



ความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ: กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

The Relationship between Costing Practices and Benefits : A Case Study of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand

วิชุลดา เวชกุล* และรัชณี บุตรราช

คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

123 หมู่ 16 ถ.มิตรภาพ อ.เมือง จ.ขอนแก่น 40002

Witchulada Vetchagool and Rudchanee Buttarat

Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon Kaen University

123 Moo 16 Mittraphap Road, Muang, Khon Kaen 40002

Email : witchulada@kku.ac.th

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและทดสอบความสัมพันธ์ของระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและระดับประโยชน์ที่ได้รับของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 3 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ สินค้าอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภคและบริการ รวม 256 บริษัท โดยมีผู้ตอบกลับแบบสอบถามจำนวน 61 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติพรรณนาในการบรรยายลักษณะของข้อมูล และทดสอบความสัมพันธ์โดยสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างมีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนทั้ง 9 วิธีโดยเฉลี่ยในระดับมากที่สุดและได้รับประโยชน์ในระดับมากที่สุดโดยเฉพาะต้นทุนผันแปร ซึ่งถูกนำมาใช้ในระดับมากที่สุดและได้รับการประเมินว่ามีประโยชน์ในระดับมากที่สุดเช่นกัน โดยบริษัทส่วนใหญ่มีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมากกว่าหนึ่งวิธีปฏิบัติในองค์กร และจากการทดสอบความสัมพันธ์พบว่าระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนทุกวิธีมีความสัมพันธ์กับระดับประโยชน์ที่ได้รับในเชิงบวก ผลการวิจัยนี้สามารถนำไปเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการพิจารณาเลือกวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนสำหรับสนับสนุนกลยุทธ์ทางธุรกิจ การบริหารจัดการต้นทุนและทรัพยากรขององค์กร

คำสำคัญ : วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร ต้นทุนผันแปร



Abstract

This study examines the relationship between costing practices and benefits for listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET). The data were collected from 256 companies in three industries, including industrial, consumer products, and services. The research instrument for this survey study was a questionnaire. Sixty-one questionnaires were returned, and they were analysed using descriptive statistics to describe the characteristics of the data. In addition, Pearson correlation was applied to test the association. The findings indicate that the costing practices were intensively used and perceived as highly beneficial by the companies that adopted them, especially variable costing. The study also points out that the companies adopted more than one of these costing practices. The correlation results between all costing practices and benefits show significant relationships (r) with positive signs. This result motivates policymakers and practitioners to focus on formulating strategies to manage activities, resources, and costs through the use of costing practices.

Keywords : Costing Practices, Management Accounting Practices, Variable Costing

บทนำ

การบัญชีบริหาร (Management Accounting: MA) เป็นแขนงหนึ่งของการบัญชี เกี่ยวข้องกับการเก็บรวบรวมข้อมูล การจัดประเภท การดำเนินงาน การวิเคราะห์และการรายงานผล (Kaplan & Atkinson, 2013) โดยให้ข้อมูลตามความต้องการของผู้ใช้ในองค์กรหรือผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจในองค์กรเพื่อใช้ประกอบการวางแผน การควบคุม การตรวจสอบ การประเมินผล การกำกับดูแลและการตัดสินใจตามกระบวนการบริหาร (Phadoongsitthi, 2005; Meeampol, 2017) สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ The International Federation of Accountants (IFAC, 1998) ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติ (Practices) ที่ออกแบบมาเฉพาะเพื่อสนับสนุนกระบวนการจัดการต่างๆ ภายในองค์กร รวมถึงปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมาย และนั่นก็คือวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร (Management Accounting Practices: MAPs) ซึ่งถือเป็นอีกหนึ่งเครื่องมือหรือเทคนิคที่สำคัญช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จในการดำเนินงาน และเป็นเครื่องมือที่นักบัญชีใช้เพื่อให้ระบบการบัญชีบริหารมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Phadoongsitthi, 2005) เนื่องจาก MAPs สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผนธุรกิจ ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรในปัจจุบัน และเพื่อควบคุมการดำเนินงานในอนาคต มุ่งให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล อีกทั้งยังเป็นสื่อกลางในการเชื่อมโยงข้อมูลทุกระดับและส่วนงาน ส่งเสริมการบริหารงานให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร (Pavasuttinon & Kongsawat, 2011) กล่าวคือ MAPs มีส่วนสำคัญอย่างมาก ในการประสบความสำเร็จขององค์กร (Hornsgren, Datar, Foster, Rajan, & Ittner, 2009) MAPs จึงมีบทบาทต่อองค์กรมา



ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ทั้งนี้อาจจำแนก MAPs ตามหน้าที่ (Functions) หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ ได้ 5 กลุ่ม คือ การวิเคราะห์กลยุทธ์ (Strategic analysis) การงบประมาณ (Budgeting) ต้นทุน (Costing) การวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงาน (Performance analysis) และการสนับสนุนการตัดสินใจ (Information for decision making) (Ashfaq et al., 2014; Horngren et al., 2009; Terdpaopong, Visedsun & Nitirojntanad, 2019) ซึ่ง MAPs ที่ถูกนำมาใช้เป็นหลักคือกลุ่มต้นทุน งบประมาณ การตัดสินใจ และการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Abdel-Kader & Luther, 2008)

กลุ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารด้านต้นทุน (MAPs on costing system) หรือวิธีปฏิบัติด้านต้นทุน (Costing practices) ได้รับความสนใจและศึกษาจากนักวิจัยหลายท่าน เพราะการที่องค์กรยังมีข้อมูลต้นทุนที่ละเอียดและถูกต้องมากที่สุด ยิ่งทำให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจสูงสุดเช่นกัน (Chapman, Kern, & Laguecir, 2014) ผลวิจัยที่ผ่านมาในต่างประเทศแสดงให้เห็นถึงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าด้วยความสำคัญและประโยชน์ที่ได้รับจากการนำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมาใช้ในองค์กร (AlKhajeh & Khalid, 2018; Nuhu, Baird, & Appuhami, 2016) ผู้บริหารที่เผชิญกับสภาพการแข่งขันสูงจะมีความต้องการข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงินสำหรับการตัดสินใจในการบริหารงาน ซึ่งระบบการคำนวณต้นทุนและระบบประเมินผลการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อความอยู่รอดของกิจการ (Libby & Waterhouse, 1996) การที่ผู้บริหารจะนำหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับบัญชีบริหารมาใช้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจหรือใช้ในการวัดผลการดำเนินงานนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลทางการเงินบัญชีต้นทุนที่ถูกต้องทันต่อเหตุการณ์ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานและลดต้นทุนต่างๆ รวมทั้งสามารถแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้องและรวดเร็วเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคให้เกิดความพึงพอใจสูงสุด (Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010) ดังนั้นการดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จต้องอาศัยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นอย่างมีระบบ สามารถเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการบริหารงาน เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ตัดสินใจในปัญหาต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงจะทำให้องค์กรสามารถที่จะต่อสู้กับคู่แข่งและประสบความสำเร็จในการดำเนินงานตามเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยเหตุนี้ข้อมูลด้านต้นทุนจึงเป็นเครื่องมือในการจัดหา รวบรวม และเสนอรายละเอียดข้อมูลต่างๆ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถกำหนดนโยบาย ตลอดจนวิธีการในการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการตัดสินใจของผู้บริหาร หรืออาจกล่าวได้ว่า การสร้างประสิทธิภาพที่สำคัญขององค์กร ก็คือการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการดำเนินกิจการ (Pongklang, 2019)

