะนำมาทำการวิเคราะห์หาค่าความเชื่อมั่น (Reliability)

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้สำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพใช้การวิเคราะห์จัดแยกประเภทข้อมูล (Categorical Aggregation) และใช้วิธีการตีความหมายตรง (Direct interpretation) สำหรับการวิจัยเชิงปริมาณใช้สถิติเชิงพรรณนา (descriptive statistics) ได้แก่ ความถี่ (frequency) ร้อยละ (percentage) ค่าเฉลี่ย (mean) และ ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (standard division) การทดสอบค่าที (t - test) แบบdependent และการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ผู้วิจัยได้นำผลการวิจัย ที่ได้จากระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ และ ผลการวิจัยที่ได้จากระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณ มาวิเคราะห์ร่วมกัน

๔. ผลการวิจัย

สำหรับงานวิจัย เรื่อง ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน และผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ผู้วิจัยเลือกใช้การวิจัยแบบผสม (Mixed-Method Research) ระหว่างการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) และการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยโดยส่วนแรกเป็นการแสดงผล

ของวิธีการวิจัยเชิงปริมาณ ส่วนที่สองเป็นผลการวิจัยเชิงคุณภาพ ได้ดังนี้ ข้อมูลตำแหน่งงานปัจจุบันของผู้ตอบแบบสอบถาม ทั้งหมด ๔๐๐ คน ส่วนมากดำรงตำแหน่งผู้บริหารฝ่ายบัญชี จำนวน ๒๒๓ คน คิดเป็นร้อยละ ๕๕.๗๕ ข้อมูลระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งงานปัจจุบัน ส่วนมากมีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งงานปัจจุบัน คือ ๕-๑๐ ปี จำนวน ๑๔๖ คน คิดเป็นร้อยละ ๓๖.๕ ข้อมูลระดับการศึกษาสูงสุดของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนมากมีระดับการศึกษาสูงสุด ปริญญาตรี จำนวน ๒๕๖ คน ข้อมูลระยะเวลาที่ดำเนินการมาแล้วของกิจการ ส่วนมากมีระยะเวลาที่ดำเนินการมาแล้วของกิจการ อยู่ที่ ๖-๑๐ ปี จำนวน ๑๔๖ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๓๖.๕๐ ข้อมูลจำนวนสาขาของกิจการในปัจจุบัน ส่วนมากมีจำนวนสาขาของกิจการในปัจจุบัน ๕-๑๐ แห่ง มากที่สุด จำนวน ๑๔๐ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๓๕.๐๐ ข้อมูลจำนวนพนักงานของกิจการในปัจจุบัน ส่วนมากมีจำนวนพนักงาน น้อยกว่า ๑๐๐ คน จำนวน ๒๒๓ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๕๕.๗๕ ข้อมูลรายได้เฉลี่ยต่อปีจากการดำเนินงานของกิจการ ส่วนมากมีรายได้เฉลี่ยต่อปี อยู่ที่ ๑๐-๓๐ ล้านบาท จำนวน ๑๖๘ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๔๒.๐๐ ข้อมูลทุนจดทะเบียนปัจจุบันของกิจการ ส่วนมากมีทุนจดทะเบียนของกิจการ ไม่เกิน ๓๐ ล้านบาท จำนวน ๑๗๖ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๔๔.๐๐ ข้อมูลรูปแบบธุรกิจ ส่วนมากมีรูปแบบบริษัทจำกัด จำนวน ๒๔๗ กิจการ คิดเป็นร้อยละ ๖๑.๗๕

