



รายงานการวิจัย

เรื่อง

ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหารและ
การวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่

The Relationship between Business Strategy, Management Accounting
Practices and Performance Evaluation of Firm in Chiang Mai

โดย

รัชนิยา บังเมฆ

ได้รับเงินอุดหนุนจากกองทุนสนับสนุนงานวิชาการ คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยแม่โจ้ ประจำปี พ.ศ. 2552

(ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยแม่โจ้)

ชื่อเรื่อง ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร
และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่

ชื่อผู้วิจัย นางสาวรัชเนีย บังเมฆ

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ใช้กลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่ โดยบริษัทมีการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานแตกต่างกันไปตามกลยุทธ์ธุรกิจและการวางแผนทางธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้ จึงมีผลต่อการให้ความสำคัญและการรับรู้ถึงประโยชน์จากการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน ผลการศึกษาพบว่าบริษัทที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมต้องการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยเลือกใช้กลยุทธ์ Cost-Leadership มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ ในขณะที่ธุรกิจบริการจะมุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม และปรับเปลี่ยนบริการให้ตรงกับความต้องการของลูกค้า โดยเลือกใช้กลยุทธ์ Focus มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ การวิเคราะห์การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร พบว่า บริษัทที่ประยุกต์ใช้การบริหารคุณภาพโดยรวม การบริหารต้นทุนกิจกรรม การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ ระบบต้นทุนกิจกรรม และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ต่างรับรู้ถึงประโยชน์และผลกระทบที่มีต่อกำไรสุทธิจากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทมีการใช้ตัววัดผลการปฏิบัติงานทั้งที่เป็นทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน โดยตัวชี้วัดการปฏิบัติงานที่บริษัทนำมาใช้เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานมากที่สุดคือ กำไรสุทธิ รองลงมาคือ ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ เวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ส่วนแบ่งทางการตลาด ค่าใช้จ่ายในการขาย ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ การดำเนินงานจากลูกค้า และความพึงพอใจของลูกค้าตามลำดับ ซึ่งบริษัทต่างรับรู้ถึงเทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานการที่บริษัทประยุกต์ใช้ส่งผลต่อกำไรสุทธิทางบัญชีของกิจการ ซึ่งผู้บริหารสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปใช้เป็นแนวทางในการจัดเตรียมสารสนเทศทางการบัญชีและการวัดผลการปฏิบัติงานไปใช้ในการบริหารงานของธุรกิจ เพื่อตอบสนองต่อการแข่งขันทางธุรกิจที่เพิ่มขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดีโดยการได้รับความร่วมมือและมีผู้ให้ความอนุเคราะห์ช่วยเหลือในหลายๆ ด้านไม่ว่าจะเป็นการให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะ รวมไปถึงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษา ซึ่งไม่อาจกล่าวนามไว้ทั้งหมด ผู้วิจัยขอขอบคุณทุกท่านมา ณ โอกาสนี้

ทำยนี้ขอขอบคุณ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ ที่ได้ให้การสนับสนุนทุนวิจัยในครั้งนี้ และให้ความอนุเคราะห์ในการให้ใช้สถานที่ปฏิบัติงานวิจัยและให้การสนับสนุนอุปกรณ์ต่างๆ ที่ทำให้งานวิจัยประสบความสำเร็จลงเป็นอย่างดี

นางสาวรัชนิยา บังเมฆ

ผู้วิจัย

สิงหาคม 2552

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญเรื่อง	(4)
สารบัญตาราง	(6)
สารบัญภาพ	(7)
บทที่ 1 บทนำ	1
ปัญหาการวิจัย	2
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
ขอบเขตของการวิจัย	3
นิยามศัพท์	3
บทที่ 2 การตรวจเอกสาร	4
ทฤษฎีและแนวความคิด	4
งานวิจัยและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง	11
กรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย	13
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	14
สถานที่ในการวิจัย	14
ประชากรและการสุ่มตัวอย่าง	14
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	15
การทดสอบแบบสอบถาม	15
การเก็บรวบรวมข้อมูล	16
การวิเคราะห์ข้อมูล	17
วิธีการดำเนินงานวิจัย	17
บทที่ 4 ผลการวิจัย	19
การศึกษาประเภทรูทิกและกลยุทธูทิก	19

ประเภทธุรกิจ	19
การให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจ	20
การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจที่มีต่อ ความสำเร็จของบริษัท	22
กลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทประยุกต์	23
ประเภทธุรกิจและกลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้	25
การศึกษาเทคนิคทางการบัญชีบริหาร	26
การวัดผลการปฏิบัติงาน	29
บทที่ 5 อภิปรายผล สรุปผล และข้อเสนอแนะ	33
อภิปรายผลและสรุปผลการวิจัย	33
ข้อเสนอแนะ	35
บรรณานุกรม	36
ภาคผนวก	38
ภาคผนวก ก แบบสอบถามการวิจัย	39
ภาคผนวก ข ประวัติผู้วิจัย	44

สารบัญตาราง

		หน้า
ตารางที่ 1	จำนวนของบริษัทจำแนกตามประเภทธุรกิจที่ดำเนินงาน	19
ตารางที่ 2	จำนวนของบริษัทจำแนกตามการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจ	20
ตารางที่ 3	ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัท	21
ตารางที่ 4	จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจ	22
ตารางที่ 5	ค่าเฉลี่ยของการให้คะแนนการรับรู้ประโยชน์จากการวางแผน	23
ตารางที่ 6	จำนวนของบริษัทจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่ใช้	24
ตารางที่ 7	จำนวนของบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่เลือกใช้	25
ตารางที่ 8	จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร	28
ตารางที่ 9	ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับ และร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร	28
ตารางที่ 10	จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้	31
ตารางที่ 11	ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับ และร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้	32

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 ร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทธุรกิจที่ดำเนินงาน	20
ภาพที่ 2 ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัทในแต่ละด้าน	21
ภาพที่ 3 ร้อยละของบริษัทจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่ใช้	24
ภาพที่ 4 ร้อยละของบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่เลือกใช้	25
ภาพที่ 5 ร้อยละของบริษัทที่ประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหารแต่ละแนวคิด	27
ภาพที่ 6 ร้อยละของบริษัทที่เลือกใช้ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานแต่ละประเภท	30

บทที่ 1

บทนำ

(INTRODUCTION)

การที่ธุรกิจจะประสบความสำเร็จในระยะยาวได้นั้นส่วนหนึ่งมาจากกลยุทธ์ทางการแข่งขันที่ธุรกิจเลือกใช้ การมีระบบการบริหารจัดการที่ดี และมีการดำเนินการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ตามการที่ธุรกิจมีการกำหนดเป้าหมายและกลยุทธ์ที่ชัดเจน อาจไม่เพียงพอที่จะทำให้มั่นใจได้ว่าบรรลุซึ่งความได้เปรียบทางการแข่งขัน และการมีผลการดำเนินงานขององค์กรที่สูงขึ้นในระยะยาวได้ ดังนั้นภายใต้กลยุทธ์ทางการแข่งขันที่ธุรกิจเลือกใช้ กิจกรรมจึงจำเป็นต้องมีกระบวนการผลิต กระบวนการดำเนินงาน และระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ และเหมาะสมที่ช่วยสนับสนุนกลยุทธ์ที่ธุรกิจเลือกใช้ รวมไปถึงการมีระบบบัญชีที่ช่วยจัดเตรียมสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่สนับสนุนการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจให้กับผู้บริหาร (Johnson and Kaplan, 1987; Shank and Govindarajan, 1993)

ภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ไม่แน่นอน และการเพิ่มขึ้นของการแข่งขันระดับโลกอย่างเช่นในปัจจุบัน ทำให้การวางแผนและตัดสินใจของผู้บริหาร ต้องอาศัยทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลเชิงคุณภาพที่เชื่อถือได้และทันต่อเวลา มาใช้ประกอบการวางแผนเชิงกลยุทธ์ที่จะทำให้กิจการเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน ปัจจุบันธุรกิจจำนวนมากได้มีการแสวงหาเทคนิคกระบวนการผลิต และเครื่องมือทางการบริหารที่ช่วยสนับสนุนกลยุทธ์ที่ธุรกิจเลือกใช้ ตัวอย่างเช่น การบริหารคุณภาพโดยรวม ห่วงโซ่มูลค่า และระบบการผลิตแบบทันเวลา เป็นต้น ซึ่งการประยุกต์ใช้กระบวนการบริหารและกระบวนการผลิตที่มีการพัฒนาขึ้นเหล่านี้ จำเป็นต้องมีสารสนเทศทางการบัญชีที่มากขึ้น โดยเฉพาะข้อมูลทางการบัญชีบริหารที่สอดคล้องกับทิศทางการบริหารงานและกลยุทธ์ขององค์กร รวมทั้งมีการประยุกต์เทคนิคทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่ ที่ทำหน้าที่ในการสร้างระบบการจัดทำสารสนเทศทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงินเพื่อนำไปใช้ในการวางแผน และตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ได้ ตัวอย่างเช่น การบัญชีต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลเชิงดุลยภาพ รวมทั้งมีระบบการวัดผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงความสำเร็จของธุรกิจอย่างแท้จริง

ปัญหาการวิจัย

จากสถานการณ์ดังกล่าวข้างต้น จึงมีประเด็นปัญหาที่ว่า การนำกลยุทธ์และวิธีการทางการบริหาร มาประยุกต์ใช้กับองค์กรธุรกิจ เพื่อให้ธุรกิจประสบความสำเร็จนั้น จำเป็นต้องมีการประยุกต์แนวคิดทางการบัญชีบริหารและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานในรูปแบบใดจึงจะเหมาะสม ในอันที่จะช่วยยกระดับการดำเนินงานขององค์กรธุรกิจ ดังนั้นการศึกษาวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาถึงความเชื่อมโยงของกลยุทธ์ธุรกิจ การบัญชีบริหาร และการประเมินผลการปฏิบัติงาน รวมถึงโครงสร้างของการประกอบรวมแนวทางปฏิบัติทางบัญชีและระบบการวัดผลการปฏิบัติงานเข้าด้วยกัน เพื่อให้เกิดผลต่อความสำเร็จในการบริหารงาน โดยการศึกษาวิจัยนี้เลือกธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่เป็นประชากรในการศึกษา เนื่องจากจังหวัดเชียงใหม่ถือเป็นศูนย์กลางทางเศรษฐกิจที่สำคัญแห่งหนึ่งของประเทศไทย และในปัจจุบันมีสถานประกอบการค้าและการบริการจำนวนประมาณ 12,651 ราย¹ ที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลที่พาณิชย์จังหวัดเชียงใหม่ ทั้งธุรกิจพาณิชย์ อุตสาหกรรม และบริการ ประกอบด้วยบริษัทขนาดใหญ่ไปจนถึงกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม โดยธุรกิจมีการเจริญเติบโตและมีอัตราการขยายตัวเพิ่มขึ้น ซึ่งหากธุรกิจเหล่านี้มีระบบการวางแผน การบริหารจัดการ และการควบคุมที่มีประสิทธิภาพแล้ว ย่อมจะเป็นกลไกหนึ่งที่ช่วยส่งเสริมระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศได้ในที่สุด

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

วัตถุประสงค์หลักของการวิจัย คือ ศึกษาถึงการประยุกต์ใช้กลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่

¹ ที่มา : ระบบฐานข้อมูลของพาณิชย์จังหวัดเชียงใหม่ : จำนวนสถานประกอบการค้า การบริการ ที่จดทะเบียนตั้งใหม่และ จดเลิก จังหวัดเชียงใหม่ จำแนกเป็นรายเดือน ปี 2550

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย มีดังต่อไปนี้

1. ทำให้ทราบถึงการประยุกต์ใช้กลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่
2. สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปใช้เป็นแนวทางในการจัดเตรียมสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและการวัดผลการปฏิบัติงานไปใช้ในการบริหารงานของธุรกิจ เพื่อตอบสนองต่อการแข่งขันทางธุรกิจที่เพิ่มขึ้น
3. นำความรู้ที่ได้จากการศึกษาวิจัยนี้ไปใช้ประกอบในการเรียนการสอนทางด้าน การบัญชีบริหารและการบริหารเชิงกลยุทธ์

ขอบเขตของการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้จำกัดขอบเขตในการอ้างอิงถึงผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลในงาน เพื่อการอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรให้อยู่ในขอบเขตของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา

นิยามศัพท์

กลยุทธ์ธุรกิจ (Business Strategy) คือกลยุทธ์ที่ถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับกลาง เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการพัฒนาสถานะภาพทางการแข่งขัน และเพิ่มความสามารถในการทำกำไรให้แก่ผลิตภัณฑ์ในอุตสาหกรรมหนึ่งๆ หรือส่วนของตลาดที่ส่วนงานนั้นเกี่ยวข้อง (دنุชา, 2538)

เทคนิคทางการบัญชีบริหาร (Management Accounting Practices) คือวิธีการ เครื่องมือ และแนวคิดทางการบัญชีบริหารที่ถูกนำไปประยุกต์ใช้ แบ่งออกเป็น เทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบเดิม และแบบร่วมสมัย (Chenhall and Langfield-Smith: 1998)

การวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Evaluation) คือ การวัด และการประเมินผลการดำเนินงานถึงการบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ (دنุชา, 2538)

บทที่ 2

การตรวจเอกสาร (REVIEW LITERATURE)

การวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาแนวคิดและทฤษฎี ตลอดจนเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความกระจ่างซึ่งปัญหาและดำเนินการศึกษาวิจัยได้อย่างถูกต้องและสมบูรณ์

ทฤษฎีและแนวความคิด

แนวคิดเกี่ยวกับกลยุทธ์ธุรกิจ

ดนูชา (2538ก) กลยุทธ์ธุรกิจ หรือ Business Strategy ถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับกลาง เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการพัฒนาสถานะภาพทางการแข่งขัน และเพิ่มความสามารถในการทำกำไรให้แก่ผลิตภัณฑ์ในอุตสาหกรรมหนึ่งๆ หรือส่วนของตลาดที่ส่วนงานนั้นเกี่ยวข้องกับ กลยุทธ์ทางธุรกิจบางครั้งเรียกว่ากลยุทธ์การแข่งขัน ซึ่งอาจจะเลือกเน้นในส่วนของ Cost-Leadership, Product Differentiation หรือ Focus ก็ได้

1. Cost-Leadership Strategy เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการปฏิบัติงานโดยมีต้นทุนต่ำ ซึ่งโดยทั่วไปมักจะมุ่งที่ต้นทุนต่ำกว่าค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรม การใช้กลยุทธ์นี้มีความจำเป็นสำหรับองค์กรในการรักษาหรือเพิ่มระดับกำไรในขณะที่มีการแข่งขันสูงและไม่มีอิสระในการกำหนดราคา หรือไม่สามารถเปลี่ยนแปลงราคาได้โดยง่าย

2. Differentiation Strategy เป็นกลยุทธ์ในการสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยให้ผู้บริโภคหรือลูกค้าเกิดความรู้สึกว่าผลิตภัณฑ์หรือบริการขององค์กรมีความแตกต่างจากคู่แข่ง ความแตกต่างนี้อาจเกิดจากการออกแบบ ภาพพจน์ของสินค้า เทคโนโลยี การให้บริการ แก่ลูกค้า ฯลฯ กลยุทธ์นี้จะก่อให้เกิด Brand Royalty และลูกค้าจะไม่อ่อนไหวกับราคามากนัก

3. Focus Strategy กลยุทธ์นี้จะเน้นกลุ่มลูกค้าเป้าหมายบางกลุ่ม หรือบางสายผลิตภัณฑ์ หรือบางท้องที่แล้วประยุกต์กลยุทธ์ Cost-Leadership หรือ Differentiation ดังนั้นแต่

ละประเภทของกลุ่มเป้าหมายก็อาจจะมี Focus ต่างกัน ซึ่งอาจจะเป็น Cost Focus หรือ Differentiation Focus หรือทั้ง Cost Focus และ Differentiation Focus รวมกันก็ได้

การวิเคราะห์ตำแหน่งทางกลยุทธ์

ดนูชา (2537) Strategic Positioning นี่เป็นการมองบทบาทของการบริหาร ต้นทุนที่จะช่วยในการบริหารงาน โดยที่การวิเคราะห์และการนำเสนอข้อมูลต้นทุนจะแตกต่างกัน ไปตามกลยุทธ์ที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้ กลยุทธ์โดยทั่วไปที่จะช่วยให้ได้เปรียบทางการแข่งขันมี 2 ประการ ได้แก่ กลยุทธ์ในการเป็นผู้นำทางด้านต้นทุน (Cost-Leadership Strategy) และ กลยุทธ์ในการมุ่งขายสินค้าหรือให้บริการที่เหนือกว่า (Product Differentiation Strategy)

Cost – Leadership Strategy ในกรณีที่กิจการมุ่งที่จะสร้างความได้เปรียบ ทางการแข่งขัน โดยเน้นการประกอบกิจการที่มีต้นทุนต่ำกว่า สามารถบรรลุได้โดยวิธีต่างๆ กัน เช่น การเกิดการประหยัดด้านขนาด (Economic of Scale) ในการผลิต การมีประสบการณ์ที่เกิดจากการเรียนรู้ (Learning Effects) การกำหนดนโยบายให้มีต้นทุนต่ำสุดในบางเรื่อง เช่น การวิจัย และพัฒนาผลิตภัณฑ์ การโฆษณา เป็นต้น ข้อมูลต้นทุนที่จะช่วยในการประยุกต์กลยุทธ์ Cost – Leadership นี้ จะเกี่ยวข้องกับการใช้ต้นทุนมาตรฐาน และระบบการควบคุมต้นทุนโดยใช้ งบประมาณ นอกจากนี้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ของกิจการจะมีความสำคัญยิ่ง ความถูกต้องของ ข้อมูลต้นทุนในส่วนนี้จะช่วยในการพิจารณาราคาขายของกิจการ และถ้าพิจารณาโดยนำแนวคิด ของ Value Chain มาประกอบด้วยแล้ว กิจการอาจจะต้องพิจารณาแนวทางในการลดต้นทุนโดย การขยายบทบาทของตนเข้าไปในส่วนอื่นของ Value Chain ในอุตสาหกรรมที่กิจการประกอบ ธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งอยู่

Product Differentiation Strategy การที่กิจการมีกลยุทธ์มุ่งขายสินค้าหรือบริการ ที่เหนือกว่าคู่แข่งนี้ หมายความว่า การที่กิจการพยายามที่จะให้ผู้บริโภคได้ตระหนักถึงความเป็น เอกลักษณะในตัวสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจบรรลุได้จากการเกิด Brand Loyalty เช่น Coca Cola ในอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำดำ การให้บริการลูกค้าที่เหนือกว่า เช่น IBM ในอุตสาหกรรมเครื่อง คอมพิวเตอร์และเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น Coleman ในอุตสาหกรรมอุปกรณ์พักผ่อน เครื่องขาย ตัวแทนจำหน่าย เช่น Caterpillar Tractors ในอุตสาหกรรมอุปกรณ์ก่อสร้างและการออกแบบ ผลิตภัณฑ์ เช่น Hewlett-Packard ในอุตสาหกรรมของเครื่องอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้ยังมี ตัวอย่างของสินค้าอื่นที่ใช้กลยุทธ์ Product Differentiation เช่น รถยนต์ Mercedes Benz ปากกา

Cross และนาฬิกา Rolex เป็นต้น ข้อมูลสำคัญที่จะช่วยในการประยุกต์กลยุทธ์ Product Differentiation คือ ข้อมูลทางด้านการตลาด

แนวคิดเกี่ยวกับเทคนิคทางการบริหารร่วมสมัย

Hayes *et al.* (1998), De Meyer *et al.* (1989) and Miler *et al.* (1992) อธิบายว่า เทคนิคทางการบริหารสามารถจำแนกเป็นประเภทแบบกว้างๆ ได้ คือ การพัฒนากระบวนการที่มีอยู่ ระบบคุณภาพ นวัตกรรมทางระบบการผลิต ระบบที่รวมเข้าด้วยกัน โครงสร้างการทำงานเป็นทีม และนโยบายการจัดการทรัพยากรบุคคล ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. การพัฒนากระบวนการที่มีอยู่ ได้แก่ การลดขนาดการดำเนินงาน และการจัดกระบวนการ การผลิตที่มีอยู่เสียใหม่
2. ระบบคุณภาพ ได้แก่ การเริ่มนำกระบวนการและเทคนิคใหม่มาใช้ เช่น Statistical process control เพื่อพัฒนาคุณภาพ และการทำให้ได้รับการรับรองคุณภาพ
3. นวัตกรรมระบบการผลิต กิจกรรมเหล่านี้ ได้แก่ การประยุกต์ใช้กระบวนการผลิต แบบใหม่ การลงทุนในโรงงานแห่งใหม่ การ Outsourcing operation และการสร้างหุ้นส่วนทางธุรกิจกับ ซัพพลายเออร์
4. ระบบที่รวมเข้าด้วยกัน (Integrating system) เป็นการเชื่อมโยงระบบสารสนเทศข้ามผ่านระหว่างหน้าที่ และเชื่อมโยงระบบสารสนเทศกับซัพพลายเออร์และลูกค้า
5. โครงสร้างการทำงานเป็นทีม (Team-based structures) การเริ่มการทำงานเป็นทีมและ Cross-functional terms เพื่อกระตุ้นการทำงาน และการให้อำนาจแก่พนักงาน (Employee empowerment)
6. นโยบายการจัดการทรัพยากรบุคคล เทคนิคนี้ช่วยจัดเตรียมรากฐานสำหรับการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมอื่นๆ ในองค์กรมากมาย นโยบายเหล่านี้ ได้แก่ การฝึกอบรม และการมีทักษะที่หลากหลายของกำลังแรงงาน การจัดการการฝึกอบรม การรักษาพยาบาลสุขภาพ และความปลอดภัย และสร้างวัฒนธรรมการมีส่วนร่วมของพนักงาน

แนวคิดเกี่ยวกับเทคนิคทางการบัญชีบริหาร

เทคนิคทางการบัญชีบริหาร (Chenhall and Langfield-Smith: 1998) แบ่งออกเป็น เทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบเดิม (Traditional techniques) และเทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบร่วมสมัย (Contemporary practices)

เทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบเดิม ประกอบด้วย การใช้ระบบงบประมาณสำหรับการวางแผนและควบคุม การวัดผลการปฏิบัติงานอย่างเช่น ROI รายงานกำไรตามส่วนงาน และเทคนิคการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของต้นทุน-ปริมาณ-กำไร สำหรับการตัดสินใจ

เทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบร่วมสมัย มีเทคนิคในหลายๆ รูปแบบ ประกอบด้วย Benchmarking, Activity-based technique ได้แก่ ต้นทุนกิจกรรม (Activity-based costing) และ การบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity-based management) การวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced performance measures) การวัดการปฏิบัติงานเป็นทีม (Team-based performance measures) การวัดการทำงานพนักงาน (Employee-based measures) และการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic cost management)

การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์นี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นแนวคิดที่มีพื้นฐานมาจากการผสมผสานแนวคิดต่างๆ 3 ด้านด้วยกัน ได้แก่ การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า การวิเคราะห์ตำแหน่งทางกลยุทธ์ และการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน

ระบบบัญชีบริหารทางด้านการบริหารต้นทุนมีบทบาทสำคัญต่อการกำหนดตำแหน่ง กลยุทธ์ (Strategic Positioning) (ดนูชา, 2537) โดยที่การวิเคราะห์และการนำเสนอข้อมูลต้นทุนจะแตกต่างกันไปตามกลยุทธ์ธุรกิจที่องค์กรธุรกิจเลือกใช้ แนวคิดทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่โดยเฉพาะการบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) (Hansen and Mowen, 2546) จะให้ข้อมูลต้นทุนเชิงกลยุทธ์สำหรับผู้บริหารในการบริหารต้นทุนและการสร้างคุณค่าให้แก่กิจกรรมซึ่งผู้บริหารสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจและกำหนดกลยุทธ์ของธุรกิจ เพื่อนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุน หัวใจสำคัญของ ABC ก็คือการให้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงาน โดยสะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตหรือสูญเสียการผลิต (Overhead Cost) ได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม และยังให้ข้อมูลที่ดีกว่าสำหรับการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาสินค้า การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของสินค้า การออกแบบ

