



Journal of Modern Management Science

Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

<https://www.tci-thaijo.org/index.php/JMMS>



Approved by TCI during 2021-2024

ผลกระทบการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและ
ขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย

The Effects of Modern Cost Management on Operational Performance for SMEs
of Textile Business in Thailand

ธัญญธร ศรีวิเชียร^{1*} ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบุญ² กฤตยาวิดี เกตุวงศา³ และ อินทร์ อินอ่อนโชติ⁴

Thanyatorn Sriwichien^{1*} Seerungrat Sudsomboon²

Krittayawadee Gatewongsa³ and In Inouchot⁴

Article Information

Received: May 17, 2022

Revised: Dec 14, 2024

Accepted: Dec 15, 2024

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทยโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย จำนวน 112 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสียมีผลกระทบเชิงบวกต่อไป ต่อผลการดำเนินงานด้านการเรียนรู้และการเติบโต และการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์ต้นทุนมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านเรียนรู้และการเติบโตอย่างมีนัยสำคัญ ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปเป็นแนวทางการบริหารต้นทุนให้แก่ผู้บริหาร โดยเสนอแนะให้มีการมุ่งเน้นให้มีการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน การวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสีย และการวิเคราะห์ต้นทุนต้นทุนให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะส่งผลต่อการดำเนินงานของธุรกิจทั้งผลการดำเนินงานที่เป็น ตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เพื่อให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องและยั่งยืน

คำสำคัญ: การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ผลการดำเนินงาน ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอ

^{1,2,3} อาจารย์ประจำคณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม
Mahasarakham Business School of Mahasarakham University

⁴ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏร้อยเอ็ด
Faculty of Business Administration and Accountancy for Roi ET Rajabhat University

Abstract

The objective of this research was to test the effect of modern cost management on operational performance of SMEs as textile in Thailand. The questionnaire is the instrument of this research. The data collected from 112 executives of SMEs as textile in Thailand. The statistics used for analysis were multiple regression analysis. The result showed the modern cost management significantly positively affected operational performance. Moreover, modern cost management as cost structural analysis dimension positively affected on operational performance as financial perspective and learning and growth perspective, modern cost management as waste analysis and management dimension positively affected on operational performance as learning and growth perspective. Finally, modern cost management as cost driver analysis dimension positively affected operational performance as customer perspective, internal process perspective, and learning and growth perspective. The result suggested the manager should concentrate on effectively analyzing cost structure, waste management, and cost driver. Due to that effect on operational performance both of financial and non-financial performance that make sustain survival of business.

Keyword: Modern cost management, operational performance, SMEs of Textile business

บทนำ

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันต้องเผชิญกับความท้าทายรอบด้านเพื่อให้ผู้ประกอบการนั้นฝ่าฟันจนทำให้ธุรกิจประสบความสำเร็จและมีความมั่นคงอย่างต่อเนื่อง ความท้าทายต่าง ๆ ของธุรกิจมีทั้งจากภายในและภายนอก สภาพแวดล้อมภายนอกธุรกิจต้องเผชิญและสู้กับคู่แข่งขั้นที่มีศักยภาพและการเพิ่มจำนวนมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ยังต้องปรับตัวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และนโยบายรัฐ ที่หน่วยงานไม่สามารถกำกับคาดเดาล่วงหน้าได้ แต่อย่างไรก็ตามสถานการณ์ภายนอกที่ไม่สามารถควบคุมโดยผู้ประกอบการนั้นอาจจะได้รับแก้ไขหรือลดระดับความรุนแรงของปัญหาให้น้อยลงได้ด้วยกระบวนการจัดการที่มีประสิทธิภาพของธุรกิจ ธุรกิจที่สามารถแก้ไขปัญหาลดแรงกดดันจากภายนอกได้นั้นจะต้องมีข้อมูลในการตัดสินใจอย่างครบถ้วน ข้อมูลต่าง ๆ ในองค์กรล้วนมีความจำเป็นต่อการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลด้านการตลาด การผลิต บุคลากร การเงิน และการบัญชี ล้วนมีความสำคัญทั้งสิ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลทางการเงิน ซึ่งข้อมูลทางการเงินสามารถนำไปวิเคราะห์สถานการณ์และพยากรณ์เหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้ แต่อย่างไรก็ตามพบว่าธุรกิจในปัจจุบันมีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเน้นเรื่องการแสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงิน (Balance – Sheet Approach) มากกว่าการวัดผลการปฏิบัติงาน และการจัดทำบัญชีในปัจจุบันเพื่อให้เป็นไปตามที่หน่วยงานกำกับกำหนดมากกว่าที่จะนำข้อมูลทางบัญชีไปใช้เพื่อการตัดสินใจและกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร แต่อย่างไรก็ตามได้มีผลการวิจัยของประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา (2555) ได้ทำการศึกษาเรื่องการใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อการบริหารของผู้ประกอบการในประเทศไทย พบว่า กิจกรรมต้องมีการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อนำเสนอต่อบุคคลภายนอกและมีการใช้ข้อมูลบัญชีในการสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ โดยปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการใช้ข้อมูลบัญชีบริหาร ได้แก่ การรายงานข้อมูลอย่างทันเวลา รูปแบบเนื้อหาที่เข้าใจง่าย จากผลการวิจัยดังกล่าวสรุปได้ว่าข้อมูลทางการเงินมีความสำคัญต่อการใช้ข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจ และจากการศึกษาของสุภาวดี พินิจ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธ์ (2561) พบว่า ผู้บริหารของบริษัทนอก