สำหรับหลักพระพุทธศาสนาที่อธิบายความสัมพันธ์ของการบริหารจัดการเกี่ยวข้องกับคนและสิ่งแวดล้อม โดยคำนึงถึงคุณธรรมและจริยธรรมที่มีคุณค่า พบได้ในสังคมมนุษย์ หรือปัจจัยแห่งสังคมในกระบวนการอาศัยซึ่งกันและกัน การพิจารณาด้วยเหตุด้วยผล รู้จักโลก รู้จักธรรมชาติ เพราะมนุษย์เท่านั้นที่จะเป็นผู้ที่บริหารจัดการองค์การที่ดีได้ สำหรับในส่วนของ หลักการบริหารสมัยใหม่จะเน้นเทคนิคและวิธีการ โดยแสวงหากำไร และการแข่งขันให้องค์กรบรรลุสู่เป้าหมาย ตามแบบของทุนนิยม แต่หากผู้บริหารจะนำหลักการบริหารเชิงพุทธศาสตร์เข้ามาประกอบ หรือ บูรณาการให้เข้ากับการบริหารงานในปัจจุบัน ก็ถือว่าเป็นแนวทางใหม่ หรือเข้าสู่มิติของการบริหารงาน ที่ยั่งยืน มีความมั่นคง และสร้างความเป็นธรรมต่อบุคคล หรือสังคมที่เกี่ยวข้องกับองค์กรอย่างชาญฉลาด รวมทั้งสร้างประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ต่อการบริหารงานอย่างยั่งยืนและมั่นคง โดยสัมพันธ์กับผลของความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนคุณลักษณะ ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.19$, S.D. = .87) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๔. กิจกรรมมุ่งเน้นประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือ การจัดเตรียมการรับประกันอย่างสม่ำเสมอ ($\bar{x} = 4.24$, S.D. = .86) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม ภาพรวมมีระดับเห็นด้วย

มาก ($\bar{x} = 4.26$, S.D. = .86) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๒. กิจกรรมมุ่งเน้นการลดต้นทุน เพื่อเป็นมิติของการเข้าจัดการวัดผลการบริหารเพื่อการปรับปรุงพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ($\bar{x} = 4.42$, S.D. = .86) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนการบริหารฐานกิจกรรม ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.26$, S.D. = .86) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๒. กิจกรรมมุ่งเน้นการลดต้นทุน เพื่อเป็นมิติของการเข้าจัดการวัดผลการบริหารเพื่อการปรับปรุงพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ($\bar{x} = 4.42$, S.D. = .86) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.20$, S.D. = .89) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๕. กิจกรรมมุ่งเน้นการวิเคราะห์เงินที่ลูกค้าจ่ายซื้อผลิตภัณฑ์ เวลา และความพยายามที่ใช้ไปในการซื้อและการเรียนรู้ใช้ผลิตภัณฑ์ รวมถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ลูกค้าคิดว่าสำคัญ อย่างต่อเนื่อง ($\bar{x} = 4.33$, S.D. = .90) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนคุณภาพ ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.30$, S.D. = .83) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๒. กิจกรรมมุ่งเน้นการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นในกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการวางแผน การตรวจสอบและการประเมินคุณภาพของสินค้าและบริการเพื่อเป็นการยืนยันว่าสินค้าและ



บริการนั้นมีคุณภาพตรงตามมาตรฐานที่องค์กรกำหนดไว้ ($\bar{x} = 4.38$, S.D. = .59) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้ต้นทุนเป้าหมาย ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.12$, S.D. = .50) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๓.กิจการมุ่งเน้นในการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมด้านราคาของคู่แข่ง ($\bar{x} = 4.22$, S.D. = .55) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้การจัดการห่วงโซ่คุณค่า ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.28$, S.D. = .51) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๒.กิจการให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์หน้าที่ขององค์กรในกระบวนการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าและบริการ เพื่อให้เกิดความสัมพันธ์กันตลอดทั้งระบบภายในองค์กรและภายนอกองค์กร ($\bar{x} = 4.42$, S.D. = .50) ความคิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขันของกิจการ ด้านผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.12$, S.D. = .59) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๓.กิจการได้เปรียบเรื่องการประหยัดจากการซื้อวัตถุดิบในราคาที่ต่ำกว่าคู่แข่ง ($\bar{x} = 4.28$, S.D. = .52) ความคิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขันของกิจการ ด้านผู้นำด้านความแตกต่าง (Differentiation) ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.25$, S.D. = .56) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๖. กิจการมีฐานลูกค้าที่กลับมาซื้อซ้ำมากเมื่อปรับราคา ($\bar{x} = 4.38$, S.D. = .59) ความ

คิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขันของกิจการ ความได้เปรียบในการแข่งขัน ด้านผู้นำเฉพาะจุด ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.17$, S.D. = .52) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๑.กิจการเสนอราคาต่ำกว่าคู่แข่งในตลาดเฉพาะจุด ($\bar{x} = 4.29$, S.D. = .50) ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ด้านการเงิน (Financial Performance) ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.33$, S.D. = .52) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๓.กิจการมีกำไรต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากกว่าคู่แข่ง ($\bar{x} = 4.38$, S.D. = .52) ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ด้านที่ไม่ใช่การเงิน (Non-Financial Performance) ภาพรวมมีระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{x} = 4.25$, S.D. = .50) ข้อที่ได้คะแนนมากที่สุดคือ ข้อ ๗.กิจการมีการผลิตและระดับความพอใจของลูกค้ามากกว่าคู่แข่ง ($\bar{x} = 4.42$, S.D. = .50)