สินค้า การพัฒนากระบวนการผลิต ตลอดจนการจัดการเทคโนโลยีต่างๆ ทั้งนี้ระบบ ABC สามารถนำไปประยุกต์ได้ทั้งกับกิจการผลิตกรรมที่ใช้ระบบต้นทุนงาน (Job order costing) หรือ ระบบต้นทุนช่วง (Process costing) รวมถึงกิจการให้บริการ

แนวคิดเกี่ยวกับระบบบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหาร ถูกนิยามให้เป็นกระบวนการของการระบุ (Identification) การวัดผล (Measurement) การเก็บรวบรวม (Accumulation) การวิเคราะห์ (Analysis) การจัดเตรียม (Preparation) การตีความหมาย (Interpretation) และการติดต่อสื่อสารทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลการดำเนินงาน โดยผู้บริหารจะใช้สารสนเทศเหล่านี้ในการวางแผน การประเมินผลและการควบคุมภายในองค์กร

Kaplan and Atkinson (2541) ระบบบัญชีบริหารจัดเตรียมสารสนเทศให้กับผู้บริหารในการดำเนินกิจกรรมการวางแผนและควบคุม กิจกรรมทางการบัญชีบริหารได้แก่ การเก็บรวบรวมข้อมูล การจำแนกหมวดหมู่ การประมวลผล การวิเคราะห์ และการรายงานสารสนเทศให้กับผู้บริหาร โดยระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารควรออกแบบให้ช่วยสนับสนุนการตัดสินใจภายในองค์กร และให้ข้อมูลที่เป็นการมองไปในอนาคต การพยากรณ์และการประมาณการ ซึ่งขอบเขตของการบัญชีบริหารได้ขยายจากตัวชี้วัดตามแนวคิดเดิมที่อิงอยู่กับต้นทุนและรายได้ไปสู่ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงินที่จะสนับสนุนผู้บริหารให้บรรลุเป้าหมายขององค์กรอย่างทันเวลา มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ระบบบัญชีบริหารทางด้านการบริหารต้นทุนมีบทบาทสำคัญต่อการกำหนดตำแหน่งกลยุทธ์ (Strategic Positioning) (ดนูชา, 2537) โดยที่การวิเคราะห์และการนำเสนอข้อมูลต้นทุนจะแตกต่างกันไปตามกลยุทธ์ธุรกิจที่องค์กรธุรกิจเลือกใช้ แนวคิดทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่โดยเฉพาะการบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) (Hansen and Mowen, 2546) จะให้ข้อมูลต้นทุนเชิงกลยุทธ์สำหรับผู้บริหารในการบริหารต้นทุน และการสร้างคุณค่าให้แก่กิจกรรมซึ่งผู้บริหารสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจและกำหนดกลยุทธ์ของธุรกิจ เพื่อนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุน หัวใจสำคัญของ ABC ก็คือการให้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงาน โดยสะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตหรือสูญเสียการผลิต

(Overhead Cost) ได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม และยังให้ข้อมูลที่ดีกว่าสำหรับการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาสินค้า การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของสินค้า การออกแบบสินค้า การพัฒนากระบวนการผลิต ตลอดจนการจัดการจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ ทั้งนี้ระบบ ABC สามารถนำไปประยุกต์ได้ทั้งกับกิจการผลิตกรรมที่ใช้ระบบต้นทุนงาน (Job order costing) หรือ ระบบต้นทุนช่วง (Process costing) รวมถึงกิจการให้บริการ

แนวคิดเกี่ยวกับการวัดผลการปฏิบัติงาน

Kunpanitchakit et al. (2005) อธิบายว่า ในการวัดผลการปฏิบัติงาน ตัววัดผลที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานและแผนการให้คำตอบแทน ประกอบด้วย ตัววัดผลทางการเงินและไม่เป็นทางการเงิน ซึ่งตัววัดผลการปฏิบัติงานทางการเงิน (Financial performance measures) สะท้อนการบรรลุเป้าหมายทางการเงิน ตัววัดผลทางการเงินเกือบทั้งหมดจึงมีพื้นฐานอยู่บนตัวเลขของผลกำไรตามงวดการดำเนินงาน องค์ประกอบของผลกำไร หรืออัตราผลตอบแทนต่างๆ ในขณะที่ตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นทางการเงิน (Non-financial performance measures) โดยปกติไม่ได้วัดในรูปที่เป็นตัวเงิน แต่จะเป็นตัววัดผลที่สะท้อนตัวผลักดันของการประเมินผลทางการเงิน อย่างเช่น การวัดการเรียนรู้และการเจริญเติบโตขององค์กร กระบวนการผลิตของธุรกิจ ประสิทธิภาพ และคุณค่าของลูกค้า

ตัววัดผลการปฏิบัติงานทางการเงิน ประกอบด้วย 1) Earning per share 2) Price/Earnings ratio (P/E ratio) 3) Profit 4) Profit growth 5) Percentage of cost reduction 6) Sales growth 7) Percentage of quality cost on sales 8) Percentage of cost on sales และ 9) Significant financial ratios (ได้แก่ ROA, Liquidity ration, Inventory turnover และอื่นๆ)

ตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน ประกอบด้วย 1) Productivity 2) Customer response time 3) Market share growth 4) Reputation and image of organization 5) Customer retention 6) Level of concentration on research and development 7) Customer satisfaction index 8) Percentage of customer complaints และ 9) Product/services quality

เนื่องจากการตระหนักถึงความไม่เพียงพอในการวัดผลปฏิบัติงานที่ไม่เป็นทางการเงินแบบเดิม ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของตัวเลขทางบัญชีได้กระตุ้นให้เกิดนวัตกรรมการวัดผลการ

ปฏิบัติงานต่างๆ ที่ได้มีการรวมตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นทางการเงินและทางการเงินเข้าไว้ในระบบการวัดผลการปฏิบัติงาน (Ittner, Larcker, and Rajan. 1997)

แนวคิดการวัดผลการปฏิบัติงานที่รวมตัววัดผลที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินเพื่อติดตามและปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งได้ถูกสร้างขึ้นและนำไปประยุกต์ใช้อย่างแพร่หลายคือ Balance scorecard โดย Kaplan and Norton ซึ่ง Balance scorecard เป็นเครื่องมือในการวัดและประเมินผล และเป็นเครื่องมือทางด้านการจัดการที่ช่วยในการนำกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติ โดยอาศัยการวัดหรือประเมินที่จะช่วยให้องค์กรเกิดความสอดคล้องเป็นอันเดียวกัน และมุ่งเน้นในสิ่งที่มีผลสำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร ดังนั้น นอกเหนือไปจากมุมมองการเงินที่โดยปกติใช้ตัววัดผลทางการเงินเพียงอย่างเดียว Balance scorecard ได้ขยายขอบเขตการวัดผลออกไปยังตัววัดหลักด้านองค์กรให้ใช้ร่วมกันกับมุมมองด้านลูกค้า มุมมองกระบวนการภายใน และมุมมองการเรียนรู้และนวัตกรรม

การควบคุม

Kaplan and Atkinson (2541) การควบคุม คือเครื่องมือและวิธีการที่องค์กรนำมาใช้ติดตามการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย กระบวนการของการควบคุมโดยทั่วไปเกี่ยวข้องกับกระบวนการ ดังนี้

1. การตั้งเป้าหมายการปฏิบัติงาน (Performance Target)
2. การวัดผลการปฏิบัติงาน (Measuring Performance)
3. การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับเป้าหมาย
4. การคำนวณผลต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานและเป้าหมาย
5. การดำเนินการปรับปรุงการปฏิบัติงาน

เครื่องมือพื้นฐานในการควบคุมทางการเงิน ประกอบด้วย การวิเคราะห์ผลต่างกำไร ศูนย์ต้นทุน ราคาโอน และตัววัดความสามารถในการผลิต

จุดสำคัญของกระบวนการควบคุมคือระดับเป้าหมายของการปฏิบัติงาน ซึ่งตัวชี้วัดการปฏิบัติงานสามารถเป็นได้ทั้งตัวชี้วัดที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน (Financial and Nonfinancial Measure)

งานวิจัยและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยที่ผ่านมาที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์การแข่งขันและบัญชีบริหารยังมีไม่มากนักโดยเฉพาะการศึกษาวิจัยในประเทศไทย งานวิจัยในต่างประเทศได้มีการศึกษาถึงการประยุกต์กลยุทธ์ในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน ผลการวิจัยของ Langfield-Smith (2540) พบว่าการกำหนดตำแหน่งกลยุทธ์มีอิทธิพลต่อระบบการควบคุมทางการบริหาร (Management Control Systems : MCS) โดยกลยุทธ์ธุรกิจมีอิทธิพลต่อการให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมทางการบริหารทางด้านการควบคุมต้นทุน การประเมินผล การปฏิบัติงาน ระบบการให้ผลตอบแทน และการจัดสรรทรัพยากร ซึ่งการประยุกต์กลยุทธ์ธุรกิจมีผลต่อการเลือกและออกแบบระบบการควบคุมและระบบประเมินผลการปฏิบัติงาน

การศึกษาเทคนิคทางการบัญชีบริหารและการประยุกต์เทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ช่วยสนับสนุนการดำเนินงานขององค์กรภายใต้กลยุทธ์การแข่งขันที่เลือกใช้ (Chenhall and Langfield-Smith, 2541) โดยการใช้แนวคิดและวิธีการในการทดสอบตัวแปรทั้งหมดที่เกี่ยวข้องเพื่อหาองค์ประกอบของตัวแปรของเทคนิคทางการบัญชีบริหารและการประยุกต์เทคนิคที่มีผลกระทบต่อการทำงาน อย่างไรก็ตามการศึกษายังไม่ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการบัญชีบริหารสมัยใหม่ในการสนับสนุนการดำเนินงานของธุรกิจ และผลกระทบที่มีต่อปัจจัยทางด้านสภาพแวดล้อมและองค์กรธุรกิจ การศึกษาเกี่ยวกับการประยุกต์กลยุทธ์ของ Baines and Langfield-Smith (2546) พบว่าการแข่งขันทางธุรกิจที่เพิ่มขึ้นส่งผลให้มีจุดเน้นในการประยุกต์กลยุทธ์ต่างกันไป การเปลี่ยนแปลงของการออกแบบโครงสร้างองค์กร ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีการผลิต และความก้าวหน้าของเทคนิคทางการบัญชีบริหาร (Management accounting practices) ทำให้เกิดการเน้นไปที่ข้อมูลและสารสนเทศทางการบัญชีที่ไม่เป็นตัวเงินที่ทำให้เกิดการพัฒนากิจการดำเนินงานขององค์กร อย่างไรก็ตามเทคนิคทางการบัญชีบริหารต้องถูกออกแบบและประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมเพื่อที่จะเป็นตัวขับเคลื่อนให้ธุรกิจประสบความสำเร็จภายใต้กลยุทธ์ที่เลือกใช้