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ให้ความสำคัญกับการบัญชีบริหารในกิจกรรมของหน่วยงาน เช่น การใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการจัดทำประมาณและการจัดทำต้นทุนมาตรฐาน รวมถึงการใช้เพื่อประเมินผลการดำเนินงาน นอกจากนี้ ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณ พลนิกรกิจ (2562) ได้ศึกษาผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ โดยได้ทำการเก็บข้อมูลจากกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทยผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของกิจการอุตสาหกรรมมีความตระหนักรู้และให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อันจะนำไปสู่การนำไปเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ของกิจการ และมีผลการวิจัยในอดีตได้สนับสนุนว่า ปัจจุบันธุรกิจอุตสาหกรรมมีการใช้ข้อมูลทางการบัญชี โดยเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตที่ได้จากการรวบรวมด้วยวิธีการหรือการจัดการต้นทุนมาเพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพิ่มมากขึ้น (จิรพัชร เหลาสา และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธ์, 2559 กุลชญา แวนแก้ว, 2559 รัชฎาภรณ์ การบรรจง ญาณิณห์ ตั้งภิญโญพุดมิกุล และชจิต ก้อนทอง, 2556 ไตรรงค์ สวัสดิกุล และนภาพรณ พลนิกรกิจ, 2562) ทั้งนี้การใช้วิธีการดังกล่าวสะท้อนให้เห็นว่าข้อมูลทางการบัญชีมีบทบาทต่อการบริหารองค์กรเพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน ข้อมูลทางการบัญชีมีจำนวนมากขึ้นอยู่กับความซับซ้อนขององค์กรธุรกิจและประเภทของธุรกิจ ซึ่งธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมจะมีการจัดเก็บข้อมูลทางการบัญชีที่ซับซ้อนกว่าธุรกิจกลุ่มบริการและธุรกิจพาณิชย์กรรม เนื่องจากธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมหรือธุรกิจการผลิตจะมีกระบวนการดำเนินงานตั้งแต่การจัดหาวัตถุดิบ การแปลงสภาพวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูป และจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป ข้อมูลทางการบัญชีของธุรกิจอุตสาหกรรมจึงเป็นต้นทุนการผลิต (Manufacturing Costs) เนื่องจากจะเป็นข้อมูลที่ผู้บริหารต้องนำมาใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ให้กับองค์กร (วรรณิ เตโชโยธิน และคณะ, 2563)