ผู้บริหารระดับสูง ฝ่ายบัญชี ฝ่ายการเงิน ฝ่ายวางแผนกลยุทธ์หรือการตลาดของกิจการนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย โดยเลือกตัวอย่างแบบเจาะจง (purposive sampling) จากบริษัทที่เป็นกรณีศึกษาโดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) แบบหนึ่ง เป็นการสัมภาษณ์และสนทนแบบเจาะประเด็นด้วยการเชิญผู้ร่วมสนทนารวมเป็นกลุ่มอย่างเจาะจง ในครั้งนี้มีผู้ให้ข้อมูลหลัก (Key Information) จำนวน ๘ บริษัท จากการสัมภาษณ์พบว่าแต่ละบริษัทมีสำหรับเทคนิคการบัญชีบริหารต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ ต้นทุน

คุณภาพ ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุน/การบริหาร ฐานกิจกรรม ต้นทุนวงจรชีวิต และการจัดการ ห่วงโซ่คุณค่า เป็นเทคนิคที่ช่วยให้เจ้าของ กิจการใช้เป็นเครื่องมือในการวัด และเพิ่มผล กำไรให้กิจการ ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยลด ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการดำเนินกิจการได้ด้วย ซึ่งมีการใช้เครื่องมือในการบริหารต้นทุน เชิงกลยุทธ์ (Strategic Costing Management Technique) รวมไปถึงความ ได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการ (Firm Competitive Advantage) และผลการ ดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance)

สำหรับการใช้หลักสัปปริสธรรมใน การบริหารงานเชิงบูรณาการของผู้บริหารของ กิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย จากผลการวิจัยพบว่า ในกิจการการบริหาร จัดการในองค์กร ผู้บริหารจำเป็นต้องพิจารณา ข้อเท็จจริงอย่างถูกต้อง เพื่อบรรลุเป้าหมาย ขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล รู้จักการวิเคราะห์ความจริงที่เกิดขึ้น ตาม ธรรมชาติ โดยพิจารณาหลักการและเกณฑ์ แห่งเหตุผลมาบริหารจัดการองค์กร ซึ่งตรงกับ หลักสัปปริสธรรมข้อ 1. อัมมัญญาตา ความเป็น ผู้รู้จักเหตุ จากนั้นยังรวมถึง การบริหารงาน องค์กรให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ และรู้ถึง ประโยชน์ของ องค์กรที่นำไปสู่ความมั่นคง และไม่มีผลกระทบใดๆ ต่อองค์กร ในที่นี้ก็ หมายความว่ามีการมีแผนงานที่ดี การวางแผนที่ วิเคราะห์ผลกระทบด้านต่าง ๆ ซึ่งตรงกับ หลักสัปปริสธรรมข้อ 2. อตถัญญาตา ความ เป็นผู้รู้จักผล หรือความมุ่งหมาย สำหรับการ รู้จักองค์กรที่เราบริหารเป็นอย่างดีว่ามีจุดด้อย จุดแข็งอย่างไร มีขีดความสามารถอย่างไร และรู้จักการปรับปรุงองค์กรให้ทันต่อ