จากการทบทวนวรรณกรรมในประเทศไทย พบว่ามีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจำนวนไม่มากนัก ส่วนใหญ่เป็นการศึกษาวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนเพื่อใช้ในองค์กรใดองค์กรหนึ่งหรือในลักษณะของกรณีศึกษาในบริษัทที่แตกต่างกัน ซึ่งอาจมีข้อจำกัดในเรื่องของการอ้างอิงสรุปผลการวิจัย นอกจากนี้ยังพบว่างานวิจัยที่ผ่านมาเป็นการศึกษาเพียงบางวิธีปฏิบัติเท่านั้น ไม่ครอบคลุมวิธีปฏิบัติส่วนใหญ่ที่นิยมใช้อยู่ปัจจุบัน และยังขาดการเชื่อมโยงไปยังประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติต่างๆ ในมุมมองของผู้ใช้จริง รวมถึงมีการศึกษาในบางกลุ่มอุตสาหกรรมเท่านั้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจที่ศึกษาวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนทั้ง



9 วิธีปฏิบัติ ใน 3 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ สินค้าอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภคและบริการ เพื่อสำรวจจำนวนผู้ใช้ รูปแบบการเลือกใช้ ระดับการใช้และประโยชน์ที่ได้รับ รวมถึงทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติเหล่านั้นของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ล่าสุด ในปี 2564 หลังจากเกิดปัญหาวิกฤติการแพร่ระบาดของไวรัส COVID-19 เพื่อทราบวิวัฒนาการการใช้ MAPs ด้านต้นทุนและเพิ่มองค์ความรู้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหารในประเทศไทย ทั้งนี้เจ้าของกิจการ ผู้บริหารหรือผู้ที่ทำงานด้านบัญชีบริหาร สามารถนำข้อมูลจากการศึกษารังนี้ ประกอบการตัดสินใจเลือกวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนเพื่อใช้ในองค์กรของตนเอง นอกจากนี้นักวิจัยสามารถนำผลการศึกษาเป็นแนวทางสู่งานวิจัยในอนาคตได้

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อสำรวจจำนวนผู้ใช้ รูปแบบและระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน รวมถึงประโยชน์ที่ได้รับของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและระดับประโยชน์ที่ได้รับ

ทบทวนวรรณกรรม

วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน (Costing practices) เป็นอีกกลุ่มหนึ่งของ MAPs ถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญของกิจการที่ควรนำมาใช้ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะโครงสร้างการดำเนินงานของกิจการเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด (Hornngren et al., 2009) โดยวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนนี้ได้รับความนิยมนำมาใช้ในองค์กรเป็นอันดับต้น ๆ เนื่องจากให้ประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารงานด้านการเงินเพื่อการวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจของผู้บริหาร (Terdpapong et al., 2019) นอกจากนี้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนสามารถนำไปใช้ในวัตถุประสงค์อื่น เช่น กลยุทธ์การสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขัน หากกิจการไม่ทราบข้อมูลของสินค้าและบริการที่ถูกต้องและทันเวลา ก็อาจกระทบต่อกลยุทธ์ที่เลือกใช้ และจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่ามี 9 วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนที่นิยมใช้ในปัจจุบัน ได้แก่ ต้นทุนมาตรฐาน (Standard costing) ต้นทุนรวม (Absorption costing) ต้นทุนผันแปร (Variable costing) ต้นทุนปริมาณงาน (Throughput costing) ต้นทุนคุณภาพ (Quality costing) ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity based costing: ABC) ต้นทุนไคเซ็น (Kaizen costing) ต้นทุนเป้าหมาย (Target costing) และต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (Value chain costing)

จาก 9 วิธีปฏิบัติดังกล่าว สามารถพิจารณาแบ่งตามช่วงเวลาหรือวิวัฒนาการได้ 2 กลุ่ม (Kaplan & Johnson, 1987) คือกลุ่มดั้งเดิม (Traditional costing practices) ที่ได้มีการพัฒนา ก่อนปี 1980 ได้แก่ ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนรวม ต้นทุนผันแปร และต้นทุนปริมาณงาน ซึ่งเป็นการมุ่งเน้นการใช้งานในระยะสั้นภายในกิจการ และเน้นตัวเลขทางการเงินเป็นสำคัญ (Pavlatos & Paggios, 2009) ในขณะที่กลุ่มต้นทุนกลุ่มที่สอง คือแบบขั้นสูง (Advanced costing practices) พัฒนาหลังจากปี 1980 ได้แก่ ต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนไคเซ็น ต้นทุนเป้าหมาย และต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า วิธีปฏิบัติเหล่านี้เน้นการระบุแหล่งที่มา



ของการเกิดต้นทุนเพื่อการจัดการต้นทุน รวมถึงการลดต้นทุนและการกำจัดของเสีย ซึ่งเป็นกระบวนการเน้นการระบุและการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน (Langfield-Smith, Thorne, & Hilton, 2006) ทั้งนี้ต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า ยังถูกจัดเป็นเทคนิคการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ด้วย (Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Cinquini & Tenucci, 2010)

ปี 1998 Chenhall & Langfield-Smith ได้ศึกษาการนำ MAPs ไปใช้ธุรกิจขนาดใหญ่ของประเทศออสเตรเลียรวมถึงสำรวจประโยชน์ที่ได้รับในอดีตและในอนาคตข้างหน้าของ MAPs ผลการศึกษาพบว่าวิธีปฏิบัติด้านต้นทุน คือต้นทุนรวม มีอัตราการใช้มากที่สุด รองลงมาคือต้นทุนผันแปร ต้นทุนฐานกิจกรรม และต้นทุนเป้าหมาย โดยกลุ่มตัวอย่างรับรู้ประโยชน์จากต้นทุนฐานกิจกรรมในอดีต 3 ปีที่แล้วไม่มากนักแต่คาดว่าจะประโยชน์และมีความสำคัญมากขึ้นในอนาคต จากนั้นในปี 2010 Angelakis et al. ได้สำรวจการใช้ MAPs ในธุรกิจการผลิตของกรีซ พบว่าต้นทุนรวมเป็นที่นิยมมากที่สุดในวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารกลุ่มต้นทุน รองลงมาคือต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนผันแปร และต้นทุนเป้าหมาย โดยคาดว่าต้นทุนรวมและต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีประโยชน์และมีความสำคัญมากที่สุดเช่นกัน ซึ่งงานวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่าภาคธุรกิจมีการนำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบดั้งเดิมมาใช้เป็นส่วนใหญ่ในขณะนั้น เช่นเดียวกับภาครัฐ ปี 2016 Nuhu et al. ได้ทดสอบค่าเฉลี่ยรวมระดับการใช้ MAPs พบว่ากลุ่ม MAPs แบบดั้งเดิมมีระดับการใช้มากกว่าแบบขั้นสูง อาจเนื่องจากความซับซ้อนของกิจกรรมการดำเนินงานภาครัฐ นโยบายภายในและความล่าช้าของกระบวนการตัดสินใจที่มีหลายขั้นตอน รวมถึงการขาดความยืดหยุ่นและยากต่อการเปลี่ยนแปลงในการนำ MAPs แบบขั้นสูงมาใช้ในองค์กร อย่างไรก็ตาม เมื่อไม่นานมานี้ได้มีการศึกษาอัตราการใช้และประโยชน์ที่ได้รับจาก MAPs ในธุรกิจน้ำมันของประเทศลิเบียโดย Kalifa, Triyuwono, Irianto, & Prihatiningtias (2020) พบว่าแม้ปัจจุบันกลุ่มตัวอย่างใช้ MAPs แบบดั้งเดิมสูงกว่าแบบขั้นสูง แต่ส่วนใหญ่นั้นรับรู้ถึงประโยชน์ของ MAPs แบบขั้นสูงมากกว่าแบบดั้งเดิม