ความซับซ้อนของโครงสร้างและขนาดของธุรกิจเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการบริหารองค์กร (ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2555) ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprise: SMEs) เป็นกิจการที่มีความซับซ้อนของโครงสร้างและขนาดของธุรกิจที่เล็กกว่าบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ แต่ธุรกิจ SMEs ก็มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อระบบเศรษฐกิจไทย ดังนั้นหากธุรกิจ SMEs มีศักยภาพก็จะส่งผลต่อเสถียรภาพของเศรษฐกิจไทยเช่นเดียวกัน โดยธุรกิจ SMEs จำแนกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มการผลิต (Production sector) กลุ่มบริการ (Service sector) และกลุ่มค้าส่งและการค้า (Wholesaling and Trade sector) ซึ่งกลุ่มการผลิต สามารถจำแนกเป็น กลุ่มภาคการเกษตร กลุ่มอุตสาหกรรมและกลุ่มเหมืองแร่ ทั้งนี้แต่ละกลุ่มจะมีความซับซ้อนในการรวบรวมข้อมูลต้นทุนการผลิตที่แตกต่างกัน ตามลักษณะของธุรกิจ กลุ่มอุตสาหกรรมเป็นกลุ่มที่มีศักยภาพในการแข่งขันสูงและเป็นกลุ่มที่มีการเจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว (สถาบันวิจัยขนาดกลางและขนาดย่อม อุตสาหกรรมการผลิต, 2561) ถึงแม้ว่าปัจจุบันธุรกิจ SMEs และ ธุรกิจขนาดใหญ่จะประสบปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต เช่น ค่าแรงงานที่สูงขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศเพื่อนบ้านหรือประเทศในกลุ่มอาเซียนก็ตาม โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจ SMEs กลุ่มสิ่งทอ ซึ่งเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเจริญและเติบโตอย่างต่อเนื่อง จนกระทั่งเริ่มส่งสัญญาณการหดตัวของกลุ่มอุตสาหกรรมเนื่องจากปัจจัยการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไปในปี 2561 ประกอบการมีคู่แข่งที่สำคัญได้แก่ผู้ผลิตจากกลุ่มประเทศที่มีต้นทุนการผลิตต่ำ เช่น ประเทศเวียดนาม และ กัมพูชา ฯลฯ (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2562) อย่างไรก็ตามหากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศสามารถปรับกลยุทธ์ในการแข่งขันบนพื้นฐานของการใช้ข้อมูลทางการบัญชีโดยเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต จะทำให้ผู้ประกอบการกำหนดกลยุทธ์ที่สามารถแข่งขันกับคู่แข่งทั้งในประเทศและต่างประเทศได้ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการส่งเสริมและจัดการให้ผู้ประกอบการกลุ่มการผลิตสิ่งทอมีความรู้ความสามารถในการนำข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตมาใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งหากธุรกิจ SMEs ได้ให้ความสำคัญในการนำข้อมูลต้นทุนการผลิตมาใช้ในการบริหารองค์กรย่อมส่งผลให้ธุรกิจสามารถสร้างให้มีผลการดำเนินงานทั้งที่เป็น

ตัวเงิน (Financial performance) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Performance) ได้ดียิ่งขึ้น (วิระวรรณ ศิริพงษ์, 2560) และจะส่งผลต่อเสถียรภาพเศรษฐกิจของประเทศในที่สุด