เหตุการณ์ที่มีผลกระทบ รวมทั้งการบริหาร ความแตกต่างที่จะทำให้องค์กรเป็นเลิศ มี ประสิทธิภาพ และมั่นคงถาวรซึ่งตรงกับ หลักสัปปริสธรรมข้อ 3. อัตตัญญาตา ความ เป็นผู้รู้จักตน และในการบริหารการเงิน หรือ การขยายกิจการต้องพิจารณาให้รู้จักประมาณ ในความเพียงพอขององค์กร ชัดความสามารถ ขององค์กร ชัดความสามารถของทรัพยากร มนุษย์ในองค์กร รวมทั้งการ แข่งขันที่ รอบคอบและรู้จักประมาณขีดความสามารถ ขององค์กร ซึ่งตรงกับหลักสัปปริสธรรมข้อ 4. มัตตัญญาตา ความรู้จักประมาณ โดยสำหรับ ข้อมูลการบริหารจัดการ ที่จะต้องมีความ เข้าใจถึงระยะเวลาที่เหมาะสม การสร้าง โอกาสขององค์กรจะต้องพิจารณา ถึง สถานการณ์ในเวลานั้น ๆ ว่า ควรจะ ดำเนินการอย่างไร อะไรควรงด อะไรควร กระทำ เวลาใดควรขยายกิจการ หรือช่วงเวลา ใดที่จะบริหารองค์กรให้ประสบผลสำเร็จต่อ องค์กรมากที่สุดซึ่งตรงกับหลักสัปปริสธรรม ข้อ 5. กาลัญญาตา ความเป็นผู้รู้จักกาล ซึ่งใน ส่วนการบริหารจัดการที่จำเป็นต้องปฏิสัมพันธ์ กับองค์กรต่าง ๆ ทั้งที่เป็นพันธมิตร และคู่แข่ง การสร้างสรรค์ หรือ การประสานงานกับ ชุมชน หรือกลุ่มบุคคลที่มีผลต่อองค์กร ก็คือ เข้าถึง เข้าใจ และพัฒนา เป็นการบริหาร จัดการที่สร้างความสัมพันธ์ด้วยเมตตา ความ เอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ต่อชุมชน หรือสาธารณะชน จะ เป็นภาพลักษณ์ที่ดีขององค์กร ซึ่งตรงกับข้อ 6. ปริสัญญาตา ความเป็นผู้รู้จักชุมชน และ สำหรับการบริหารจัดการในการรู้บุคคล เปรียบเสมือนการพัฒนาและบริหารทรัพยากร มนุษย์ที่จะต้องมีการพัฒนา และบริหารบุคคล ในองค์กรให้มีความรู้ความสามารถ และภาคี

ต่อองค์กร มีความสามัคคี สร้างความเป็นธรรม และเสมอภาคให้แก่ บุคลากรในองค์กร รวมถึงการทำงานเป็นหมู่คณะ การติดต่อสื่อสารกับบุคคลต่าง ๆ ด้วยความเป็นมิตรไมตรี รวมทั้งมีความจริงใจต่อกันซึ่งตรงกับหลักสัปปุริสธรรมข้อ 7. บุคคลัญญูตา ความเป็นผู้รู้จักบุคคล

๕. อภิปรายผลการวิจัย

สำหรับการศึกษาการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยซึ่งมีการศึกษาผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย การศึกษาผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย และการศึกษาผลกระทบของความได้เปรียบทางการแข่งขันที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

ในสภาพการแข่งขันทางธุรกิจในปัจจุบันที่กลุ่มผู้ประกอบการ ผู้บริหารด้านบัญชี การเงิน และผู้บริหารกำหนดกลยุทธ์ รวมไปถึงผู้บริหารระดับสูงในฝ่ายวางแผนกลยุทธ์หรือการตลาดขององค์กรที่ดำเนินงานในประเทศไทย ที่เป็นผู้คลุกคลีและมีการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อย่างสม่ำเสมอ โดยสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ที่นำไปสู่การแข่งขันทาง

ธุรกิจที่ได้เปรียบค่อนข้างสูง รวมถึงประเทศไทยได้ทำการเปิดการค้าเสรี และการส่งออกผลิตภัณฑ์เพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดโลก^๕ จากการเปิดการค้าเสรีทำให้อุตสาหกรรมมีคู่แข่งภายในประเทศและต่างประเทศ จากปัจจัยและสภาพแวดล้อมต่างๆที่เกิดขึ้นส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตของอุตสาหกรรม ในสภาพการณ์เช่นนี้ผู้บริหารได้ตระหนักถึงความสำคัญของข้อมูลทางการบัญชีโดยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่สอดคล้องกับทิศทางของการบริหารงาน ข้อมูลต้นทุนนั้นจะเป็นประโยชน์ก็ต่อเมื่อสามารถใช้สนับสนุนฝ่ายบริหาร โดยความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ได้สัมพันธ์กับ ต้นทุนคุณลักษณะที่เป็นต้นทุนของคุณสมบัติคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่ดึงดูดลูกค้า ต้นทุนคุณภาพ เป็นต้นทุนที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดคุณภาพในทุก ๆ กระบวนการดำเนินงานขององค์กรที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญและใส่ใจ โดยจะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผนบริหารจัดการองค์กรต่อไป และเมื่อพิจารณาถึงระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนตามเป้าหมายสามารถใช้งานร่วมกันได้ภายใต้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตลอดวงจรชีวิต และจัดได้ว่าเป็นการบริหารจัดการต้นทุนเชิงกล

^๕ ทักษานต์ โลมรัตน์, ต้นทุนการผลิต บัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี, (บัณฑิตวิทยาลัย, วิทยาลัย บัณฑิต ศึกษา การ จัด การ , มหาวิทยาลัยขอนแก่น, ๒๕๕๓), หน้า ๑๑๔.