สำหรับงานวิจัยในประเทศไทย Phadoongsitthi (2005) ได้เปรียบเทียบการเลือกใช้ MAPs ในประเทศไทย อินเดีย และออสเตรเลีย พบว่าบริษัทในออสเตรเลียมีการนำ MAPs ไปใช้มากที่สุด โดย MAPs ที่ซับซ้อนและทันสมัยมีการนำมาใช้ค่อนข้างน้อยในประเทศอินเดียและประเทศไทย นอกจากนี้จากการเปรียบเทียบประโยชน์ที่ได้รับจาก MAPs พบว่ากลุ่มตัวอย่างในไทยและออสเตรเลียประเมินระดับประโยชน์ที่ได้รับแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าประเทศไทยยังขาดผู้เชี่ยวชาญหรือขาดองค์ความรู้ในการใช้ MAPs แบบขั้นสูง การรับรู้ถึงประโยชน์จึงแตกต่างกัน Nimtrakoon & Tayles (2015) พบว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้นำ MAPs แบบดั้งเดิมมาใช้ในองค์กรสูงกว่าแบบขั้นสูง รวมถึงการรับรู้ถึงประโยชน์ของ MAPs แบบดั้งเดิมสูงกว่าแบบขั้นสูงด้วย นอกจากนี้เมื่อพิจารณาเฉพาะวิธีปฏิบัติด้านต้นทุน พบว่าต้นทุนมาตรฐานและต้นทุนรวมมีอัตราการใช้สูงถึงร้อยละ 85.2 และ 84.4 รองลงมาคือต้นทุนผันแปรที่มีอัตราการใช้ร้อยละ 75.6 ในขณะที่วิธีปฏิบัติแบบขั้นสูงเช่น ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนปริมาณงาน ต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนฐานกิจกรรม และต้นทุนไคเซ็น มีอัตราการใช้อ้อยู่ระหว่างร้อยละ 65.2 ถึง 72.6 สอดคล้องกับงานวิจัยของ Terdpaopong et al. (2019) ที่พบว่าธุรกิจการผลิตขนาดใหญ่ในประเทศไทย นำวิธีปฏิบัติด้าน



ต้นทุนแบบดั้งเดิมคือต้นทุนผันแปรมาใช้ในองค์กรมากที่สุด (อัตราการใช้ร้อยละ 65.4) และมีค่าเฉลี่ยระดับการใช้มากที่สุดเช่นกันเมื่อเทียบกับวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนอื่น

จากข้อมูลข้างต้น แม้อัตราการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบขั้นสูงน้อยกว่าแบบดั้งเดิม แต่อัตราการใช้แบบขั้นสูงก็มีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นจากอดีตในธุรกิจขนาดใหญ่ (Terdpaopong et al., 2019) และเมื่อไม่นานมานี้ มีหลักฐานเชิงประจักษ์ในประเทศไทย รายงานว่าบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 9000 ที่มุ่งเน้นเรื่องคุณภาพร่วมกับการนำ ABC มาใช้ในองค์กรมีผลการดำเนินงานสูงกว่าบริษัทที่ไม่ได้ใช้ ABC (Vetchagool, Augustyn, & Tayles, 2021) สอดคล้องกับงานวิจัยของ Polinhom & Penvuttikul (2020) ที่พบว่าการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบขั้นสูง อันประกอบด้วย ABC ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ และการจัดการห่วงโซ่คุณค่ามีผลกระทบต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive advantage) และมีผลกระทบทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานของกิจการ (Firm performance) ผ่านความได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งก่อนหน้านี้ Swatdikun & Phonnikornkij (2018) ได้ศึกษากลุ่มอุตสาหกรรมเครื่องดื่มในประเทศไทยพบว่า ต้นทุนเป้าหมายส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวม นอกจากนี้ Ussahawanitchakit (2018) ยังรายงานว่าวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบขั้นสูง ได้แก่ ต้นทุนวงจรชีวิตและต้นทุนห่วงโซ่คุณค่ามีความสำคัญในการอธิบายผลผลิตภาพและการเจริญเติบโตขององค์กร โดยผลผลิตภาพขององค์กรมีความเชื่อมโยงเชิงบวกต่อการเจริญเติบโตขององค์กร รวมถึงเป็นตัวแปรคั่นกลางของความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนวงจรชีวิตกับการเจริญเติบโตขององค์กรและความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนห่วงโซ่คุณค่ากับการเจริญเติบโตขององค์กร

โดยรวม แม้การศึกษาวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนที่ผ่านมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ทำให้เห็นถึงวิวัฒนาการการบัญชีบริหารในประเทศไทยตามโมเดลสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC-based model) อย่างไรก็ตาม การสำรวจที่ผ่านมาไม่ได้ครอบคลุมทั้ง 9 วิธีปฏิบัติ รวมทั้งไม่ได้เปิดโอกาสให้กลุ่มตัวอย่างระบุวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนอื่นนอกเหนือจาก 9 วิธีปฏิบัติดังกล่าว รวมถึงการเชื่อมโยงถึงประโยชน์ที่ได้รับรายวิธีปฏิบัติจากผู้ใช้งานจริง จึงอาจทำให้ไม่สามารถมองภาพรวม รูปแบบและความแตกต่างของการเลือกใช้หรือระดับการใช้และประโยชน์ที่ได้รับของแต่ละวิธีปฏิบัติได้ชัดเจน ดังที่ Rashid, Ali, & Hossain (2020) รายงานว่าวรรณกรรมของประเทศกำลังพัฒนา (Developing economy) ล้มเหลวในการแสดงภาพรวมของ Adoption and benefits เทคนิคการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ยังมาจากวิกฤติการแพร่ระบาดของ COVID-19 ตั้งแต่ปี 2563 ยังไม่มีบทความใดในประเทศไทยสำรวจหรือศึกษาในบริษัทเช่นเดียวกับงานวิจัยนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่างานวิจัยนี้เป็นการสำรวจล่าสุดในปี 2564 ภายหลังสถานการณ์ COVID-19 เป็นระยะเวลาประมาณ 1 ปี

กรอบแนวคิดการวิจัย

นอกเหนือจากการสำรวจจำนวนผู้ใช้ รูปแบบและระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน รวมถึงระดับประโยชน์ที่ได้รับแล้ว งานวิจัยนี้ยังมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและระดับประโยชน์ที่ได้รับ จำนวน 9 วิธีปฏิบัติ ดังแสดงในภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย



วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน		ประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติด้านต้นทุน	
ต้นทุนมาตรฐาน	ต้นทุนรวม	ต้นทุนมาตรฐาน	ต้นทุนรวม
ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนปริมาณงาน	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนปริมาณงาน
ต้นทุนคุณภาพ	ต้นทุนฐานกิจกรรม	ต้นทุนคุณภาพ	ต้นทุนฐานกิจกรรม
ต้นทุนไคเซ็น	ต้นทุนเป้าหมาย	ต้นทุนไคเซ็น	ต้นทุนเป้าหมาย
ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า		ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า	

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ ประชากรเป้าหมายของการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใน 3 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ สินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 97 บริษัท สินค้าอุปโภคบริโภค จำนวน 46 บริษัท และบริการ จำนวน 123 บริษัท จำนวนทั้งหมด 256 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2564) เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยคือแบบสอบถาม ซึ่งได้รับความนิยมในการทำงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร เนื่องด้วยข้อมูลส่วนใหญ่ที่นักวิจัยต้องการไม่ได้มีการเปิดเผยสาธารณะ (Srijunpetch & Weerasuttakorn, 2012) โดยคณะผู้วิจัยได้พัฒนาแบบสอบถามจากการศึกษาเอกสาร ทฤษฎี แนวคิดต่าง ๆ รวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต (Angelakis et al., 2010; Chenhall & Langfield-Smith 1998; Kalifa et al., 2020; Nimtrakoon & Tayles 2015; Nuhu et al., 2016) เนื่องจากคำถามเหล่านั้นได้ถูกนำไปทดสอบและใช้เก็บข้อมูลจริงแล้ว แบบสอบถามที่ใช้มีทั้งหมด 3 ส่วน ดังนี้ คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยตำแหน่งงานปัจจุบัน ระดับการศึกษาสูงสุด และระยะเวลาการดำรงตำแหน่งปัจจุบัน