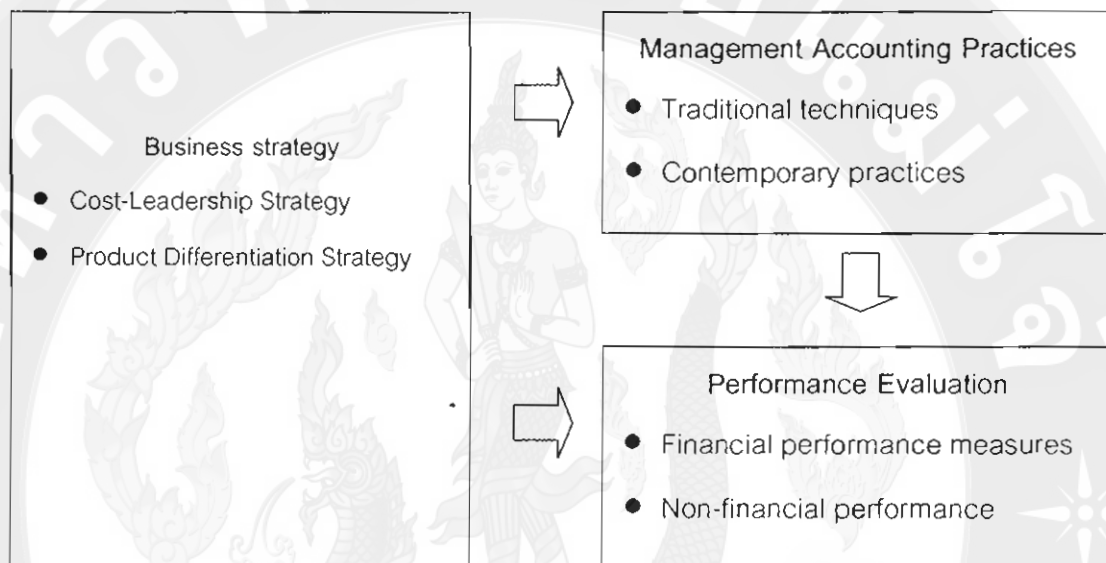
ผลการศึกษากการวัดผลการปฏิบัติงานและแผนการจ่ายค่าตอบแทนเมื่อใช้กลยุทธ์ธุรกิจที่แตกต่างกัน Kunpanitchakit (2548) พบว่าบริษัทที่ประยุกต์ Low - Cost strategy ในการประเมินผลการทำงาน บริษัทให้น้ำหนักคะแนนมากกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินซึ่งเกิดจากการใช้แผนการจ่ายค่าตอบแทนแบบอิงกับผลระยะสั้น บริษัทที่ประยุกต์ Product - Differentiation strategy ให้น้ำหนักคะแนนมากกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน

เนื่องจากเลือกใช้แผนการจ่ายค่าตอบแทนแบบอิงกับผลระยะยาว อย่างไรก็ตามบริษัทที่ประยุกต์ Low - Cost strategy ให้ความสำคัญอย่างมากกับ Productivity ซึ่งเป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงินมากกว่าบริษัทที่ประยุกต์ Product - Differentiation strategy ดังนั้นบริษัทที่เลือกประยุกต์ Low - Cost strategy เน้นการวัดประสิทธิผลในการทำให้เกิดการลดต้นทุน

นอกจากนี้ยังพบว่าระบบบัญชีบริหารมีบทบาทสำคัญต่อการประยุกต์กลยุทธ์ Greve (2542) ได้ทำการศึกษาถึงบทบาทของระบบบัญชีบริหารในการช่วยสนับสนุนการใช้กลยุทธ์ของธุรกิจ และลักษณะของระบบบัญชีบริหารที่เหมาะสมกับกลยุทธ์แต่ละประเภท โดยแบ่งกลยุทธ์ออกเป็น 3 ประเภท คือ กลยุทธ์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ (Product Developing Strategy) กลยุทธ์การตลาด (Marketing Strategy) และกลยุทธ์สนองความต้องการ (Customizing Strategy) และจัดแบ่งลักษณะของระบบบัญชีบริหารออกเป็น 4 แบบ คือ ระบบบัญชีบริหารแบบขยาย (Extensive System) แบบรวม (Focal System) แบบเดิม (Traditional System) และ ระบบบัญชีบริหารแบบง่าย (Simple System) ธุรกิจที่มีระบบบัญชีบริหารแบบขยาย ระบบการวางแผนจะมีบทบาทสำคัญอย่างมาก และจะใช้ตัวชี้วัดที่ไม่เป็นตัวเงินในการประเมิน ส่วนธุรกิจที่มีระบบบัญชีบริหารแบบรวมจะเน้นไปที่ระบบบัญชีต้นทุน ธุรกิจที่มีระบบบัญชีบริหารแบบเดิมจะไม่ได้เน้นที่ระบบใด แต่จะทำการพัฒนาระบบการวางแผน แต่สำหรับธุรกิจที่มีระบบบัญชีบริหารแบบง่ายจะไม่มีองค์ประกอบของระบบที่ชัดเจน การศึกษาชี้ให้เห็นว่าธุรกิจโดยทั่วไปเลือกระบบบัญชีบริหารที่ไม่สนับสนุนกลยุทธ์ ธุรกิจที่ใช้กลยุทธ์ในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ควรมีระบบบัญชีบริหารแบบรวม แต่กิจการเลือกใช้ระบบบัญชีแบบอื่น ธุรกิจที่ใช้กลยุทธ์การตลาดควรมีระบบบัญชีบริหารแบบเดิม แต่พบว่ากิจการเหล่านี้เลือกที่จะใช้ระบบบัญชีบริหารแบบขยาย มีเพียงธุรกิจที่ใช้กลยุทธ์สนองความต้องการที่เลือกระบบบัญชีบริหารแบบง่ายซึ่งรูปแบบที่สนับสนุนกลยุทธ์ แต่อย่างไรก็ตามความสัมพันธ์ระหว่างระบบบัญชีบริหารและกลยุทธ์มีไม่สูงในกลุ่มธุรกิจนี้

กรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องสามารถสร้างกรอบแนวคิดของการวิจัยได้ดังนี้



บทที่ 3
วิธีการวิจัย
(RESEARCH METHODOLOGY)

การวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหารและการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey research) ใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการวิจัยภาคสนาม โดยกำหนดวิธีการวิจัยดังต่อไปนี้

1. สถานที่ดำเนินการวิจัย (Locale of the Research)
2. ประชากรและการสุ่มตัวอย่าง (The Population and Sampling Procedures)
3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย (Instrument of the Research)
4. การทดสอบแบบสอบถาม (Pre-testing of the Instruments)
5. วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล (Data Collection Procedure)
6. การวิเคราะห์ข้อมูล (Analysis of Data)
7. วิธีการดำเนินงานวิจัย (Research Operation)

สถานที่ในการวิจัย

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดเชียงใหม่ และจดทะเบียนที่พาณิชย์จังหวัดเชียงใหม่ จากระบบฐานข้อมูลของพาณิชย์จังหวัดเชียงใหม่ จำนวนสถานประกอบการค้า การบริการ ที่จดทะเบียนตั้งใหม่และจดทะเบียนจังหวัดเชียงใหม่ จำแนกเป็นรายเดือน ปี 2551 จำนวน 12,651 บริษัท

ประชากรและการสุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ บริษัทจำกัดที่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดเชียงใหม่ และจดทะเบียนที่พาณิชย์จังหวัดเชียงใหม่ โดยจัดกลุ่มประชากร (Cluster) ตามประเภทของธุรกิจที่

สำคัญออกเป็น 3 กลุ่ม คือ ธุรกิจพาณิชย์กรรม ธุรกิจอุตสาหกรรม และธุรกิจบริการ สุ่มตัวอย่างแบบ Disproportionate stratified random sampling กำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้ตารางสำหรับพิจารณาขนาดประชากรและกลุ่มตัวอย่างตามทศณะของ Krejcie and Morgan (2513) ณ ระดับความเชื่อมั่นเท่ากับ 95% และระดับความคลาดเคลื่อน $\pm 5\%$ โดยพิจารณาจากขนาดของธุรกิจและทุนจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตั้งแต่ 5 ล้านบาทขึ้นไป ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 625 บริษัท โดยมีรายละเอียดของประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ดังนี้

ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง	จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่รวบรวมได้จริง
ธุรกิจบริการ	1,706	170	29
ธุรกิจพาณิชย์กรรม	1,869	205	53
ธุรกิจอุตสาหกรรม	1,472	250	60
รวม	5,047	625	142

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ แบบสอบถาม เก็บข้อมูลเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณจากการกลุ่มตัวอย่างภาคสนาม โดยส่งแบบสอบถามไปทางไปรษณีย์ และให้กลุ่มตัวอย่างตอบกลับ

การทดสอบแบบสอบถาม

เมื่อสร้างแบบสอบถามเสร็จแล้ว ได้ทดสอบหาค่าความเที่ยงตรง (Validity) และหาค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) ดังนี้

1. การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity)

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปให้นักวิชาการทางด้านบริหารธุรกิจตรวจสอบความถูกต้องและความเที่ยงตรงของเนื้อหา (Content validity) และความเที่ยงตรงตามโครงสร้าง (Construct validity) ว่าแบบสอบถามที่สร้างขึ้นนั้นตรงกับเนื้อหาที่ต้องการวัดหรือไม่

รวมทั้งตรวจสอบด้านเนื้อหาที่ใช้ การวางรูปแบบของข้อความต่างๆ แล้วนำมาปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

2. การทดสอบเพื่อหาค่าความเชื่อถือได้ (Reliability)

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขแล้วไปทดสอบ (Pretest) เพื่อทดสอบความเชื่อถือได้ โดยนำแบบสอบถามดังกล่าวไปสอบถามผู้จัดการของบริษัทที่ตั้งอยู่ในจังหวัดลำปางและลำพูน จำนวน 30 บริษัท หลังจากนั้นได้นำแบบสอบถามดังกล่าวมาตรวจให้คะแนนและวิเคราะห์หาความเชื่อมั่นทั้งฉบับ โดยใช้สัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) (Cronbach, 2494) ซึ่งมีสูตรดังนี้

$$\alpha = \frac{n}{n - 1} \left[1 - \frac{\sum s_i^2}{s_t^2} \right]$$

โดย

α = ค่าความเชื่อถือได้ของแบบสอบถาม

n = จำนวนข้อคำถามในแบบทดสอบทั้งหมด

s_i^2 = ความแปรปรวนของคะแนนแต่ละข้อ

s_t^2 = ความแปรปรวนของคะแนนรวมของแบบสอบถาม

จากการทดสอบค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับ มีค่าเท่ากับ 0.73 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่สามารถนำไปใช้กับกลุ่มตัวอย่างจริงได้

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล ประกอบด้วยวิธีการในการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังนี้

1. แหล่งข้อมูล ได้จากข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) คือ ข้อมูลจากการสำรวจภาคสนาม (Field Survey) โดยใช้แบบสอบถามที่เตรียมไว้ และข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ที่ได้จากฐานข้อมูลของสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดเชียงใหม่ ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับรายชื่อบริษัทจำกัด ประเภทธุรกิจ ทุนจดทะเบียน ที่อยู่ เป็นต้น และข้อมูลจากสื่อ

สิ่งพิมพ์ต่างๆ ได้แก่ ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง บทความ วารสารทั้งในประเทศและต่างประเทศ หนังสือและตำรา

2. การเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม ดำเนินการเก็บข้อมูล ในระหว่างเดือน มีนาคม 2552 ถึงเดือนพฤษภาคม 2552 โดยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้จัดการของบริษัทที่ตั้งอยู่ในจังหวัดเชียงใหม่ ปรากฏว่าแบบสอบถามที่ส่งไปทั้งหมด 625 ชุด ได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 142 ชุด คิดเป็นร้อยละ 22.72 ของบริษัททั้งหมด

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้จากแบบสัมภาษณ์ทั้งหมดถูกนำมาทำการตรวจสอบ และรวบรวมข้อมูล ต่างๆ เข้าสู่การถอดรหัสด้วยคอมพิวเตอร์ ซึ่งค่าสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ประกอบด้วยค่าสถิติเพื่อการวัดตัวแปรเพื่อบรรยายประชากรหรือกลุ่มตัวอย่างดังนี้

1. ค่าความถี่ และค่าร้อยละ (Percentage) เพื่อแจกแจงความถี่จัดลำดับชั้นของการวางแผนทางธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงาน
2. ค่ามัธยฐานเลขคณิต (Arithmetic mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) เพื่อวัดแนวโน้มสู่ศูนย์กลาง และการกระจายของการให้ความสำคัญต่อการวางแผนทางธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงาน

วิธีการดำเนินงานวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารของบริษัทจำกัดที่ตั้งอยู่ในเขต จังหวัดเชียงใหม่ โดยมีขั้นตอนในการศึกษาวิจัยดังนี้

ระยะที่ 1 การศึกษาวิจัยเชิงสำรวจ แบ่งขั้นตอนการศึกษาได้ดังนี้

- 1.1 ใช้วิธีสำรวจเชิงคุณภาพ (Qualitative Method) และการตรวจเอกสาร ทำให้สามารถกำหนดและคัดเลือกตัวแปรของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงาน

1.2 การสำรวจภาคสนาม โดยใช้การสังเกตลักษณะการดำเนินงาน โครงสร้างองค์กร กลยุทธ์การแข่งขัน การประยุกต์เทคนิคทางการบริหาร และระบบการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัท

ระยะที่ 2 การศึกษาวิจัยเชิงพรรณนา แบ่งขั้นตอนการศึกษาได้ดังนี้

2.1 การสร้างแบบสอบถาม โดยสร้างแบบสอบถามขึ้นจากการรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาทบทวนวรรณกรรม

2.2 การทดสอบแบบสอบถามก่อนนำไปใช้เก็บข้อมูลเชิงปริมาณ

2.3 การสำรวจเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถาม ดำเนินการส่งแบบสอบถามพร้อมซองตอบกลับให้กับผู้บริหารทางไปรษณีย์

2.4 การติดตามแบบสอบถาม โดยการโทรศัพท์ติดตามแบบสอบถามที่ยังไม่ตอบกลับให้ตอบกลับภายในกำหนดเวลา

2.5 รวบรวมแบบสอบถามให้ครบตามจำนวนที่ต้องการ

2.6 ตรวจสอบข้อมูลและลงรหัส

ระยะที่ 3 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ แบ่งขั้นตอนการศึกษาดังนี้

3.1 นำข้อมูลที่ลงรหัสแล้วมาบันทึกลงในเครื่องไมโครคอมพิวเตอร์เพื่อการประมวลผลข้อมูล

3.2 การวิเคราะห์ ประเมินผล สรุปผลเชิงคุณภาพ และการวิเคราะห์สถิติ

3.3 แปลผลและนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ และเชิงพรรณนา ในรูปแบบของการบรรยาย แผนภาพ และตารางประกอบ

บทที่ 4
ผลการวิจัย
(RESULTS)

การศึกษานี้ได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (ภาคผนวก ก) สอบถามผู้บริหารระดับผู้จัดการขึ้นไป การวิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยพิจารณาจากขนาดของธุรกิจคือเฉพาะธุรกิจที่มีทุนจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทตั้งแต่ 5 ล้านบาทขึ้นไปเป็นเกณฑ์ แบ่งกลุ่มตัวอย่างตามประเภทธุรกิจ 3 ประเภทธุรกิจ คือ ธุรกิจบริการ ธุรกิจพาณิชย์กรรม และธุรกิจอุตสาหกรรม ตัวอย่างทั้งหมด 625 บริษัท ได้รับการตอบกลับแบบสอบถามทั้งหมด 142 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 22.72 ของบริษัททั้งหมด

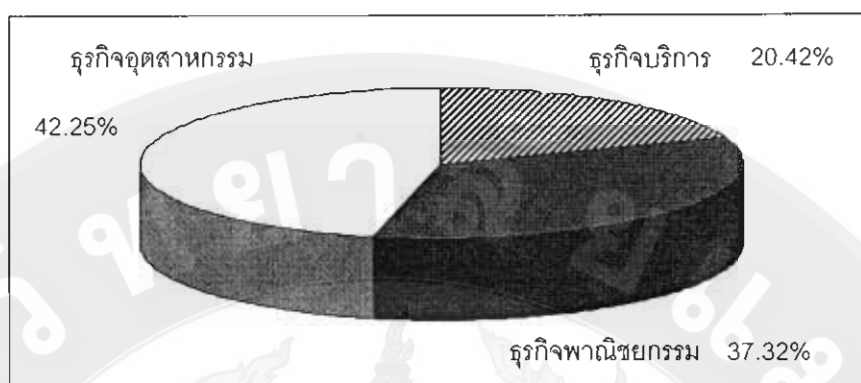
1. การศึกษาประเภทธุรกิจและกลยุทธ์ธุรกิจ

1.1 ประเภทธุรกิจ

การศึกษากลุ่มตัวอย่างจำนวน 142 บริษัท ถึงประเภทธุรกิจที่บริษัทดำเนินงานพบว่า กลุ่มตัวอย่างมีการดำเนินงานในธุรกิจอุตสาหกรรมมากที่สุด มีจำนวน 60 บริษัท (ร้อยละ 42.25) รองลงมาคือ ธุรกิจพาณิชย์กรรม มีจำนวน 53 บริษัท (ร้อยละ 37.32) และธุรกิจบริการ มีจำนวน 29 บริษัท (ร้อยละ 20.42) (ตารางที่ 1 และภาพที่ 1)

ตารางที่ 1 จำนวนของบริษัทจำแนกตามประเภทธุรกิจที่ดำเนินงาน

ประเภทธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
ธุรกิจบริการ	29	20.42
ธุรกิจพาณิชย์กรรม	53	37.32
ธุรกิจอุตสาหกรรม	60	42.25
รวม	142	100.00



ภาพที่ 1 ร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทธุรกิจที่ดำเนินงาน

1.2 การให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจ

กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจแตกต่างกันไป โดยกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการบริการหลังการขายและการจัดส่งในระดับคะแนนมากที่สุด จำนวน 71 บริษัท การวางแผนที่ได้คะแนนระดับมากที่สุด รองลงมาคือการวางแผนราคาสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง จำนวน 47 บริษัท การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม จำนวน 36 บริษัท และความมีประสิทธิภาพของต้นทุน จำนวน 30 บริษัท ตามลำดับ ทั้งนี้ กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญในระดับน้อยที่สุดกับการปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็วเป็นจำนวนถึง 25 บริษัท ในขณะที่การบริการหลังการขายและการจัดส่ง ไม่มีบริษัทใดให้ระดับคะแนนน้อยที่สุด

ตารางที่ 2 จำนวนของบริษัทจำแนกตามการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจ

การวางแผนทางธุรกิจ	ให้ความสำคัญ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ราคาสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง	47	53	20	18	4
2. ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน	30	48	49	9	6
3. การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง	28	49	45	18	2
4. การบริการหลังการขายและการจัดส่ง	71	39	29	3	0
5. การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม	36	26	58	14	8
6. การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว	18	30	42	27	25

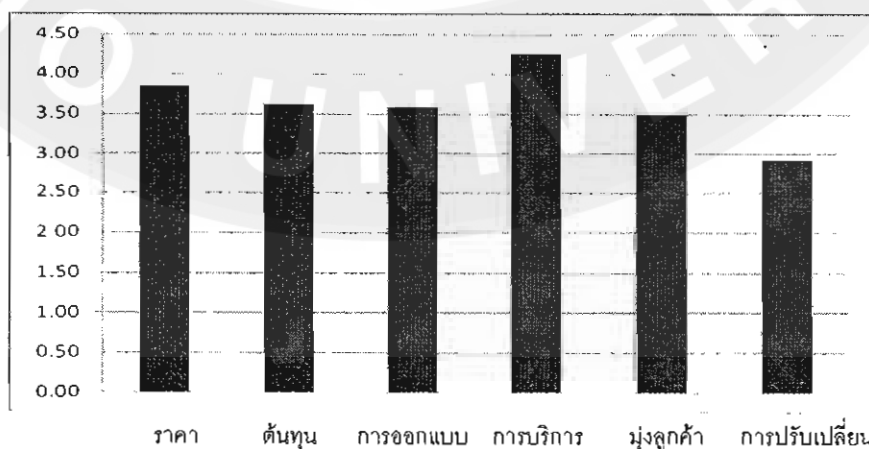
ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัท

ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัทในแต่ละด้าน พบว่า กลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการบริการหลังการขายและการจัดส่งด้วยค่าเฉลี่ย 4.25 รองลงมาคือ การวางแผนด้านราคาและบริการให้ต่ำกว่าคู่แข่งชั้น ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่งชั้น และการตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่มในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยเลขคณิตอยู่ระหว่าง 3.50 ถึง 4.50) ในขณะที่กลุ่มบริษัทตัวอย่างกลับให้ความสำคัญกับการปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็วในระดับปานกลาง

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัท

	การวางแผนทางธุรกิจ	ค่าเฉลี่ยเลขคณิต	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1.	ราคาสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่งชั้น	3.85	1.94
2.	ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน	3.61	1.42
3.	การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่งชั้น	3.58	1.32
4.	การบริการหลังการขายและการจัดส่ง	4.25	2.30
5.	การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม	3.48	1.52
6.	การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้ อย่างรวดเร็ว	2.92	1.61

ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของระดับการให้ความสำคัญ



ภาพที่ 2 ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัทในแต่ละด้าน

1.3 การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจที่มีต่อความสำเร็จของบริษัท

ผลการวิเคราะห์การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจที่มีต่อความสำเร็จของบริษัทจากระดับการรับรู้ถึงประโยชน์จากการวางแผน 5 ระดับ โดยระดับคะแนน 5 คือรับรู้ว่ามีประโยชน์ต่อบริษัทมากที่สุดจนถึงระดับคะแนนต่ำที่สุดคือ ระดับคะแนน 1 ผลการศึกษาพบว่า บริษัทรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนทางด้านการบริการหลังการขายและการจัดส่งสินค้าในระดับมากที่สุด จำนวน 85 บริษัท ในขณะที่รับรู้ถึงประโยชน์จากการวางแผนที่มุ่งสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว ในระดับมากที่สุด 53 บริษัท แต่กลับรับรู้ถึงประโยชน์จากการปรับเปลี่ยนแบบและเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็วในระดับมากที่สุดเพียง 15 บริษัท

ตารางที่ 4 จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจ

การวางแผนกลยุทธ์	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์				
	5	4	3	2	1
1. ราคาสินค้า/บริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง	24	46	33	18	21
2. ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน	28	52	38	20	4
3. การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง	34	50	38	11	9
4. การบริการหลังการขายและการจัดส่งสินค้า	85	47	8	2	0
5. การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม	40	31	37	22	12
6. การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว	15	18	24	45	40
7. การวางแผนที่มุ่งความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว	53	41	24	13	11
8. การวางแผนระยะสั้น	36	44	34	25	3

ค่าเฉลี่ยของการให้คะแนนการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจ

ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยของการให้คะแนนกับการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนทางธุรกิจของบริษัทในแต่ละด้าน พบว่า บริษัทรับรู้ว่าการวางแผนด้านการบริการหลังการขายและการจัดส่งมีประโยชน์ต่อกิจการในระดับมากที่สุด ส่วนทางด้านความมีประสิทธิภาพ

ของต้นทุน การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง การวางแผนที่มีมุงความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว และการวางแผนระยะสั้น บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับมาก สำหรับด้านราคาสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง และการตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับปานกลาง ในขณะที่ด้านการปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้ บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับน้อย

ตารางที่ 5 ค่าเฉลี่ยของการให้คะแนนการรับรู้ประโยชน์จากการวางแผน

การวางแผนกลยุทธ์		ค่าเฉลี่ยเลขคณิต	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1.	ราคาสินค้า/บริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง	3.24	1.72
2.	ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน	3.56	1.41
3.	การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง	3.63	1.64
4.	การบริการหลังการขายและการจัดส่ง	4.51	2.74
5.	การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม	3.46	1.84
6.	การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว	2.46	1.98
7.	การวางแผนที่มีมุงความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว	3.79	2.18
8.	การวางแผนระยะสั้น	3.60	1.58