ยุทธ์ที่โดดเด่น^๖ องค์การสามารถบรรลุเป้าหมายการบริหารต้นทุนในระยะยาวโดยมุ่งเน้นที่ตลาดได้อย่างประสบความสำเร็จหากรวมเอาเครื่องมือการบริหารต้นทุนต่าง ๆ ดังกล่าวมาใช้ให้สอดคล้องกันในทุกช่วงของวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ช่วงการวิจัยและพัฒนา (ก่อนการผลิต) ช่วงผลิต และช่วงการบริการลูกค้าและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ (หลังการผลิต) รวมไปถึงการระบุห่วงโซ่คุณค่าที่เป็นการหาความได้เปรียบในการแข่งขันเหนือคู่แข่งขององค์การ องค์การต้องดำเนินกิจกรรมเหล่านี้ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าหรือนำไปสู่ความแตกต่าง โดยการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ให้มีประสิทธิภาพนั้น จะต้องเข้าใจองค์การในมุมกว้าง กว้างออกไปกว่าแค่ตัวองค์การ มองให้ออกว่าองค์การประกอบด้วยห่วงโซ่คุณค่าอย่างใดที่เชื่อมโยงเอากิจกรรมที่สร้างมูลค่าจากแหล่งวัตถุดิบขั้นพื้นฐานซึ่งอาจได้จากซัพพลายเออร์ ผ่านไปยังผลิตภัณฑ์และส่งมอบไปถึงมือผู้บริโภคภายนอก^๗

^๖ กุลธญา แวนแก้ว., “ผลกระทบของกลยุทธ์การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและการได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง”, **วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่**, (เมษายน-มิถุนายน, ๒๕๕๙), หน้า ๔๖-๖๔.

^๗ ดนุชา คุณพนิชกิจ, **การบริหารเชิงกลยุทธ์**, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๓), หน้า ๘๐.

การศึกษาในครั้งนี้ได้ข้อค้นพบสำหรับการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute costing) คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินค้าที่มีคุณลักษณะพิเศษให้กับลูกค้าซึ่งอาจจะเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับตัวแปรของผลการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือในผลิตภัณฑ์ การประกันสินค้า ในเชิงบัญชีบริหารเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการจัดซื้อจัดหาสินค้าที่มีคุณลักษณะพิเศษตามความต้องการของลูกค้าทั้งนี้รวมถึงค่าประกันสินค้า และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตั้งแต่การจัดซื้อจัดหาสินค้าจนสินค้าถึงมือลูกค้า รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริการหลังการขายอีกด้วย ต้นทุนวงจรชีวิต (Life-cycle costing) คือ การคิดต้นทุนในแต่ละช่วงของวงจรชีวิตของตัวสินค้าเพื่อรวบรวมข้อมูลนำเสนอผู้บริหารกิจการในรูปแบบเงินลงทุนที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายในแต่ละช่วงของการแนะนำสินค้าลงสู่ตลาด ต้นทุนคุณภาพ (Quality Costing) คือ มูลค่าที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของสินค้าหรือบริการ คุณภาพสินค้ามีการเปลี่ยนแปลงได้อยู่เสมอขึ้นอยู่กับมุมมองของแต่ละบุคคล สถานการณ์ และสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน ต้นทุนเป้าหมาย (Target costing) เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดกำไรเป้าหมายก่อนการกำหนดราคาขายสินค้าเพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าที่จัดหามานั้นสามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมายตลาดอายุผลิตภัณฑ์ และการคิดต้นทุนนี้มักจะคิดในช่วงต้นๆ ของวงจรอายุสินค้า ห่วงโซ่คุณค่า (Value-chain costing) เป็นรูปแบบต้นทุนที่