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของบริษัท ประกอบด้วยประเภทกลุ่มอุตสาหกรรม จำนวนการจ้างงาน รายได้ต่อปี และระยะเวลาการดำเนินงานของบริษัท

ส่วนที่ 3 ข้อมูลวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ

ทั้งนี้ ก่อนนำไปใช้ได้ผ่านการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญเพื่อยืนยันความเที่ยงตรง (Content validity) และทดสอบความเชื่อถือได้ (Reliability test) จากตัวอย่างจำนวน 30 คนในเบื้องต้นก่อนการเก็บข้อมูลจริง การวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่นใช้สัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค เท่ากับ 0.721-0.921 ซึ่งมากกว่า 0.6 แสดงให้เห็นว่าเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นเครื่องมือที่มีความน่าเชื่อถือเพียงพอจะสะท้อนได้ถึงคุณภาพของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย (Hair, Babin, Anderson, & Black, 2019) จากนั้น คณะผู้วิจัยได้ดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้บริหารสูงสุดด้านบัญชีและการเงิน (Chief financial officer: CFO) ทางไปรษณีย์ โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามสแกนบาร์โค้ด (QR Code) เพื่อตอบกลับแบบสอบถามและนำเข้าระบบข้อมูลออนไลน์ ระยะเวลาในการเก็บข้อมูลคือ ช่วงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564 ถึง 31 มีนาคม 2564 แบบสอบถามตอบกลับรวมทั้งสิ้นจำนวน 61 บริษัท



จำนวนทั้งหมด 256 บริษัท คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 23.83 ซึ่งถือเป็นอัตราการตอบกลับแบบสอบถามที่ยอมรับได้ คืออยู่ระหว่างร้อยละ 20-60 (Cobanoglu, Warde, & Moreo, 2001) และเป็นอัตราการตอบกลับใกล้เคียงกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องด้านบัญชีบริหาร (Nuhu et al., 2016) ทั้งนี้ จำนวนการตอบกลับสามารถจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนี้คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 31 บริษัท (ร้อยละ 50.82) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค จำนวน 16 บริษัท (ร้อยละ 26.23) และกลุ่มบริการ จำนวน 14 บริษัท (ร้อยละ 22.95)

การวิเคราะห์ข้อมูล ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ในการบรรยายลักษณะของข้อมูล ได้แก่ ความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ยของข้อมูล (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D.) โดยมีเกณฑ์การแปลคะแนนเฉลี่ยของระดับการใช้วิถีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ ดังนี้คือ 4.21-5.00 = ใช้มากที่สุดหรือได้รับประโยชน์มากที่สุด 3.41-4.20 = ใช้มากหรือได้รับประโยชน์มาก 2.61-3.40 = ใช้ปานกลางหรือได้รับประโยชน์ปานกลาง ค่าเฉลี่ย 1.81-2.60 = ใช้น้อยหรือได้รับประโยชน์ค่อนข้างน้อย 1.00-1.80 = ไม่ได้ใช้หรือไม่รับประโยชน์ สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson's product moment correlation coefficient) ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) อยู่ระหว่าง -1 ถึง 1 เครื่องหมายบวกลบ ($\pm$) จะแสดงทิศทางของความสัมพันธ์ โดยมีเกณฑ์การแปลค่า r ดังนี้คือ 0.00 = ไม่มีความสัมพันธ์กัน 0.01-0.20 = ความสัมพันธ์ต่ำมาก 0.21-0.40 = ความสัมพันธ์ค่อนข้างต่ำ 0.41-0.60 = ความสัมพันธ์ปานกลาง 0.61-0.80 = ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง และ 0.81-1.00 = ความสัมพันธ์สูงมาก

ผลการวิจัย

จากแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมามีจำนวนทั้งหมด 61 ชุด ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการหรือหัวหน้าหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน คิดเป็นร้อยละ 85.25 การศึกษาระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 52.46 ส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 50.82 และเป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่มีจำนวนการจ้างงานมากกว่า 200 คน คิดเป็นร้อยละ 88.52 สอดคล้องกับรายได้ต่อปีที่มีมากกว่า 500 ล้านบาท และบริษัทส่วนใหญ่ดำเนินงานมาแล้วมากกว่า 25 ปี และเนื่องจากกลุ่มตัวอย่างมาจาก 3 กลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งประเภทอุตสาหกรรมอาจมีผลต่อระดับการใช้วิถีปฏิบัติด้านต้นทุนและระดับประโยชน์ที่รับ ทำให้การวิเคราะห์ผลวิจัยคลาดเคลื่อนได้ ผู้วิจัยจึงได้ทดสอบความแตกต่างค่าเฉลี่ยของตัวแปรดังกล่าวโดยใช้สถิติ One-way-ANOVA ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% พบว่าประเภทอุตสาหกรรมที่ต่างกันมีระดับการใช้วิถีปฏิบัติด้านต้นทุนและระดับประโยชน์ที่ได้รับไม่แตกต่างกัน

ผลการวิจัยในตารางที่ 1 พบว่ากลุ่มตัวอย่างนำต้นทุนผันแปร มาใช้ในองค์กรมากที่สุดถึง 53 บริษัท (ร้อยละ 86.89) รองลงมาคือ ต้นทุนมาตรฐาน จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 68.85 ต้นทุนรวมและต้นทุนฐานกิจกรรม จำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 67.21 ต้นทุนคุณภาพและต้นทุนเป้าหมาย จำนวน 34 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.74 และสามอันดับสุดท้ายที่มีผู้ใช้น้อยที่สุดคือ ต้นทุนปริมาณงาน จำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 41.02)



ละ 40.98) ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า จำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.34) และต้นทุนไคเซ็น จำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.43) นอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 7 บริษัท ยังได้ระบุวิธีปฏิบัติอื่นที่บริษัทเลือกใช้ ได้แก่ ต้นทุนงาน (Job order costing) และต้นทุนฐานกิจกรรมตามเกณฑ์เวลา (Time-driven activity based costing)

ตารางที่ 1 จำนวนผู้ใช้และค่าเฉลี่ยระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน

วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน (Costing practice)	N	Mean	S.D.	การแปลค่า
1. ต้นทุนผันแปร	53	4.21	0.74	ระดับการใช้มากที่สุด
2. ต้นทุนมาตรฐาน	42	4.02	0.90	ระดับการใช้มาก
3. ต้นทุนรวม	41	4.00	0.81	ระดับการใช้มาก
4. ต้นทุนฐานกิจกรรม	41	3.95	1.00	ระดับการใช้มาก
5. ต้นทุนคุณภาพ	34	3.94	0.69	ระดับการใช้มาก
6. ต้นทุนเป้าหมาย	34	3.68	0.88	ระดับการใช้มาก
7. ต้นทุนปริมาณงาน	25	4.00	0.91	ระดับการใช้มาก
8. ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า	24	3.54	0.88	ระดับการใช้มาก
9. ต้นทุนไคเซ็น	21	3.57	0.98	ระดับการใช้มาก