1.4 กลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทประยุกต์

ในการศึกษาการสร้างความสามารถทางการแข่งขันในระยะยาว ได้สอบถามกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับกลยุทธ์ธุรกิจที่ผู้บริหารนำมาใช้ โดยพิจารณากลยุทธ์ธุรกิจตามแนวคิดของ Professor Michel E. Porter คือ กลยุทธ์ความเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost-Leadership Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการควบคุมต้นทุนสินค้าและบริการให้ต่ำที่สุด กลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง (Product Differentiation Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่เน้นการสร้างภาพลักษณ์ในตัวสินค้าและ

บริการที่ลูกค้าปรารถนา และกลยุทธ์การมุ่งเน้น (Focus Strategy) ที่มุ่งตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่มควบคู่ไปกับการใช้กลยุทธ์ความเป็นผู้นำด้านต้นทุนหรือประยุกต์กลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง

กลยุทธ์ที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันมากที่สุด คือ กลยุทธ์ Cost-Leadership โดยเน้นที่การควบคุมต้นทุนสินค้าและบริการให้ต่ำที่สุด จำนวน 59 บริษัท คิดเป็นร้อยละ ร้อยละ 41.55 กลยุทธ์ที่ใช้รองลงมาคือกลยุทธ์ Focus จำนวน 47 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 33.10 และกลยุทธ์ Product Differentiation จำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25.35 (ตารางที่ 6 และภาพที่ 3)

ตารางที่ 6 จำนวนของบริษัทจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่ใช้

กลยุทธ์ธุรกิจ	จำนวน
Cost-Leadership Strategy	59
Product Differentiation Strategy	36
Focus Strategy	47
รวม	142



ภาพที่ 3 ร้อยละของบริษัทจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่ใช้

1.5 ประเภทธุรกิจและกลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้

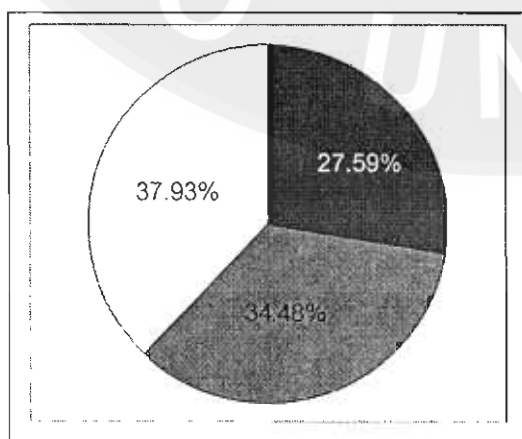
การศึกษาบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจและกลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทใช้ พบว่า บริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจเลือกใช้กลยุทธ์ธุรกิจที่แตกต่างกันไป โดยธุรกิจบริการใช้กลยุทธ์ Focus มากที่สุด จำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 37.93) รองลงมาคือกลยุทธ์ Product Differentiation จำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 34.48) (ตารางที่ 7 และภาพที่ 4)

ตารางที่ 7 จำนวนของบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่เลือกใช้

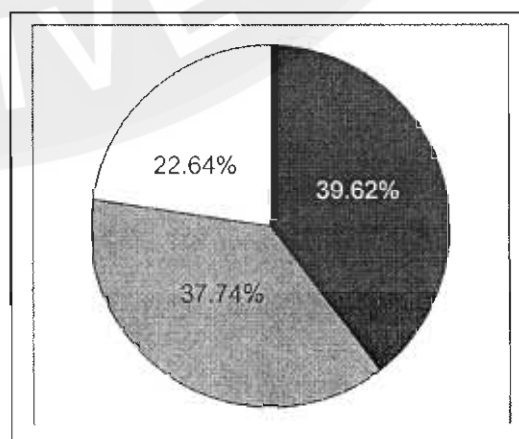
กลยุทธ์ธุรกิจ	ประเภทธุรกิจ			รวม
	บริการ	พาณิชย์กรรม	อุตสาหกรรม	
Cost-Leadership Strategy	8	21	30	59
Product Differentiation Strategy	10	20	17	36
Focus Strategy	11	12	13	47
รวม	29	53	60	142

บริษัทที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมมีการเลือกใช้กลยุทธ์ Cost-Leadership มากที่สุด จำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 39.62) รองลงมาคือกลยุทธ์ Product-Differentiation จำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 37.74) สำหรับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมใช้กลยุทธ์ Cost-Leadership มากที่สุด จำนวน 30 บริษัท (ร้อยละ 50.00) รองลงมาคือกลยุทธ์ Product-differentiation จำนวน 17 บริษัท (ร้อยละ 28.33) ตามลำดับ

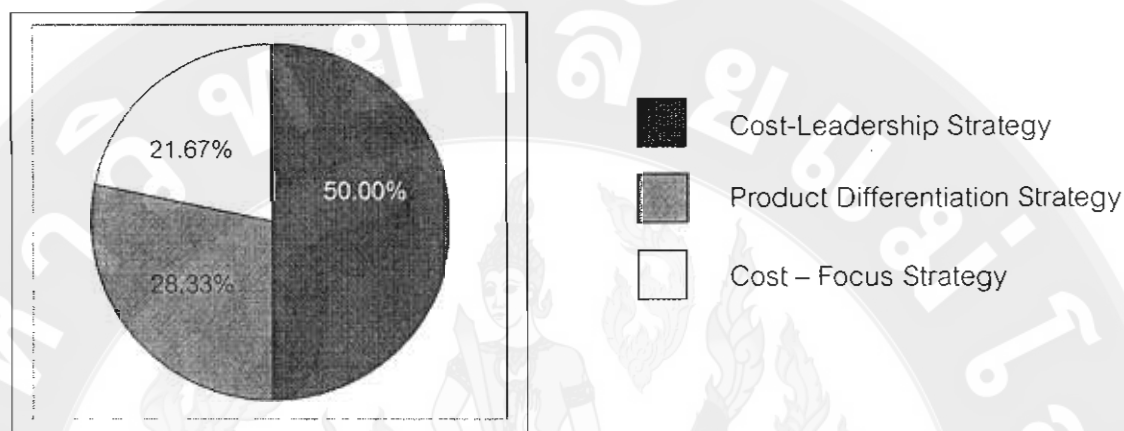
ธุรกิจบริการ



ธุรกิจพาณิชย์กรรม



ธุรกิจอุตสาหกรรม



ภาพที่ 4 ร้อยละของบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจจำแนกตามกลยุทธ์ธุรกิจที่เลือกใช้

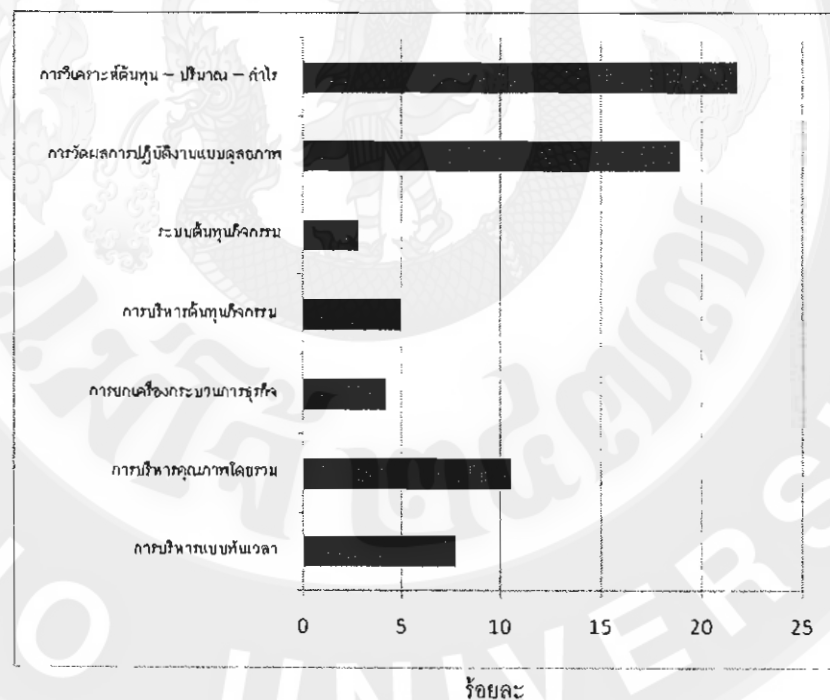
โดยภาพรวม บริษัทที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมต้องการสร้างความสำเร็จได้เปรียบทางการแข่งขันโดยเลือกใช้กลยุทธ์ Cost-Leadership มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ แต่กลยุทธ์ธุรกิจที่ธุรกิจพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมเลือกใช้น้อยที่สุด คือ กลยุทธ์ Focus ในขณะที่ธุรกิจบริการจะมุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม และปรับเปลี่ยนสินค้าและบริการให้ตรงกับความต้องการของลูกค้า โดยเลือกใช้กลยุทธ์ Focus มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ

2. การศึกษาเทคนิคทางการบัญชีบริหาร

การวิเคราะห์การนำแนวคิดทางการบัญชีมาประยุกต์ใช้ ซึ่งแนวคิดทางการบัญชีบริหารที่ศึกษาในงานวิจัยนี้ประกอบด้วย การบริหารแบบทันเวลา (Just-in-time: JIT) การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management: TQM) การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ (Process Reengineering) การบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based-Management: ABM) ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based-Costing: ABC) การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ (Balance Scorecard: BSC) มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA®) ห่วงโซ่แห่งคุณค่า (Value Chain) และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (Cost-volume-profit analysis: CVP)

จากการศึกษา พบว่า แนวคิดทางการบัญชีบริหารที่บริษัทประยุกต์ใช้มากที่สุด คือ การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร มีบริษัทที่ใช้จำนวน 31 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.83 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด รองลงมาคือ การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ มีบริษัทที่ใช้จำนวน 27 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.01 การบริหารคุณภาพโดยรวมมีบริษัทที่ใช้จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10.56 และการบริหารแบบทันเวลา มีบริษัทที่ใช้จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.75 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

แนวคิดที่มีการประยุกต์ใช้แต่ไม่ถึง 10 บริษัท คือ การบริหารต้นทุนกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 4.93 การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ คิดเป็นร้อยละ 4.23 และระบบต้นทุนกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 2.82 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ส่วนแนวคิดทางการบัญชีบริหารที่กลุ่มตัวอย่างไม่ได้มีการประยุกต์ใช้คือ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ และห่วงโซ่มูลค่า



ภาพที่ 5 ร้อยละของบริษัทที่ประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหารแต่ละแนวคิด

การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร

การศึกษาการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร จากการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของระดับการรับรู้ถึงประโยชน์ 5 ระดับ โดยระดับคะแนน 5 คือรับรู้ว่ามีประโยชน์ต่อกิจการมากที่สุดจนถึงระดับคะแนนต่ำที่สุดคือ ระดับคะแนน 1 พบว่า

บริษัทรับรู้ถึงประโยชน์จากการประยุกต์แนวคิดการบริหารแบบทันเวลา การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไรที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในระดับมาก ในขณะที่บริษัทรับรู้ผลประโยชน์จากการประยุกต์แนวคิดการบริหารคุณภาพโดยรวม การบริหารต้นทุนกิจกรรม และระบบต้นทุนกิจกรรมในระดับปานกลาง

ตารางที่ 8 จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร

การวางแผนกลยุทธ์	จำนวนที่ประยุกต์	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์				
		5	4	3	2	1
1. การบริหารแบบทันเวลา	11	2	5	2	1	1
2. การบริหารคุณภาพโดยรวม	15	2	3	5	4	1
3. การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ	6	1	2	2	1	0
4. การบริหารต้นทุนกิจกรรม	7	0	2	3	1	1
5. ระบบต้นทุนกิจกรรม	4	0	1	1	2	0
6. การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ	27	8	9	6	2	2
7. การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร	31	7	15	5	4	0

ตารางที่ 9 ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับ และร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร

แนวคิดทางการบัญชีบริหาร	ค่าเฉลี่ยเลขคณิต	ค่าเฉลี่ยร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้น
1. การบริหารแบบทันเวลา	3.55 ± 1.80	17%
2. การบริหารคุณภาพโดยรวม	3.07 ± 1.36	47%
3. การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ	3.50 ± 1.40	24%
4. การบริหารต้นทุนกิจกรรม	2.86 ± 1.17	39%
5. ระบบต้นทุนกิจกรรม	2.75 ± 1.00	28%
6. การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ	3.70 ± 1.96	30%
7. การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร	3.81 ± 1.57	22%

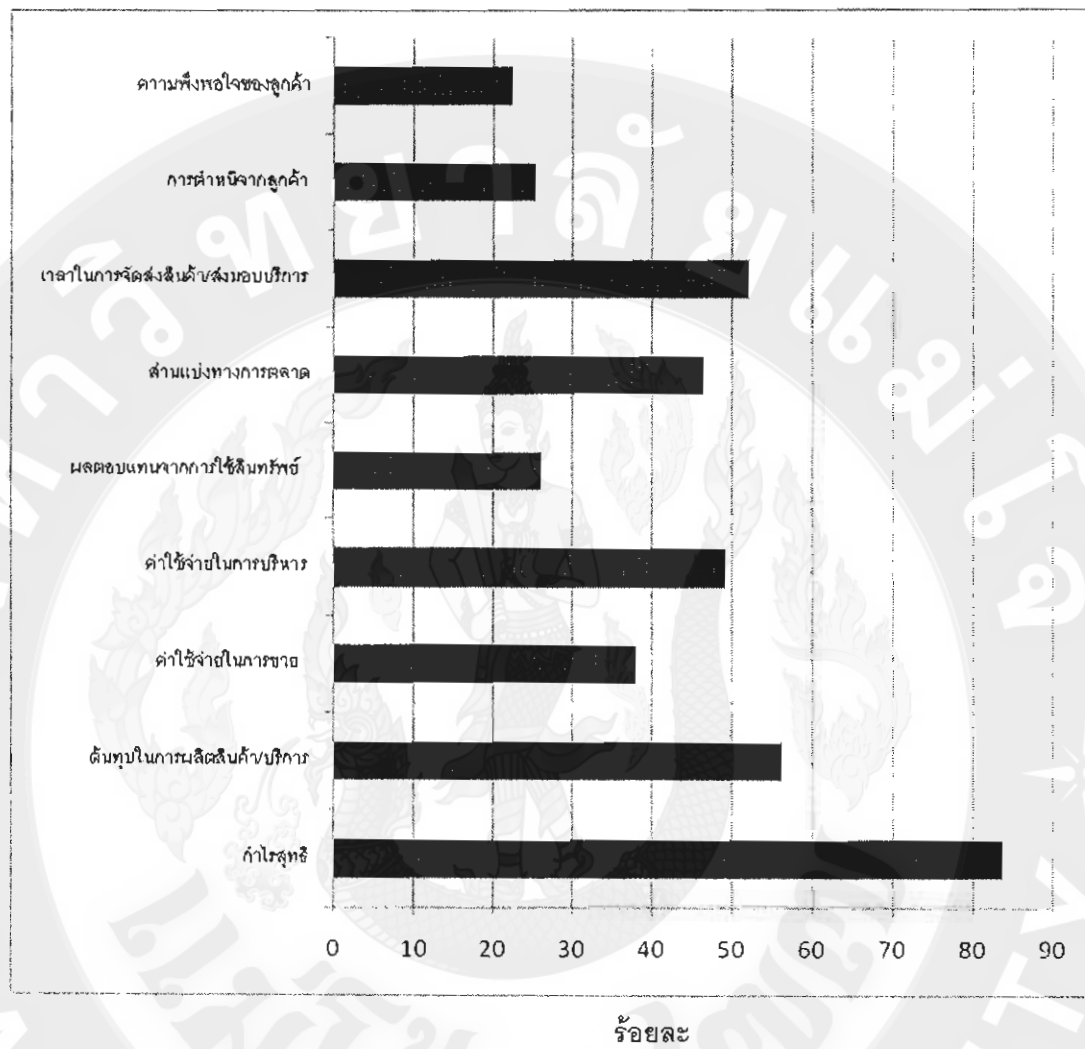
จากตารางที่ 9 การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร พบว่า บริษัทที่ประยุกต์ใช้การบริหารคุณภาพโดยรวม รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 47 รองลงมาคือ บริษัทที่ประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนกิจกรรม รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 39 บริษัทที่ประยุกต์ใช้การวัดผลการปฏิบัติงาน แบบดุลยภาพรับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 30 และบริษัทที่ประยุกต์ใช้ระบบ ต้นทุนกิจกรรมรับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 28 ตามลำดับ

3. การวัดผลการปฏิบัติงาน

การวิเคราะห์การติดตามและวัดผลความสำเร็จในการดำเนินงานของบริษัท ซึ่งเครื่องมือหรือตัวชี้วัดที่ศึกษาในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย ตัววัดผลทางการเงินและไม่เป็นการเงิน ตัวชี้วัดทางการเงิน ได้แก่ กำไรสุทธิ ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ ส่วนตัวชี้วัดที่ไม่เป็นการเงิน ได้แก่ ส่วนแบ่งทางการตลาด เวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ การดำหนิจากลูกค้า และความพึงพอใจของลูกค้า

จากการศึกษาการวัดผลการปฏิบัติงาน พบว่า ตัวชี้วัดการปฏิบัติงานที่บริษัท นำมาใช้เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานมากที่สุดคือ กำไรสุทธิ คิดเป็นร้อยละ 83.80 ของกลุ่ม ตัวอย่างทั้งหมด รองลงมาคือ ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ ร้อยละ 56.34 เวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ ร้อยละ 52.11 ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ร้อยละ 49.30 ส่วนแบ่งทางการตลาด ร้อยละ 46.48 ค่าใช้จ่ายในการขาย ร้อยละ 38.03 ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ ร้อยละ 26.06 การดำหนิจากลูกค้า ร้อยละ 25.35 และความพึงพอใจของลูกค้า ร้อยละ 22.54 ตามลำดับ (ภาพที่ 6)

ตัววัดผลการปฏิบัติงาน



ภาพที่ 6 ร้อยละของบริษัทที่เลือกใช้ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานแต่ละประเภท

ตารางที่ 10 จำนวนของบริษัทจำแนกตามการรับรู้ประโยชน์ที่ได้รับจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้

ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน	ประยุดต์	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์				
		5	4	3	2	1
1. กำไรสุทธิ	119	43	34	25	17	0
2. ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ	80	31	23	18	8	0
3. ค่าใช้จ่ายในการขาย	54	12	14	18	8	2
4. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	70	14	18	19	10	9
5. ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์	37	2	3	13	9	10
6. ส่วนแบ่งทางการตลาด	66	12	22	18	11	3
7. เวลาในการจัดส่งสินค้า/ส่งมอบบริการ	74	35	16	17	6	0
8. การดำเนินจากลูกค้า	36	14	10	9	2	1
9. ความพึงพอใจของลูกค้า	32	15	9	6	2	0

การรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้

ผลการศึกษาการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้จากการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของระดับการรับรู้ถึงประโยชน์ 5 ระดับ โดยระดับคะแนน 5 คือรับรู้ว่ามีประโยชน์มากที่สุดจนถึงระดับคะแนนต่ำที่สุดคือ ระดับคะแนน 1 พบว่า บริษัทรับรู้ประโยชน์จากการนำตัวชี้วัด คือ กำไรสุทธิ ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ เวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ การดำเนินจากลูกค้า และความพึงพอใจของลูกค้าที่ต่อผลการดำเนินงานของกิจการในระดับมาก ในขณะที่บริษัทรับรู้ประโยชน์จากตัวชี้วัด คือ ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และส่วนแบ่งทางการตลาดในระดับปานกลาง ทั้งนี้ บริษัทรับรู้ประโยชน์จากตัวชี้วัดทางการเงิน คือ ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ ในระดับน้อย

ตารางที่ 11 ค่าเฉลี่ยเลขคณิตของการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับ และร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้

ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติ	ค่าเฉลี่ยเลขคณิต	ค่าเฉลี่ยร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้น
1. กำไรสุทธิ	3.87 ± 1.87	
2. ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ	3.96 ± 1.94	56%
3. ค่าใช้จ่ายในการขาย	3.48 ± 1.44	27%
4. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	3.26 ± 1.71	48%
5. ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์	2.41 ± 1.62	18%
6. ส่วนแบ่งทางการตลาด	3.44 ± 1.41	17%
7. เวลาในการจัดส่งสินค้า/ส่งมอบบริการ	4.08 ± 2.19	46%
8. การตำหนิจากลูกค้า	3.94 ± 2.00	28%
9. ความพึงพอใจของลูกค้า	4.16 ± 2.22	24%

จากตารางที่ 11 การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน พบว่า บริษัทที่ประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการรับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 56 รองลงมาคือ บริษัทที่ประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดค่าใช้จ่ายในการบริหาร รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 48 บริษัทที่ประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดเวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 46 บริษัทที่ประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดการตำหนิจากลูกค้า รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 28 และบริษัทที่ประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดค่าใช้จ่ายในการขาย รับรู้ถึงผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเฉลี่ยประมาณร้อยละ 27% ตามลำดับ

บทที่ 5

อภิปรายผล สรุปผล และข้อเสนอแนะ (DISCUSSION, SUMMARY AND SUGGESTION)

อภิปรายผลและสรุปผลการวิจัย

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิเคราะห์การประยุกต์ใช้กลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่ จากการสำรวจข้อมูลจากผู้บริหารและผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทจำกัดที่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดเชียงใหม่จำนวน 142 บริษัท (ร้อยละ 22.72 ของ 625 บริษัทที่ส่งแบบสอบถาม) มีขนาดประมาณหนึ่งในสามของขนาดตัวอย่างที่แนะนำโดย Krejcie and Morgan (1970) สำหรับระดับความเชื่อมั่นทางสถิติ 95% แต่ยังคงอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้สำหรับงานวิจัยโดยทั่วไปของ Roscoe (1975) ดังนั้นจึงควรจำกัดขอบเขตในการอ้างถึงผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยนี้ เพื่อการอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปรให้อยู่ในขอบเขตของกลุ่มตัวอย่าง เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาในการอ้างถึงประชากรจากข้อมูลที่ไม่เป็นตัวแทนที่เหมาะสมนักในทางสถิติ

การศึกษาพบว่าบริษัทมีการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานแตกต่างกันไปตามกลยุทธ์ธุรกิจและการวางแผนทางธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้ จึงมีผลต่อการให้ความสำคัญและการรับรู้ถึงประโยชน์จากการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงาน และการรับรู้กำไรสุทธิทางบัญชีที่เพิ่มจากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร และการวัดผลการปฏิบัติงานเหล่านั้น

ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยของการให้ความสำคัญและรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจที่มีต่อความสำเร็จของบริษัทกับการวางแผนทางธุรกิจของบริษัทในแต่ละด้านพบว่า บริษัทให้ความสำคัญและรับรู้ว่าการวางแผนด้านการบริการหลังการขายและการจัดส่งมีประโยชน์ต่อกิจการในระดับมากที่สุด ส่วนทางด้านความมีประสิทธิภาพของต้นทุน การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง การวางแผนที่มุ่งความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว และการวางแผนระยะสั้น บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับมากสำหรับด้านราคาสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง และการตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับปานกลาง ในขณะที่ด้าน

การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว บริษัทต่างรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้จากการวางแผนในระดับน้อย

การศึกษาบริษัทในแต่ละประเภทธุรกิจและกลยุทธ์ธุรกิจที่บริษัทเลือกใช้ พบว่า โดยภาพรวม บริษัทที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมต้องการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันโดยเลือกใช้กลยุทธ์ Cost-Leadership มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ แต่กลยุทธ์ธุรกิจที่ธุรกิจพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมเลือกใช้น้อยที่สุด คือ กลยุทธ์ Focus ในขณะที่ธุรกิจบริการจะมุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม และปรับเปลี่ยนสินค้าและบริการให้ตรงกับความต้องการของลูกค้า โดยเลือกใช้กลยุทธ์ Focus มากกว่ากลยุทธ์แบบอื่นๆ