เกิดจากการเพิ่มมูลค่าให้กับตัวสินค้า เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตั้งแต่การจัดซื้อจัดหา จัดเก็บสินค้ารวมไปถึงการขนส่ง การจัดจำหน่าย การบริการหลังการขาย การแนะนำ การใช้สินค้า การดูแลรักษาความสะอาดหน้าร้านเพื่อดึงดูดใจลูกค้าตลอดจนโครงสร้างพื้นฐานของกิจการด้านอื่น ๆ เช่น การสรรหา ลูกจ้างในระบบค่าจ้าง เป็นต้น ในมุมมองของ ธุรกิจค้าปลีกเป็นรูปแบบต้นทุนที่น่าเสนอ ผู้บริหารในเรื่องต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการเพิ่ม คุณค่าสินค้า และบริการที่ดีที่สุดให้กับลูกค้า โดยผู้บริโภคยินยอมที่จะจ่ายเงินเมื่อเพื่อซื้อ สินค้าหรือบริการนั้น ๆ ระบบต้นทุนฐาน กิจกรรมมีแนวคิดที่สำคัญ คือ กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวผลักดัน ต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น แล้วจึงคิดต้นทุนเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ ระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมมีการแบ่งกิจกรรม ออกเป็น ๔ ระดับ คือ ๑) กิจกรรมระดับ หน่วย (Unit-Level Activities) เป็นกิจกรรม ที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต ก่อให้เกิดต้นทุนตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Cost) ๒) กิจกรรมระดับกลุ่ม (Batch-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้น สำหรับแต่ละกลุ่ม (Batch) โดยไม่ได้มี ความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยผลิตใน กลุ่มเหล่านั้น ๓) กิจกรรมระดับผลิตภัณฑ์ (Product-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ กระทำโดยรวมเพื่อสนับสนุนการผลิตและขาย ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่แตกต่างกันได้ ทั้งนี้ ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วย ผลิตหรือจำนวนกลุ่ม แต่กิจกรรมเหล่านี้จะ เพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภท

และลักษณะเฉพาะตัวของผลิตภัณฑ์ เช่น ต้นทุนการออกแบบและทำผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง ตามคำสั่งผลิตของลูกค้า เป็นต้น ๔) กิจกรรม ระดับอำนวยการ (Facility-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ ร่วมกัน (Common Cost)^๕ สำหรับสิ่งที่จะมา ช่วยในการตัดสินใจว่าผู้ประกอบการหรือ องค์กรนั้น ๆ สามารถสร้างความได้เปรียบ ทางการแข่งขันได้เหนือกว่าคู่แข่งแล้วหรือไม่ ได้แก่ ๑) การที่องค์กรสามารถก้าวขึ้นมาเป็น ผู้นำ ใน ด้าน การ ความ แตก ต่าง (Differentiation) โดยจะต้องมีสินค้าหรือ บริการที่แตกต่างและเหนือกว่าคู่แข่ง ๒) ต้อง เป็นผู้นำด้านต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) เมื่อธุรกิจสามารถควบคุมต้นทุนให้ต่ำกว่า คู่แข่งได้ ย่อมสามารถที่จะตั้งราคาขายให้ถูก กว่าคู่แข่ง จนเป็นที่มาของยอดขายและกำไรที่ เพิ่มขึ้นได้ และ ๓) การเป็นผู้นำเฉพาะจุด (Focus) คือการเลือกที่จะแตกต่างเฉพาะจุด หรือการเลือกที่จะเป็นส่วนใดส่วนหนึ่งของ ตลาดก็เพียงพอแล้วในการทำธุรกิจให้ประสบ ความสำเร็จได้ นอกจากนี้ การสร้างความ ได้เปรียบทางการแข่งขันสามารถก่อให้เกิด ประสิทธิภาพผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm Performance) ซึ่งประกอบด้วย ๑) ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Financial Performance) หมายถึง ตัวเลขกำไรขาดทุน ของกิจการ และ ๒) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่

^๕ ชีร์ชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, “การ ประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม”, วารสาร วิชาชีพบัญชี, (ตุลาคม-ธันวาคม, ๒๕๕๓), หน้า ๘๖-๘๙.