จากข้อมูลข้างต้น วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบดั้งเดิม ได้แก่ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนมาตรฐาน และต้นทุนรวม มีร้อยละจำนวนผู้ใช้มากที่สุดเป็นสามอันดับแรก แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบดั้งเดิมมากกว่าแบบขั้นสูง และเมื่อเปรียบเทียบระหว่างวิธีต้นทุนผันแปรและต้นทุนรวม ผู้บริหารมักต้องการทราบข้อมูลว่าในการผลิตสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย ต้นทุนที่เพิ่มจะเป็นเท่าใด ซึ่งต้นทุนที่เพิ่มมักมีค่าใกล้เคียงกับต้นทุนผันแปร จึงทำให้วิธีปฏิบัตินี้เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจมากกว่าวิธีต้นทุนเต็ม (Garrison, Noreen, Brewer, Cheng, & Yuen, 2015) นอกจากนี้เมื่อพิจารณาระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีการใช้ต้นทุนผันแปรสูงที่สุด ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.21) ในขณะที่วิธีปฏิบัติอื่นมีค่าเฉลี่ยระดับการใช้อยู่ระหว่าง 4.02 ถึง 3.54 แต่ยังคงถือว่าบริษัทมีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนดังกล่าวในระดับมาก ซึ่งจำนวนผู้ใช้และระดับการใช้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนรวม และต้นทุนฐานกิจกรรม มีจำนวนผู้ใช้หรืออัตราการใช้ (Adoption rates) สูงและระดับการใช้ (The extent of use) มาก รองลงมาจากต้นทุนผันแปร ส่วนต้นทุนห่วงโซ่คุณค่าและต้นทุนไคเซ็นมีจำนวนผู้ใช้หรืออัตราการใช้น้อยที่สุด เช่นเดียวกับระดับการใช้ที่มีค่าคะแนนเฉลี่ยน้อยที่สุดเช่นกัน อย่างไรก็ตามเป็นที่น่าสนใจว่าต้นทุนปริมาณงานซึ่งเป็นสามวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนที่มีจำนวนใช้น้อยที่สุด แต่มีระดับการใช้ค่อนข้างสูง (ค่าเฉลี่ย 4.00) เป็นอันดับสามรองลงมาจากต้นทุนมาตรฐาน (ค่าเฉลี่ย 4.02) เพียงเล็กน้อย

สำหรับระดับประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน แสดงในตารางที่ 2 พบว่ากลุ่มตัวอย่างได้รับประโยชน์จากการใช้ต้นทุนผันแปรสูงที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.36) รองลงมาคือ 3 วิธีปฏิบัติ ได้แก่ ต้นทุน



มาตรฐาน ต้นทุนฐานกิจกรรม และต้นทุนคุณภาพ ซึ่งบริษัทที่ได้รับประโยชน์ในระดับมากที่สุดเท่ากันที่ค่าคะแนนเฉลี่ย 4.29 ส่วนวิธีปฏิบัติอื่น ได้แก่ ต้นทุนรวม ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนปริมาณงาน ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่าและต้นทุนไคเซ็น แม้จะมีค่าคะแนนเฉลี่ยประโยชน์ที่ได้รับน้อยกว่า แต่ยังถือว่าบริษัทได้รับประโยชน์จากการใช้วิธีปฏิบัติดังกล่าวในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 4.15-3.79) โดยเฉพาะต้นทุนไคเซ็น ที่มีจำนวนผู้ใช้น้อยที่สุด (21 คน หรือร้อยละ 34.43) และระดับการใช้ที่คะแนนเฉลี่ยเพียง 3.57 แต่กลับพบว่าผู้ใช้ต้นทุนไคเซ็นได้รับประโยชน์จากการใช้ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 4.14) ในขณะที่ต้นทุนเป้าหมาย ซึ่งมีผู้ใช้งาน 34 บริษัท (ร้อยละ 55.74) แต่ระดับประโยชน์ที่ได้รับกลับน้อยที่สุด (ค่าเฉลี่ย 3.79) เมื่อเทียบกับวิธีปฏิบัติอื่น

ตารางที่ 2 จำนวนผู้ใช้และค่าเฉลี่ยระดับประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติด้านต้นทุน

วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน (Costing practice)				
	N	Mean	S.D.	การแปลค่า
1. ต้นทุนผันแปร	53	4.36	0.74	ประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด
2. ต้นทุนมาตรฐาน	42	4.29	0.84	ประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด
3. ต้นทุนรวม	41	4.15	0.85	ประโยชน์ที่ได้รับมาก
4. ต้นทุนฐานกิจกรรม	41	4.29	0.93	ประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด
5. ต้นทุนคุณภาพ	34	4.29	0.68	ประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด
6. ต้นทุนเป้าหมาย	34	3.79	0.91	ประโยชน์ที่ได้รับมาก
7. ต้นทุนปริมาณงาน	25	4.12	1.01	ประโยชน์ที่ได้รับมาก
8. ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า	24	4.08	0.93	ประโยชน์ที่ได้รับมาก
9. ต้นทุนไคเซ็น	21	4.14	1.01	ประโยชน์ที่ได้รับมาก

ผลวิจัยที่ได้แม้จะพบว่าไม่ต่างจากที่คาดการณ์ว่า หากวิธีปฏิบัติใดไม่มีประโยชน์ องค์กรคงไม่ได้นำมาใช้ แต่ข้อมูลตัวเลขค่าเฉลี่ยประโยชน์ที่ได้รับของแต่ละวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันจากผู้ใช้งานจริง ให้ข้อมูลที่น่าสนใจเป็นอย่างมาก เนื่องจากภาพรวมจะเห็นว่ากลุ่มตัวอย่างรับรู้ถึงประโยชน์จากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนในระดับมากถึงมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 3.79-4.36) ซึ่งสูงกว่าระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน (ค่าเฉลี่ย 3.54-4.21) สะท้อนถึงบทบาทและความสามารถของวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนที่องค์กรเลือกใช้ ผลวิจัยที่ได้สนับสนุนหลักการแนวคิดหรือทฤษฎีของวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารทั้งแบบดั้งเดิมและแบบขั้นสูงถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้วิธีปฏิบัตินั้น นอกจากนี้ผลวิจัยจากตารางที่ 3 ยังชี้ให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ (มากกว่าร้อยละ 90) มีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมากกว่าหนึ่งวิธีปฏิบัติในองค์กร หรืออาจกล่าวได้ว่ามีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนร่วมกันในลักษณะแบบแพ็คเกจ (Package) มากกว่าการใช้เพียงวิธีปฏิบัติใดวิธีปฏิบัติหนึ่ง (Isolation) เท่านั้น และยิ่งไปกว่านั้น กลุ่มตัวอย่างเกือบร้อยละ 35 เลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมากกว่า 6 วิธี ทั้งนี้อาจเนื่องจากวิธีปฏิบัติแต่ละวิธีสามารถตอบสนองต่อความต้องการหรือวัตถุประสงค์แตกต่างกัน โดยแต่



ละวิธีปฏิบัติต่างให้ประโยชน์ตามความต้องการของผู้ใช้ที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลาตามสถานการณ์และการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก

ตารางที่ 3 จำนวนผู้ใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน จำแนกตามจำนวนวิธีปฏิบัติที่ใช้

จำนวนวิธีปฏิบัติที่ใช้	1	2-3	4-6	7-8	9
ผู้ใช้ (จำนวนบริษัท)	6	13	21	14	7
ร้อยละ	9.84	21.31	34.43	22.95	11.48

ตารางที่ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนกับประโยชน์ที่ได้รับ

วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน / ประโยชน์ที่ได้รับ	N	r	Sig.	การแปลค่า
1. ต้นทุนผันแปร	53	0.63	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง
2. ต้นทุนมาตรฐาน	42	0.64	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง
3. ต้นทุนรวม	41	0.73	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง
4. ต้นทุนฐานกิจกรรม	41	0.39	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างต่ำ
5. ต้นทุนคุณภาพ	34	0.56	0.00	ความสัมพันธ์ปานกลาง
6. ต้นทุนเป้าหมาย	34	0.67	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง
7. ต้นทุนปริมาณงาน	25	0.86	0.00	ความสัมพันธ์สูงมาก
8. ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า	24	0.79	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง
9. ต้นทุนไคเซ็น	21	0.62	0.00	ความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง

ในส่วนของรูปแบบ (Pattern) การเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนนั้นค่อนข้างมีความหลากหลาย กลุ่มตัวอย่างเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมากกว่า 1 วิธีปฏิบัติ สูงถึง 55 บริษัท (ร้อยละ 90.16) โดยใช้กลุ่มต้นทุนแบบดั้งเดิม (ได้แก่ ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนรวม และต้นทุนผันแปร) อย่างน้อย 1 วิธีปฏิบัติร่วมกับกลุ่มต้นทุนแบบขั้นสูงอย่างน้อย 1 วิธีปฏิบัติเช่นกัน เช่น ABC ซึ่งพบว่าได้รับความนิยมมากถึงร้อยละ 72.73 (จำนวน 40 บริษัทจากทั้งหมด 55 บริษัท) รองลงมาคือต้นทุนคุณภาพและต้นทุนเป้าหมาย (จำนวน 33 บริษัทจากทั้งหมด 55 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 60) นอกจากนี้พบว่าบริษัทที่มีการเลือกใช้ ABC มักจะเลือกใช้ต้นทุนผันแปรร่วมด้วยมากถึงร้อยละ 97.56 ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงหลักการหรือแนวคิด 9 วิธีปฏิบัตินี้ พบว่าบางวิธีปฏิบัติมีกระบวนการหรือขั้นตอนค่อนข้างใกล้เคียงกัน เอื้ออำนวยต่อการใช้งานร่วมกัน ผู้ใช้สามารถประยุกต์ใช้จากข้อมูลที่มีอยู่หรือจัดหาข้อมูลเพิ่มเติมได้ไม่ยุ่งยากหรือซับซ้อนมากนัก โดยเฉพาะในปัจจุบันที่องค์กรถูกผลักดันให้ใช้แพลตฟอร์มเก็บรวบรวมข้อมูลอย่างเป็นระบบมากยิ่งขึ้น และการเข้าถึงหรือดึงข้อมูลสามารถทำได้ง่ายขึ้นที่และรวดเร็ว ผลวิจัยที่ค้นพบในส่วนนี้ นำมาซึ่งหลักฐานเชิงประจักษ์ที่นักวิจัยในอนาคตควรต้องตระหนักหรือพึงระวังในกรณีที่มีการเลือกศึกษาวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนบางกลุ่ม (เช่น แบบดั้งเดิม หรือแบบขั้นสูง) หรือวิธี



ปฏิบัติใดวิธีปฏิบัติหนึ่ง ต่อประโยชน์ที่ได้รับหรือผลการดำเนินงานขององค์กร โดยนอกเหนือจากการควบคุมปัจจัยอื่นที่อาจส่งผลต่อประโยชน์ที่ได้รับหรือผลการดำเนินงาน ปัจจัยด้านวิธีปฏิบัติต้นทุนอื่นที่ใช้ร่วมกับวิธีปฏิบัติที่สนใจศึกษาก็มีความสำคัญ อาจส่งผลต่อการวิเคราะห์ข้อมูลและสรุปผลการวิจัย ด้วยเหตุนี้ งานวิจัยเรื่องนี้จึงเน้นศึกษาประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้วิธีปฏิบัติรายวิธีมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับในภาพรวม

เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติทั้ง 9 วิธี ในตารางที่ 4 พบว่าวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ที่ได้รับอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 0.01 โดยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) มีค่าบวก แสดงให้เห็นว่าตัวแปรทั้งสองตัวมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน และมีความสัมพันธ์ค่อนข้างต่ำถึงค่อนข้างสูง (r อยู่ระหว่าง 0.39 ถึง 0.86) ซึ่งต้นทุนปริมาณงานมีความสัมพันธ์กับประโยชน์ที่ได้รับในระดับสูงมาก ($r = 0.86$) รองลงมาคือมีความสัมพันธ์ค่อนข้างสูง ได้แก่ ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า ($r = 0.79$) ต้นทุนรวม ($r = 0.73$) ต้นทุนเป้าหมาย ($r = 0.67$) ต้นทุนมาตรฐาน ($r = 0.64$) ต้นทุนผันแปร ($r = 0.63$) และต้นทุนโคเซ็น ($r = 0.62$) ตามลำดับ ถัดมาคือมีความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง ได้แก่ ต้นทุนคุณภาพ ($r = 0.56$) ส่วนวิธีปฏิบัติที่มีค่าความสัมพันธ์ค่อนข้างต่ำกับประโยชน์ที่ได้รับคือ ต้นทุนฐานกิจกรรม ($r = 0.39$)

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างที่ใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนในระดับสูง หรือกล่าวคือบริษัทได้นำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนดังกล่าวมาใช้ในองค์กรอย่างมากหรือเป็นประจำสม่ำเสมอ เนื่องจากรับรู้ถึงประโยชน์จากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนนั้นๆ จึงใช้วิธีปฏิบัตินั้นในระดับมากอย่างต่อเนื่อง ซึ่งให้เห็นถึงการพิจารณาเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนในองค์กรก็ต่อเมื่อองค์กรตระหนักถึงบทบาท ความสำคัญ และประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัตินั้น ยกตัวอย่างเช่น ต้นทุนปริมาณงานที่มีความสัมพันธ์กับประโยชน์ที่ได้รับสูงมาก แม้จะมีร้อยละของผู้ใช้เพียง 25 บริษัท (ร้อยละ 40.98) ซึ่งถือเป็นสามอันดับสุดท้ายที่มีผู้ใช้น้อยที่สุด แต่ผู้ใช้ตระหนักถึงความสำคัญและนำมาใช้อย่างมาก จนทำให้องค์กรได้รับประโยชน์จากการใช้ต้นทุนปริมาณงานสูงมาก เช่นเดียวกันกับต้นทุนห่วงโซ่คุณค่าและต้นทุนโคเซ็น

ในขณะที่ ABC พบว่าเป็นที่นิยมนำมาใช้เป็นอันดับต้นๆ (ร้อยละ 67.21) มีการใช้ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 3.95) และมีประโยชน์ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.29) รวมถึงได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในทางหลักการหรือแนวคิดว่าเป็นประโยชน์และสร้างมูลค่าให้กับองค์กรเป็นอย่างมาก แต่ผู้ใช้อาจรู้สึกว่าได้ประโยชน์ไม่มากนักเมื่อเทียบกับกระบวนการหรือขั้นตอนการนำไปประยุกต์ใช้ เนื่องจาก ABC ถือเป็นวิธีปฏิบัติแบบขั้นสูงที่มีหลักการ แนวคิด ทฤษฎีการใช้งานที่ค่อนข้างยุ่งยากซับซ้อน โดยระบบ ABC ต้องทำควบคู่ไปกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมเพื่อนำเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอก เพราะไม่ได้รับการยอมรับตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Garrison et al., 2015) ทำให้ผู้ใช้รู้สึกว่าต้องใช้เวลาและทรัพยากรมากเกินไป ส่งผลให้ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับระดับประโยชน์ที่ได้รับค่อนข้างต่ำ แต่ที่ยังมีอัตราการใช้และระดับการใช้สูง เพราะ ABC ไม่เพียงแต่ให้ข้อมูลด้านต้นทุนเท่านั้นแต่ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมที่สร้างมูลค่าและไม่สร้างมูลค่าต่อกิจการ ทำให้เกิดการปรับปรุงการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลทั้งองค์กร รวมถึงช่วยจัดสรรทรัพยากรได้อย่างเหมาะสม และสามารถต่อยอดไปถึงงบประมาณ