การวิเคราะห์การนำแนวคิดทางการบัญชีมาประยุกต์ใช้ พบว่า แนวคิดทางการบัญชีบริหารที่บริษัทประยุกต์ใช้มากที่สุด คือ การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร รองลงมาคือ การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ การบริหารคุณภาพโดยรวม และการบริหารแบบทันเวลา แนวคิดที่มีการประยุกต์ใช้ยังไม่มากนักคือ การบริหารต้นทุนกิจกรรมและระบบต้นทุนกิจกรรม ส่วนแนวคิดทางการบัญชีบริหารที่กลุ่มตัวอย่างไม่ได้มีการประยุกต์ใช้คือ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจและห่วงโซ่แห่งคุณค่า

การศึกษาการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการประยุกต์ใช้แนวคิดทางการบัญชีบริหาร พบว่า บริษัทรับรู้ถึงประโยชน์จากการประยุกต์แนวคิดการบริหารแบบทันเวลา การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ว่ามีต่อผลการดำเนินงานของกิจการในระดับมาก ในขณะที่บริษัทรับรู้ผลประโยชน์จากการประยุกต์แนวคิดการบริหารคุณภาพโดยรวม การบริหารต้นทุนกิจกรรม และระบบต้นทุนกิจกรรมในระดับปานกลาง แต่กลับปรากฏว่า บริษัทที่ประยุกต์ใช้บริหารคุณภาพโดยรวม การบริหารต้นทุนกิจกรรม การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ และระบบต้นทุนกิจกรรม ต่างรับรู้ว่าการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารเหล่านี้ส่งผลกระทบท่ำทำให้กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทในปัจจุบันต่างให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุน

จากการศึกษาการวัดผลการปฏิบัติงาน พบว่า บริษัทใช้ตัววัดผลทั้งที่เป็นทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน โดยตัวชี้วัดการปฏิบัติงานที่บริษัทนำมาใช้เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานมากที่สุดคือ กำไรสุทธิ รองลงมาคือ ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ เวลาในการจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ส่วนแบ่งทางการตลาด ค่าใช้จ่ายในการขาย ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ การดำเนินงานจากลูกค้า และความพึงพอใจของลูกค้าตามลำดับ

การศึกษาการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการนำตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานมาใช้ และการรับรู้ถึงร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้ตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน พบว่า บริษัทที่ใช้ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการเป็นตัวชี้วัดต่างรับรู้ว่ามียอดกำไรที่เพิ่มขึ้นมากที่สุด รองลงมาคือบริษัทที่ใช้ตัวชี้วัดค่าใช้จ่ายในการบริหาร การจัดส่งสินค้าและส่งมอบบริการ การดำเนินงานจากลูกค้า และค่าใช้จ่ายในการขาย เป็นเกณฑ์ในการวัดผล

ข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลปฐมภูมิจากการตอบแบบสอบถามของผู้บริหารระดับสูง และผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัท และเนื่องจากประชากรของการวิจัย คือ กลุ่มตัวอย่างที่สุ่มเลือกจากประชากรในจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งยังมีการประยุกต์เทคนิคทางการบัญชีบริหารและระบบการวัดผลการปฏิบัติงานต่างๆ ไม่มากนัก ดังนั้น ตัวอย่างที่ศึกษาจึงควรได้รับการสุ่มเลือกมาจากประชากรทั้งประเทศ เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นตัวแทนที่ดีของประชากร ทั้งในด้านการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและการดำเนินงาน

บรรณานุกรม

- ดนูชา คุณพนิกิจ. การวางแผนและการควบคุมองค์กร: แผนปฏิบัติการ/งบประมาณ". *วารสารจุฬาลงกรณ์ปริทัศน์* 17, 65 (กันยายน) 2538: 6-9.
- Baines, A., and Langfield-Smith, K. Antecedent to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society* October-November 2003: 28 (7-8).
- Chenhall, R. H., and Langfield-Smith, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society* April 1998: 23(3).
- Conti, T. *Building A Quality: A Guide to Management*. London: Chapman & Hall: 1993.
- De Meyer, A., Nakane, J., Miller, J., and Ferdows, K. Flexibility: The Next Competitive Battle: The Manufacturing Futures Survey. *Strategic Management Journal*. 10(2) 1989: 135-144.
- Hansen, D. R. and Mowen, M. M. *Cost Management : Accounting and Control*. 4th ed. United States of America: Thomson South-Western. 2003.
- Hayes, R.H., Wheelwright, S.C., and Clark, K. B. *Dynamic manufacturing: creating the learning organization*. New York: 1998.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press: 1987.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. and Foster, G. *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. United States of America: Prentice Hill, 2006.
- Kunpanitchakit, D., Orapin, D. and Durongwatana, S. Consistency of Firms Performance Evaluation and Compensation Plans with Competitive Strategy. *The Journal of Business Administration Research*, 1(1) (October 2005): 1-36.

Ledford, G.E., Employee Involvement: Lessons and Predictions. In J., Galbraith, E.E.

Lawler, III & Associates (Eds), *Organizing for The Future-The New Logic for Managing Complex Organizations*. San Francisco: Jossey-Bass, 1993

Miler J. G., De Meyer, A., and Nakane, J. *Benchmarking global manufacturing- understanding international suppliers, customers and competitors*. Homewood, Illinois: Irwin, 1992

Shank, J., and Govindarajan, V. Strategic cost management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research* 1993; 4 (179-197).

Shields, M.D., and Young, S.M. Effective Long-term Cost Reduction: A Strategic Perspective. *Journal of Cost Management*. Spring 1992; 16-30.



ภาคผนวก



แบบสอบถามการวิจัย

เรื่อง ความสัมพันธ์ของกลยุทธ์ธุรกิจ เทคนิคทางการบัญชีบริหารและการวัดผล
การปฏิบัติงานของบริษัทในจังหวัดเชียงใหม่

โปรดทำเครื่องหมาย X ลงในคำตอบที่ตรงกับความเป็นจริงมากที่สุดและเติมข้อมูลลงใน
ช่องว่าง

ส่วนที่ 1 ข้อมูลเกี่ยวกับการวางแผนกลยุทธ์ธุรกิจ

1. บริษัทดำเนินธุรกิจประเภทใด

☐ 1. ธุรกิจบริการ

☐ 2. ธุรกิจพาณิชย์กรรม

☐ 3. ธุรกิจอุตสาหกรรม

☐ 4. อื่นๆ (โปรดระบุ) _____

2. บริษัทมีการจัดทำแผนงานทางธุรกิจที่มุ่งสร้างความเข้มแข็งทางการแข่งขันของบริษัทหรือไม่

☐ 1. มีการจัดทำแผน

☐ 2. ไม่มีการจัดทำแผน

3. ในการวางแผนทางธุรกิจของบริษัท บริษัทให้ความสำคัญกับองค์ประกอบต่างๆ ดังต่อไปนี้
หรือไม่มากนักน้อยเพียงใด

การวางแผน	การให้ความสำคัญ				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ราคาสินค้า/บริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง					
2. ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน					
3. การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง					
4. การบริการหลังการขายและการจัดส่ง					
5. การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม					
6. การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว					

4. บริษัทรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนธุรกิจที่มีต่อความสำเร็จของบริษัทดังต่อไปนี้มีระดับมากน้อยเพียงใด (ระดับคะแนน 5 คือมากที่สุด)

การวางแผน	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์จากการวางแผน				
	5	4	3	2	1
1. ราคาสินค้า/บริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง					
2. ความมีประสิทธิภาพของต้นทุน					
3. การออกแบบสินค้าและบริการให้เหนือกว่าคู่แข่ง					
4. การบริการหลังการขายและการจัดส่งสินค้า					
5. การตอบสนองความต้องการลูกค้าเฉพาะกลุ่ม					
6. การปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว					
7. การวางแผนที่มุ่งความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว					
8. การวางแผนระยะสั้น (1-2 ปี)					

5. บริษัทมุ่งเน้นวิธีการในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้เหนือกว่าคู่แข่งและตอบสนองกับสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอย่างไร

- ☐ 1. การมุ่งเน้นให้ต้นทุนและราคาสินค้า/บริการต่ำกว่าคู่แข่ง
- ☐ 2. การมุ่งเน้นสร้างคุณภาพและภาพลักษณ์ในตัวสินค้า/บริการที่ลูกค้าปรารถนา
- ☐ 3. การมุ่งเน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่มและปรับเปลี่ยนแบบและการเปิดตัวสินค้าใหม่ได้อย่างรวดเร็ว

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับการนำแนวคิดทางการบัญชีมาประยุกต์ใช้

บริษัทนำแนวคิดทางการบัญชีใดมาประยุกต์ใช้บ้าง และหากนำแนวคิดใดมาใช้ โดยทำเครื่องหมาย X ไว้ที่หน้าแต่ละแนวคิด และบริษัทรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับและร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ใช้แนวคิดมากน้อยเพียงใดโปรดระบุด้วย

แนวคิด ได้มีการ ประยุกต์ใช้	แนวคิดทางการบัญชี	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์ที่มีต่อบริษัท					ร้อยละ ของกำไร ที่เพิ่มขึ้น
		มาก ที่สุด	มาก	ปาน กลาง	น้อย	น้อย ที่สุด	
☐	การบริหารแบบทันเวลา (Just-in-time : JIT)						
☐	การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management : TQM)						
☐	การยกเครื่องกระบวนการธุรกิจ (Process Reengineering)						
☐	การบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based-Management : ABM)						
☐	ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based-Costing : ABC)						
☐	การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ (Balance Scorecard: BSC)						
☐	มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added : EVA [®])						
☐	ห่วงโซ่แห่งคุณค่า (Value Chain)						
☐	การวิเคราะห์ต้นทุน – ปริมาณ – กำไร (Cost-volume-profit analysis: CVP)						

ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดผลการดำเนินงาน

ในการติดตามและวัดผลความสำเร็จในการดำเนินงานของบริษัท บริษัทนำวิธีการใดมาใช้วัดและติดตามผลการดำเนินงาน โดยทำเครื่องหมาย X ลงในวิธีการที่ประยุกต์ใช้ และหากนำวิธีการใดมาใช้ บริษัทรับรู้ถึงประโยชน์และร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการนำวิธีการวัดผลนั้นๆ มาใช้มากน้อยเพียงใดโปรดระบุด้วย

	การวัดผล	ระดับการรับรู้ถึงประโยชน์ที่มีต่อบริษัท					ร้อยละของกำไรที่เพิ่มขึ้น
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
☐	กำไรสุทธิ						
☐	ต้นทุนในการผลิตสินค้า/บริการ						
☐	ค่าใช้จ่ายในการขาย เช่น ค่าโฆษณา ค่าคอมมิชชั่น						
☐	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร เช่น ค่าใช้จ่าย ในสำนักงาน						
☐	ผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ (Return on Asset: ROA)						
☐	ส่วนแบ่งทางการตลาด						
☐	เวลาในการจัดส่งสินค้า/ส่งมอบบริการ						
☐	การดำเนินจากลูกค้า						
☐	ความพึงพอใจของลูกค้า						



ประวัติผู้วิจัย

ผู้วิจัย

นางสาวรัชนิยา บังเมฆ
พนักงานมหาวิทยาลัย ตำแหน่งอาจารย์
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

ประวัติการศึกษา

พ.ศ. 2542 บัณฑิตบัณฑิต (บช.บ.) (Bachelor of Accountancy)
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
พ.ศ. 2545 บัณฑิตมหาบัณฑิต (บช.ม.) (Master of Accountancy)
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน

พ.ศ. 2542 - 2543 อาจารย์อัตราจ้าง มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์
พ.ศ. 2545 – ปัจจุบัน อาจารย์ ประจำหลักสูตรการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้



พิมพ์ที่ : คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

ตำบลหนองหาร อำเภอสันทราย จังหวัดเชียงใหม่ 50290 โทร (053) 873280-2

โทรสาร (053) 873277