การเงิน (Non-Financial Performance) ดังนั้นการนำข้อมูลต้นทุนไปประยุกต์ใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน ซึ่งการปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตแบบใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาดปัจจุบัน ทำให้ผู้บริหารยังต้องรู้จักใช้วิธีการวิเคราะห์และการวางแผนต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสมและเท่าทันกับสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจด้วยการพัฒนาระบบการบริหารแบบดั้งเดิมให้เป็นระบบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

สำหรับหลักสัปปริสธรรมทั้ง ๗ ข้อที่แสดงความสัมพันธ์ของการบริหารจัดการเกี่ยวข้องกับคนและสิ่งแวดล้อม โดยคำนึงถึงคุณธรรมและจริยธรรมที่มีคุณค่า พบได้ในสังคมมนุษย์ หรือปัจจัยแห่งสังคมในกระบวนการอาศัยซึ่งกันและกัน การพิจารณาด้วยเหตุด้วยผล รู้จักโลก รู้จักธรรมชาติ เพราะมนุษย์เท่านั้นที่จะเป็นผู้ที่บริหารจัดการองค์การที่ดีได้ สำหรับในส่วนของ หลักการบริหารสมัยใหม่จะเน้นเทคนิคและวิธีการ โดยแสวงหากำไร และการแข่งขันในองค์กรบรรลุสู่เป้าหมาย ตามแบบของทุนนิยม แต่หากผู้บริหารจะนำหลักการบริหารเชิงพุทธศาสตร์เข้ามาประกอบ หรือ บูรณาการให้เข้ากับการบริหารงานในปัจจุบัน ก็ถือว่าเป็นแนวทางใหม่หรือเข้าสู่มิติของการบริหารงาน ที่ยั่งยืน มีความมั่นคง และสร้างความเป็นธรรมต่อบุคคล หรือสังคมที่เกี่ยวข้องกับองค์กรอย่างชาญฉลาด รวมทั้งสร้างประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ต่อการบริหารงานอย่างยั่งยืนและมั่นคง รวมทั้งจะเป็นหลักการของนักบริหารในการบริหารจัดการองค์กรของตนอย่างมี

ระบบ โดยที่ยังมีคุณธรรมมาประกอบในการพิจารณาบริหารจัดการด้วย^๔

สภาวะการแข่งขันทางการค้าทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างและรูปแบบการผลิตและการบริหารให้ยืดหยุ่นตามสภาพการตลาด จึงก่อให้เกิดการนำเอาแนวคิดของการบริหารต้นทุนยุคใหม่ มาทำการพัฒนาหลักการและการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ขึ้นมาใหม่ โดยใช้เครื่องมือในการบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ถือเป็นเครื่องมือต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนคุณลักษณะ ต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุน/การบริหารฐานกิจกรรม ต้นทุนวงจรชีวิต และการจัดการห่วงโซ่คุณค่า นำมาเป็นเครื่องมือเพื่อให้ผู้บริหารได้ทราบถึงข้อมูลหลักและข้อมูลรองในการปฏิบัติงาน รวมถึงการนำไปสู่โอกาสในการทำกำไร และอุปสรรคต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรในอนาคต โดยสามารถทำให้ผู้บริหารให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมภายนอกและภายในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการนำข้อมูลต้นทุนไปประยุกต์ใช้ในลักษณะที่แตกต่างกัน ซึ่งการปรับเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารต้นทุนการผลิตแบบใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันในตลาดปัจจุบัน ทำให้ผู้บริหารยังต้องรู้จักใช้วิธีการวิเคราะห์และการวางแผนต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสมและเท่าทันกับสถานการณ์ เพื่อนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจด้วยการพัฒนาระบบการบริหารแบบ

^๔ พระพรหมคุณาภรณ์ (ป.อ. ปยุตฺโต), **พจนานุกรมพุทธศาสตร์ ฉบับประมวลธรรม**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เอส.อาร์. พรินติ้งแมส โปรดักส์, ๒๕๕๑), หน้า ๒๑๐.



ดั้งเดิมให้เป็นระบบการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

๖. ข้อเสนอแนะการวิจัย

๑. ควรทำการศึกษาวิจัย การใช้หลักสัปปุริสธรรมและเครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทยในกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ เช่น ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจ SMEs เป็นต้น เพื่อเปรียบเทียบผลการวิจัย เนื่องจากธุรกิจดังกล่าวเป็นธุรกิจที่มีการแข่งขันที่สูง และเป็นธุรกิจที่ต้องมีการพัฒนาและควบคุมต้นทุนอย่างต่อเนื่อง จึงจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์อย่างเสมอ

๒. งานวิจัยในอนาคตควรนำกรอบแนวคิดนี้ไปทดสอบกับกลุ่มตัวอย่างอื่นเพื่อเป็นการยืนยันตามหลักทฤษฎีเฉพาะกลุ่ม