ฐานกิจกรรม (Activity based budgeting: ABB) และการบริหารฐานกิจกรรม (Activity based management: ABM) โดย Cinquini & Tenucci (2010) ได้ระบุว่า ABC เป็นหนึ่งในเทคนิคการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ที่มีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนกลยุทธ์ผ่านการมุ่งเน้นกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในองค์กร และสนับสนุนการบริหารจัดการกิจกรรมเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Vetchagool, Augustyn, & Tayles (2020) ที่พบว่า ABC ส่งผลกระทบบางทิศทางตรงและทางอ้อมต่อผลการดำเนินงานทางการเงินของบริษัท โดย Berg & Madsen (2020) ชี้ถึงความเป็นไปได้ของความนิยมในการใช้ ABC ที่จะกลับมาสูงขึ้น เนื่องด้วยแนวโน้มและความก้าวหน้าของเทคโนโลยีใหม่ๆ เช่น การใช้ Big data หรือเทคโนโลยีใหม่ๆ ทำให้ลดขั้นตอนหรือความซับซ้อนและระยะเวลาในการใช้งานได้

สรุปผลและอภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจจำนวนผู้ใช้ รูปแบบการเลือกใช้ ระดับการใช้และประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน รวมถึงทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจาก 9 วิธีปฏิบัติของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนผันแปรมีจำนวนผู้ใช้หรืออัตราการใช้สูงที่สุดถึงร้อยละ 86.89 รองลงมาคือต้นทุนมาตรฐาน (ร้อยละ 68.85) ต้นทุนรวมและต้นทุนฐานกิจกรรม (ร้อยละ 67.21) สอดคล้องกับค่าเฉลี่ยระดับการใช้และระดับประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนดังกล่าว โดยต้นทุนผันแปรมีค่าเฉลี่ยระดับการใช้และระดับประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.21 และ 4.36 ตามลำดับ) รองลงมาคือต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนรวมและต้นทุนฐานกิจกรรม มีค่าเฉลี่ยการใช้ระดับมากและประโยชน์ที่ได้รับอยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่าวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบดั้งเดิมยังคงได้รับความนิยมในประเทศไทย แม้ว่าวิธีปฏิบัติแบบดั้งเดิมจะถูกวิพากษ์วิจารณ์จากนักวิจัยหลายท่านถึงข้อจำกัดและประโยชน์ที่ด้อยกว่าวิธีปฏิบัติแบบขั้นสูงอย่างมาก ทั้งนี้เนื่องจากการนำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบขั้นสูงมาใช้มีค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง หรือผู้ใช้อาจไม่ได้รับรู้หรือตระหนักถึงความสำคัญของวิธีปฏิบัติแบบขั้นสูง หรือเป็นไปได้ว่าผู้ใช้งานยังคงได้รับประโยชน์จากวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบดั้งเดิมดังกล่าวในระดับสูงอยู่ รวมถึงวิธีการนำแบบดั้งเดิมมาใช้ไม่ยุ่งยาก ไม่ซับซ้อนและใช้ทรัพยากรไม่มากนัก จึงมีการใช้อย่างต่อเนื่อง ซึ่งอัตราการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนในงานวิจัยนี้ สอดคล้องกับผลการสำรวจของ Nimtrakoon & Tayles (2015) และ Terdpaopong et al. (2019) ที่พบว่าในประเทศไทยมีการใช้วิธีปฏิบัติแบบดั้งเดิมมากกว่า อย่างไรก็ตามงานวิจัยนี้พบว่าการนำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแบบขั้นสูงมาใช้ในองค์กรเพิ่มขึ้นจากเดิม นอกเหนือจากต้นทุนฐานกิจกรรม คือต้นทุนคุณภาพและต้นทุนเป้าหมาย ซึ่งจัดเป็นเทคนิคการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Cadez & Guilding, 2008) โดยมีอัตราการใช้มากกว่าร้อยละ 50 แสดงให้เห็นถึงวิวัฒนาการทางการบัญชีบริหาร (Management accounting evolution) ที่สูงขึ้นของประเทศไทยตามที่ IFAC ระบุไว้ ซึ่งเป็นไปได้ว่าสถานการณ์ COVID-19 ทั้งในไทยและต่างประเทศ อาจทำให้บริษัทกลุ่มตัวอย่างรับรู้ถึงความไม่แน่นอนจากสภาพแวดล้อมภายนอกและวิกฤตเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้น จึงทำให้มีการนำเครื่องมือนวัตกรรมใหม่ๆ มาใช้ เช่น วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารแบบขั้นสูงหรือเทคนิคการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Pavlatos & Kostakis, 2018)



ทั้งนี้เป็นที่น่าศึกษาต่อไปในอนาคตถึงปัจจัยอื่นที่อาจส่งผลต่อการเลือกใช้ MAPs หรือ Costing practices เช่น ปัจจัยคุณลักษณะเฉพาะของผู้บริหารระดับสูงตามทฤษฎี Upper echelons theory รวมถึงลักษณะขององค์กรและสภาพแวดล้อม

ในภาพรวมจะเห็นว่า กลุ่มตัวอย่างรับรู้ถึงประโยชน์จากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนทั้ง 9 วิธีปฏิบัติในระดับมากถึงมากที่สุด โดยเฉพาะต้นทุนผันแปร ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนคุณภาพ ที่กลุ่มตัวอย่างประเมินประโยชน์ที่ได้รับระดับมากที่สุด สะท้อนถึงบทบาทและผลลัพธ์ที่ดีจากการนำวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมาใช้ในองค์กรจากความคิดเห็นของผู้ใช้งานจริง ซึ่งผลวิจัยนี้ได้สนับสนุนหลักการ แนวคิดหรือทฤษฎีของวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแต่ละวิธี ในการทำหน้าที่ในการจัดการต้นทุน การวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจด้านต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ รวมถึงการพยากรณ์ข้อมูลให้ใกล้เคียงกับความจริงที่จะเกิดขึ้น เพื่อนำไปใช้ในการบริหารและลดข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น ยิ่งไปกว่านั้นจากผลการทดสอบความสัมพันธ์ของวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนกับประโยชน์ที่ได้รับเป็นไปในทิศทางเดียวกันในเชิงบวก นั่นคือเมื่อมีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนแต่ละวิธีในระดับมาก ประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีปฏิบัตินั้นก็มากเช่นกัน หรืออาจกล่าวได้อีกทางว่ายิ่งผู้ใช้รับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนดังกล่าวมาก ก็จะใช้วิธีปฏิบัตินั้นในองค์กรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอในระดับมากเช่นกัน นอกจากนี้ยังพบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ (มากกว่าร้อยละ 90) มีการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนร่วมกันมากกว่าที่จะใช้เพียงวิธีใดวิธีหนึ่งเท่านั้น โดยเลือกใช้กลุ่มต้นทุนแบบดั้งเดิม (ได้แก่ ต้นทุนมาตรฐาน ต้นทุนรวม และต้นทุนผันแปร) อย่างน้อย 1 วิธีปฏิบัติร่วมกับกลุ่มต้นทุนแบบขั้นสูง เช่น ABC ซึ่งพบว่ามีการใช้ร่วมกับวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนกลุ่มดั้งเดิมมากที่สุด รองลงมาคือต้นทุนคุณภาพและต้นทุนเป้าหมาย ทั้งนี้อีกหนึ่งข้อมูลที่น่าสนใจคือกลุ่มตัวอย่างเกือบร้อยละ 35 หรือ 1 ใน 3 เลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุนมากกว่า 6 วิธี ซึ่งข้อมูลนี้ไม่ปรากฏในบทความวิจัยใดในประเทศไทย

สำหรับการพิจารณาเลือกใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน ควรมีการศึกษารายวิธีปฏิบัติอย่างละเอียดรอบคอบ พิจารณาข้อดี ข้อจำกัด ทรัพยากรที่มี รวมถึงพิจารณาปัจจัยภายนอกร่วมด้วยเพื่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ดีที่สุด โดยทฤษฎี Contingency theory ได้อธิบายงานวิจัยทางบัญชีบริหารภายใต้สมมติฐานว่า ไม่มีระบบบัญชีใดที่สามารถนำไปใช้ได้กับทุกองค์กรและทุกสถานการณ์ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมระหว่างระบบการควบคุมต่าง ๆ ภายในองค์กรกับสภาพแวดล้อมขององค์กร (Chenhall, 2003) หรืออาจกล่าวได้ว่า การนำวิธีปฏิบัติใดมาใช้ควรเป็นไปด้วยความระมัดระวังและสอดคล้องกับปัจจัยสภาพแวดล้อมภายนอก (Phadoongsitthi, 2005) และเพื่อให้สามารถบรรลุเป้าหมายขององค์กร จำเป็นต้องประเมินต้นทุนและประโยชน์ที่จะได้รับด้วย ทั้งนี้ผู้บริหารควรมีบทบาทในการเลือกใช้วิธีการทางบัญชีบริหาร เนื่องด้วยเป็นผู้ใช้ข้อมูลนั้นในการตัดสินใจ นอกเหนือจากให้นักบัญชีเป็นผู้เลือกให้ข้อมูลเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ ผู้บริหารหรือผู้กำหนดนโยบายควรเรียนรู้ข้อจำกัดและประโยชน์ของ MAPs แต่ละวิธีปฏิบัติร่วมกับนักบัญชี เพื่อสามารถเลือกใช้ให้เหมาะสมและเป็นประโยชน์กับองค์กรตนเอง (Sithipolvanichgul, 2010)



ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะ

1. งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดเรื่องขนาดกลุ่มตัวอย่างที่มีจำนวนไม่สูงมากนัก แม้จะถือว่าเป็นอัตราการตอบกลับแบบสอบถามที่ยอมรับได้ รวมถึงมีการศึกษาเฉพาะในกลุ่มวิธีปฏิบัติด้านต้นทุนและบางกลุ่มอุตสาหกรรมเท่านั้น ดังนั้นงานวิจัยในอนาคต ควรขยายจำนวนกลุ่มตัวอย่าง และอาจใช้การวิเคราะห์การถดถอย เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ในรูปแบบของตัวแปรต้นและตัวแปรตาม รวมถึงขยายขอบเขตการศึกษาไปยังวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารกลุ่มอื่นและในหลากหลายองค์กร

2. งานวิจัยนี้ต้องการสำรวจจำนวนผู้ใช้ รูปแบบการเลือกใช้และระดับการใช้วิธีปฏิบัติด้านต้นทุน รวมถึงประโยชน์ที่ได้รับของแต่ละวิธีปฏิบัติ โดยไม่ได้ศึกษาเชิงลึกในส่วนของการนำวิธีปฏิบัติไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างใดอย่างหนึ่งหรือส่วนงานใดในองค์กร ตลอดจนรายละเอียดในขั้นตอนการใช้วิธีปฏิบัติ (Implementation process) ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในเชิงลึก คณะผู้วิจัยจึงขอแนะนำการศึกษาในลักษณะของกรณีศึกษา (Case study) ร่วมกับการวิจัยเชิงปริมาณสำหรับการศึกษาในอนาคต

3. งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร รวมถึงปัญหาหรืออุปสรรคในการประยุกต์ใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในองค์กร ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

4. งานวิจัยนี้วัดประโยชน์ที่ได้รับในลักษณะความคิดเห็น (Subjective) เป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้ตอบแบบสอบถาม งานวิจัยในอนาคตอาจเก็บข้อมูลตัวเลขจากงบการเงิน เพื่อแสดงถึงประโยชน์ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารสะท้อนออกมาในรูปของผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน

บรรณานุกรม

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- AlKhajeh, M. H. A., & Khalid, A. A. (2018). Management Accounting Practices (MAPs) Impact on Small and Medium Enterprise Business Performance within the Gauteng Province of South Africa. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 2018, 1-8.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96.
- Berg, T., & Madsen, D. Ø., (2020). The Historical Evolution and Popularity of Activity-Based Thinking in Management Accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(3), 401-425.



- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.
- Chapman, C., Kern, A., & Laguecir, A. (2014). Costing practices in healthcare. *Accounting Horizons*, 28(2), 353-364.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organisational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organisation and society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259.
- Cobanoglu, C., Warde, B., & Moreo, P. J. (2001). A comparison of mail, fax and web-based survey methods. *International Journal of Market Research*, 43(4), 441-452.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., Cheng, N. S., & YUEN, K. C. K. (2015). *Managerial Accounting*. Asia Global Edition. New York: McGraw-Hill Education.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Hair, J. F., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Black, W. C. (2019). *Multivariate Data Analysis*. 8th Edition. Hampshire: Cengage.
- Horngren, C. T., Datar, S., Foster, G., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13th Edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- International Federation of Accountants. (1998). *Management accounting concepts: International Management Accounting Practice Statement*. New York: IFAC.
- Kalifa, A. M., Triyuwono, I., Irianto, G., & Prihatiningtias, Y. W. (2020). The use and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(1), 91-102.



- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2013). *Advanced management accounting*. 3rd Edition. New York: Pearson.
- Kaplan, R. S., & Johnson, H. T. (1987). *Relevance lost the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Langfield-Smith, K., Thorne, H., & Hilton, R. W. (2006). *Management accounting : information for managing and creating value*. 4th Edition. Sydney: McGraw-Hill.
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- Meeampol, S. (2017). *Managerial Accounting*. 24th Edition. Bangkok: Semathum press.
- Nimtrakoon, S., & Tayles, M. (2015). Explaining management accounting practices and strategy in Thailand. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(3), 269-298.
- Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. *Advances in Management Accounting*, 26, 67-98.
- Pavasuttinon, K., & Kongsawat, S. (2011). The Important Role of Managerial Accounting as A Tool for Leaders of Modern Organizations. *Executive Journal*, 31(3), 125-129.
- Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The Impact of Top Management Team Characteristics and Historical Financial Performance on Strategic Management Accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(4), 455-472.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Phadoongsitthi, M. (2005). Management Accounting Practices, Concepts, and Cultures. *Journal of Accounting Profession*, 1(1), 20-31.
- Polinhom, C., & Penvuttikul, P. (2020). The Impact of using Strategic Cost Management Tools on Competitive Advantage and Performance of Companies in Business in Industrial Estates in THAILAND. *UMT Poly Journal*, 17(1), 317-335.
- Pongklang, P. (2019). The Role of Cost Accounting to Management. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham University*, 38(1), 11-20.



- Rashid, M. M., Ali, M. M., & Hossain, D. M. (2020). Strategic Management Accounting Practices: A Literature Review and Opportunity for Future Research. *Asian Journal of Accounting Research*, 6(1), 109-132.
- Sithipolvanichgul, J. (2010). The evolution of management accounting through management perspective. *Journal of Accounting Profession*, 6(17), 90-97.
- Srijunpetch, S., & Weerasuttakorn, P. (2012). Measurement issue of management. *Journal of Accounting Profession*, 8(23), 76-90.
- Swatdikun, T., & Phonnikornkij, N. (2018). Japanese Cost Management in Thai Beverage Industry: A Case of Target Costing. *JSN Journal, Special Edition*, 8(3), 248-264.
- Terdpaopong, K., Visedsun, N., & Nitirojintanad, K. (2019). Value creation through management accounting practices in large Thai manufacturing companies. *Polish Journal of Management Studies*, 19(2), 395-406.
- Ussahawanitchakit, P. (2018). Strategic Costing and Business Growth : Evidence from Beverage Businesses in Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 14(42), 52-68.
- Vetchagool, W., Augustyn, M. M., & Tayles, M. (2020). Impacts of activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 28(3), 329-349.
- Vetchagool, W., Augustyn, M. M., & Tayles, M. (2021). ISO 9000, Activity Based Costing and Organizational Performance. *Total Quality Management and Business Excellence*, 32(3-4), 265-288.