จากที่กล่าวมาข้างต้นผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาเรื่องผลกระทบของการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีผลต่อการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย โดยได้ทำการเก็บข้อมูลจากผู้ประกอบการธุรกิจ SMEs กลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัยทำให้ทราบถึงการใช้ข้อมูลต้นทุนการผลิตเพื่อการบริหารของธุรกิจ SMEs ในสถานการณ์ปัจจุบัน ซึ่งจะส่งผลต่อการกำหนดแนวทางการพัฒนาและส่งเสริมผู้ประกอบการในการบริหารต้นทุนมาใช้ในการเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารของธุรกิจได้มากยิ่งขึ้น และเป็นการยกระดับศักยภาพของผู้ประกอบการธุรกิจให้เป็นผู้บริหารมืออาชีพที่สามารถนำข้อมูลทางการบัญชีปัญหาไปใช้ในการบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาผลกระทบการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ด้วยในปัจจุบันการแข่งขันทางธุรกิจทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากการสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว เช่น นวัตกรรมการผลิตสมัยใหม่ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงและส่งผลกระทบต่อโครงสร้างต้นทุนของผลิตภัณฑ์ เทคโนโลยีที่ได้รับการพัฒนามารองรับกระบวนการบริหารจัดการขององค์กรอย่างครอบคลุมทั่วทั้งองค์กรทำให้องค์กรสามารถใช้ข้อมูลต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (นิรุชา ศิริวิรัชกุล, 2560) รวมถึงคู่แข่งในกลุ่มธุรกิจเดียวกันทั้งภายในประเทศและต่างประเทศซึ่งมีศักยภาพที่แตกต่างกัน ส่งผลให้ผู้ประกอบการจะต้องมีการปรับตัวแสวงหายุทธวิธีต่าง ๆ ที่จะช่วยเพิ่มศักยภาพทางการแข่งขันให้ธุรกิจสามารถแข่งขันและอยู่รอดได้อย่างยั่งยืน การจัดการข้อมูลและนำข้อมูลที่มีประโยชน์มาสนับสนุนในการประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารจึงเป็นปัจจัยแรกที่ธุรกิจจะต้องให้ความสำคัญอย่างยิ่ง เพราะข้อมูลที่มีประโยชน์และคุณภาพจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจกำหนดกลยุทธ์ต่าง ๆ ให้กับองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลและสารสนเทศทางการบัญชี ซึ่งเป็นข้อมูลได้รวบรวมจากเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจการ ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานเชิงเศรษฐกิจโดยจัดทำในลักษณะข้อมูลเชิงปริมาณและเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ตามการให้ความหมายของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) ซึ่งให้เห็นว่าข้อมูลทางการเงินที่ถูกรวบรวมไว้นั้นจะเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ทั้งนี้การบัญชีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ บัญชีการเงิน (Financial Accounting) และ บัญชีบริหาร (Managerial Accounting) ซึ่งข้อมูลทางการเงินทั้ง 2 ประเภทมีวัตถุประสงค์ในการนำเสนอแตกต่างกัน (ศศิวิมล มีอำพล, 2559) แต่อย่างไรก็ตามการนำเสนอข้อมูลบัญชี ทั้ง 2 ประเภทก็เป็นข้อมูลที่สำคัญและมีความจำเป็นอย่างมากต่อการดำเนินงานของธุรกิจ ขึ้นอยู่กับการนำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ประกอบการตัดสินใจได้มากแค่ไหนและอย่างไร ในธุรกิจอุตสาหกรรม หรือธุรกิจการผลิต มีความซับซ้อนในการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เนื่องจากเป็นธุรกิจที่มีกระบวนการซับซ้อนโดยเริ่มจากกระบวนการจัดซื้อจัดหาวัตถุดิบ แปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปและจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป ธุรกิจอุตสาหกรรมมีวัตถุประสงค์เหมือนกับธุรกิจทั่วไปคือผลกำไร ดังนั้น ธุรกิจจึงจำเป็นต้องมีการกำหนดหรือวางแผนเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายที่จะทำให้กิจการมีกำไรตามเป้าหมายที่วางไว้ ข้อมูลสำคัญที่จะทำให้กิจการประเภทการผลิตสามารถกำหนดกลยุทธ์ตลอดจนสามารถวัดผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น คือต้นทุน

การผลิต (Production Cost) ซึ่งต้นทุนการผลิตของกิจการนั้นสามารถนำมาเป็นปัจจัยหลักในการกำหนดกลยุทธ์การแข่งขันของกิจการ รวมถึงช่วยในการออกแบบการวัดผลการดำเนินงานที่สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานของกิจการส่งผลให้ผู้บริหารสามารถใช้การวัดผลการดำเนินงานประกอบการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น แม้ว่าในปัจจุบันงานวิจัยทางด้านการบัญชีจะพบว่าธุรกิจมีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เน้นเรื่องการเงิน (Balance – Sheet Approach) มากกว่าการวัดผลการปฏิบัติงาน และการจัดทำบัญชีในปัจจุบันเพื่อให้เป็นไปตามที่หน่วยงานกำกับกำหนดมากกว่าที่จะนำข้อมูลทางบัญชีไปใช้เพื่อการตัดสินใจและกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร (ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา, 2555) นอกจากนี้ ผู้บริหารของบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ได้ให้ความสำคัญกับการบัญชีบริหารมากนัก ในขณะที่งานวิจัยได้กำหนดหลักการและนิยามเกี่ยวกับต้นทุน ดังนี้

ต้นทุนการผลิต (Production Cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตเพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์หรือสินค้าสำเร็จรูปที่มีคุณภาพและตรงกับความต้องการของลูกค้า ต้นทุนการผลิตประกอบด้วย (วรณีย์ เตโชโยธิน และคณะ, 2563)

1. ต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Cost) หมายถึง มูลค่าของวัตถุดิบที่ใช้ไปในการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยวัตถุดิบทางตรง จะต้องเป็นวัตถุดิบหลักและสำคัญของการผลิตสินค้า ซึ่งจะต้องสามารถระบุต้นทุนค่าวัตถุดิบต่อหนึ่งหน่วยสินค้าสำเร็จรูปได้ง่าย ดังนั้นต้นทุนวัตถุดิบทางตรงจึงเป็นต้นทุนประเภทผันแปรเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนหรือปริมาณการผลิตโดยจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันคือ ปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้นต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรงเพิ่มขึ้น

2. ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost) หมายถึง ค่าแรงงานที่จ่ายไปเพื่อการผลิตสินค้า โดยค่าแรงงานทางตรงจะต้องเป็นค่าแรงที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้านั้นโดยมีหน้าที่ในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ดังนั้นต้นทุนค่าแรงงานทางตรงจึงเป็นต้นทุนประเภทผันแปรเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนหรือปริมาณการผลิตโดยจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันคือ ปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้น จำนวนชั่วโมงแรงงานเพิ่มขึ้น ค่าแรงงานทางตรงเพิ่มขึ้น

3. ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือสัหุยการผลิต (Manufacturing Cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง เช่น ค่ากำลังไฟฟ้า ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอาคาร เงินเดือนผู้ควบคุมงาน ฯลฯ ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายการผลิตมีทั้งต้นทุนประเภทคงที่และผันแปร

จากความหมายข้างต้นของต้นทุนการผลิตจะเห็นได้ว่าเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการบริหารองค์กรตลอดจนผลการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้น การบริหารต้นทุนในกิจการจึงเป็นปัจจัยที่ผู้บริหารในปัจจุบันจะต้องหาวิธีการที่มีประสิทธิภาพเพื่อให้กิจการดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ

การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ (Modern Cost Management) หมายถึง การนำวิธีการจัดการต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจการมาใช้ในการวางแผน การควบคุม และการประผลอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในการบริหารกลยุทธ์ของกิจการต่อไป ทั้งการการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ (ดนูชา คุณพนิชกิจ, 2561) ประกอบด้วย

1. การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure Analysis) หมายถึง การจำแนก ระบุ ประเภทต้นทุนของการผลิตหรือการบริการอย่างใดอย่างหนึ่งตั้งแต่เริ่มต้นกระบวนการจนผลิตสินค้าสำเร็จรูปหรือให้บริการเสร็จ ทั้งนี้ในการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนที่ต้นนั้นจะต้องสามารถระบุถึงความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงของกิจกรรมต่างในกระบวนการผลิตหรือการให้บริการนั้นได้อย่างชัดเจน เพื่อให้สามารถนำไปใช้ในการวางแผนเกี่ยวกับการบริหารจัดการต้นทุนได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ โดยกระบวนการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนที่มีประสิทธิภาพและสามารถนำไปใช้ได้ นั้น จำเป็นที่จะต้องมีส่วนงานที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เช่น ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายผลิต ฝ่ายบัญชี

2. การวิเคราะห์และการจัดการความสูญเสีย (Waste Analysis and Management) หมายถึง การศึกษากระบวนการผลิตเพื่อให้รู้ถึงประสิทธิภาพการผลิต และมุ่งลดของเสียในกระบวนการผลิต ได้แก่ ความสูญเสียในโรงงาน 8 ประการในโรงงานอุตสาหกรรม มักจะมีการสูญเสียไปด้วยสาเหตุต่าง ๆ ดังนี้ (สถาบันวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอุตสาหกรรมผลิต, 2561)

- 1) ความสูญเสียจากการผลิตของเสีย (Defects)
- 2) ความสูญเสียจากการผลิตเกินความต้องการ (Over production) เกิดจากการเก็บสินค้ามากเกินไป ซึ่งต้องพิจารณาความต้องการของลูกค้าเป็นหลัก
- 3) ความสูญเสียจากการรอคอย/ความล่าช้า (Waiting time/delay) เช่น เครื่องจักรเสีย ทำให้พนักงานว่างงาน
- 4) ความสูญเสียจากการเก็บวัสดุคงคลังมากเกินไป (Excessive Inventory) สั่งวัสดุปริมาณมากแต่มีการใช้น้อย ดังนั้นการสั่งซื้อต้องมีเหตุผลในการสั่งและประหยัด ต้องสั่งตามจำนวน
- 5) ความสูญเสียจากการขนย้ายที่ไม่จำเป็น (Unnecessary Transport) จึงควรมีวิธีการขนย้ายที่เหมาะสมและถูกวิธีหรือไม่ ต้องมีวิธีการที่ดีและจำเป็นต้องขนย้าย
- 6) ความสูญเสียจากกระบวนการผลิตที่ไม่มีประสิทธิภาพ (Ineffective Process)
- 7) ความสูญเสียจากการเคลื่อนไหวที่ไม่จำเป็น (Unnecessary motion or action) ความเคลื่อนไหวต่าง ๆ มีส่วนช่วยให้เกิดความเมื่อยล้า ผลผลิตต่ำ
- 8) ความสูญเสียจากการผลิตและใช้พลังงาน (Energy Wastes)

3. การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis) หมายถึง การประยุกต์ โครงสร้างห่วงโซ่คุณค่ามาเชื่อมโยงการทำงาน ระหว่างหน่วยงานในองค์กรกับหน่วยงานภายนอกด้วยการระบุกิจกรรมและเลือกกิจกรรม ภายในองค์กร ทั้งด้านกิจกรรมองค์กรและกิจกรรมการดำเนินงาน ซึ่งการเลือกกิจกรรมหรือ กระบวนการนี้จะต้องมีความเข้าใจต้นทุนและมูลค่าของแต่ละกิจกรรม จึงสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวัดผลการปฏิบัติงานและใช้เป็นแนวทางในการควบคุมต้นทุนของกิจการ

ผลการดำเนินงาน (Operational Performance) หมายถึง การประเมินหรือการวัดผลที่เกิดจากกระบวนการดำเนินงานของกิจการ โดยแบ่งออกเป็นผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน (Financial Performance) และผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Performance) ทั้งนี้แนวคิดการวัดผลการดำเนินงานในอดีตนิยมใช้การวัดผลของตัวเลขทางการเงินของในภาพรวมของธุรกิจ เช่น กำไรประจำงวด อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน อัตราส่วนของสินทรัพย์ต่อหนี้สิน ฯลฯ ต่อมาได้พัฒนาการวัดผลการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเน้นการวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงานให้ตรงกับกิจกรรมหลักของหน่วยงานนั้น จึงได้เกิดแนวคิดการบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) โดยแบ่งออกเป็น ศูนย์กำไร ศูนย์รายได้ ศูนย์ต้นทุน และศูนย์การลงทุน ซึ่งพบว่าการวัดผลการดำเนินงานดังกล่าวช่วยให้เกิดการนำข้อมูลไปตัดสินใจและเกิดการปรับปรุงคุณภาพของการปฏิบัติงานทำให้เกิดกำไร และนำไปสู่การประหยัดต้นทุนขององค์กรในอนาคต แต่ในปัจจุบันการวัดผลการดำเนินงานได้เปลี่ยนไปเพื่อให้การวัดผลสะท้อนความเป็นจริงของผลการดำเนินงานของกิจการทั้งหมดจึงได้มีแนวคิดการวัดผลการดำเนินงานแบบดุลยภาพ (Balance Scorecard) ตามแนวคิดของ Kaplan และ Norton (1996) ซึ่งเป็นแนวคิดการวัดผลการดำเนินงานที่ได้ถูกนำมาใช้กับองค์กรหลากหลายรูปแบบ และเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้ผู้บริหารสามารถนำผลการประเมินมาประกอบการตัดสินใจในการปรับปรุง พัฒนา รวมถึงการสร้างกลยุทธ์การแข่งขันให้กับองค์กรได้ในทุกมิติ ประกอบด้วยมุมมอง 4 ด้าน (Kaplan and Norton, 1996 อ้างถึงใน ธีระเสถียร สิริธนาพันธ์, 2558: 60) ได้แก่

1. มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective) เป็นเรื่องของการพิจารณาเน้นด้านการเงิน เช่น การเพิ่มรายได้ ประสิทธิภาพการผลิตที่มีมูลค่าสูงแต่การลงทุนไม่มาก และมีการสูญเสียในกระบวนการผลิต การติดต่อแหล่งเงินทุนที่มีดอกเบี้ยต่ำ รวมทั้งการได้กำไรเพิ่มขึ้น

2. มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective) เป็นการพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของบริษัท ความพึงพอใจของลูกค้า ความเชื่อมั่นของลูกค้าในคุณภาพสินค้าหรือบริการที่เสนอ การให้บริการหลังการขาย ภาพลักษณ์ขององค์กร การทำสำรวจวิจัยการตลาด การทำเครือข่ายลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น