ธุรกิจ เช่น ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เฉพาะกลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต กลุ่มการค้า และกลุ่มบริการ เป็นต้น

๓. ควรมีการศึกษาค้นคว้าประกอบด้านอื่นๆ ที่ส่งผลต่อการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อประโยชน์ในการสร้างความได้เปรียบคู่แข่งขันในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ ให้มีข้อมูลประกอบการตัดสินใจที่มีคุณภาพเพื่อให้ข้อมูลงานวิจัยมีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

๔. สำหรับการบริหารจัดการตามหลักสัปปุริสธรรมทั้ง 7 ประการที่ทำการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ได้แก่ รู้เหตุ รู้ผล รู้ตน รู้ประมาณ รู้กาลเวลา รู้บุคคล รู้ชุมชน ที่กล่าวมาแสดงให้เห็นได้ว่า พระพุทธศาสนา สอนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ของการบริหารจัดการเกี่ยวข้องกับคนและสิ่งแวดล้อม โดยคำนึงถึงคุณธรรมและจริยธรรมที่มีคุณค่า พบได้ในสังคมมนุษย์ หรือปัจจัยแห่งสังคมในกระบวนการอาศัยซึ่งกันและกัน



บรรณานุกรม

- กุลชญา แวนแก้ว., “ผลกระทบของกลยุทธ์การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและการได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง”, **วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่**, (เมษายน-มิถุนายน, ๒๕๕๙), หน้า ๔๖-๖๔.
- ชลลดา ศรเดช, **การเห็นคุณค่าพรหมจารีของวัยรุ่นหญิง**, วิทยานิพนธ์การศึกษามหาบัณฑิต, สาขาวิจัยการศึกษา, บัณฑิตวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, ๒๕๕๐.
- ฐาปณีย์ พลสิทธิ์เนาวกุล, **การศึกษารูปแบบการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรมนักศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏเลย**, วิทยานิพนธ์ครุศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิจัยการศึกษา, บัณฑิตวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยราชภัฏเลย, ๒๕๕๓.
- ดนุชา คุณพนิกิจ, **การบริหารเชิงกลยุทธ์**, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ๒๕๕๓), หน้า ๘๐.
- ทักษานต์ โลมรัตน์, **ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี**, (บัณฑิตวิทยาลัย, วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาการจัดการ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น, ๒๕๕๓), หน้า ๑๑๔.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, “การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม”, **วารสารวิชาชีพบัญชี**, (ตุลาคม-ธันวาคม, ๒๕๕๓), หน้า ๘๖-๘๙.
- ธัญญธร ศรีวิเชียร, “ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเป้าหมายที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย”, **วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม**, (กรกฎาคม-ธันวาคม, ๒๕๖๐), หน้า ๒๐๔-๒๑๗.
- พระธรรมปิฎก (ป.อ. ปยุตโต), **การศึกษาพัฒนาการหรือบูรณาการ**, (กรุงเทพ มหานคร: สำนักพิมพ์ สหธรรมิก, ๒๕๔๓), หน้า ๒๙.
- พระพรหมคุณาภรณ์ (ป.อ. ปยุตโต), **พจนานุกรมพุทธศาสตร์ ฉบับประมวลธรรม**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เอส.อาร์. พรินติ้ง แมส โปรดักส์, ๒๕๕๑), หน้า ๒๑๐.
- ยุทธพงศ์ วีระวัฒน์ตระกูล, “การตั้งครุภัณฑ์ในวัยรุ่น”, **ศรีนครินทร์เวชสาร**. ปีที่ ๑๓ ฉบับที่ ๒ (เมษายน-มิถุนายน, ๒๕๔๑): ๑๑๒-๑๑๖.
- สำนักการลูกเสือ ยุวกาชาดและกิจการนักเรียน, **หลักสูตรการฝึกอบรม**, กรุงเทพฯ: สำนักการลูกเสือ ยุวกาชาดและกิจการนักเรียน, ๒๕๕๘.
- สำนักการศึกษากรุงเทพมหานคร, **ข้อมูลพื้นฐานสำนักการศึกษากรุงเทพมหานคร**, กรุงเทพฯ: สำนักการศึกษากรุงเทพมหานคร, ๒๕๕๘.



Ramljak & Rogosic, Strategy strategic management accounting and performance configurationally analysis, **Industrial Management & Data Systems**, (2012), P.1-21.