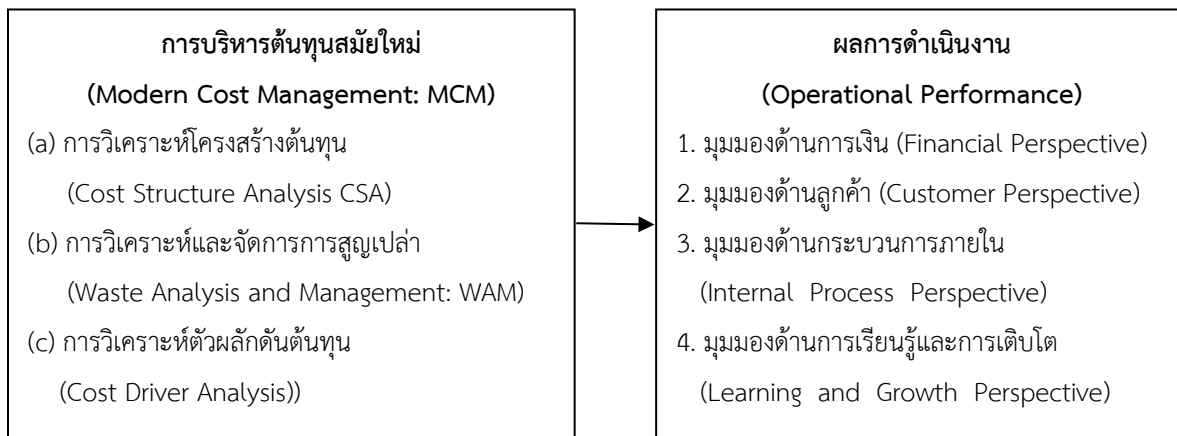
3. มุมมองด้านกระบวนการธุรกิจภายใน (Internal Business Perspective) เป็นการมองด้านกระบวนการทำงาน การผลิตสินค้า หรือการบริหารภายในองค์กรเอง รวมทั้งการจัดโครงสร้างองค์กรที่มีประสิทธิภาพ มีขั้นตอนไม่ยุ่งยาก การประสานงานและการสื่อสารภายในชัดเจนใช้เวลาไม่มาก ใช้ระบบเครื่องจักร เครื่องมือ เทคโนโลยีทันสมัย การผลิตสินค้าและบริการมีคุณภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ทุกขั้นตอน

4. มุมมองด้านการเรียนรู้และการพัฒนา (Learning and Growth Perspective) เป็นเรื่องของ การให้ความรู้ในเรื่องของการผลิตการพัฒนาส่วนที่เกี่ยวข้อง งานวิจัย การฝึกอบรม การฝึกทักษะที่เกี่ยวข้องและจำเป็น การรับฟังข้อเสนอแนะ การพัฒนาขวัญและกำลังใจของพนักงาน ความพึงพอใจของพนักงาน การพัฒนาระบบที่เอื้ออำนวยความสะดวกในการทำงาน สภาพแวดล้อมในที่ทำงาน และการจัดหาระบบสารสนเทศที่ทันสมัยเพื่อการสื่อสารภายในและมีการเชื่อมโยงเครือข่ายกับแหล่งความรู้ต่างๆ เพื่อสนับสนุนศักยภาพของพนักงานขององค์กร

กรอบแนวคิดและสมมติฐานการวิจัย

การวิจัยเรื่องผลกระทบการบริหารต้นทุนสมัยใหม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย มีกรอบแนวคิดและสมมติฐานดังนี้

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่กับผลการดำเนินงาน



สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย_{H1} การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ โดย (a) การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (b) การวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า และ (c) การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงาน มุมมองด้านการเงิน

สมมติฐานการวิจัย_{H2} การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ โดย (a) การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (b) การวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า และ (c) การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงาน มุมมองด้านลูกค้า

สมมติฐานการวิจัยH₃ การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ โดย (a) การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (b) การวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า และ (c) การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน มุมมองด้านกระบวนการภายใน

สมมติฐานการวิจัยH₄ การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ โดย (a) การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (b) การวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า และ (c) การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน มุมมองด้านการเรียนรู้และเติบโต

ระเบียบวิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กระบวนการเลือกและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วย ประชากร ได้แก่ หัวหน้าแผนก หรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย จำนวน 2,488 คน (สถาบันวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2561: เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่างได้แก่ หัวหน้าแผนกหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย จำนวน 331 คน โดยการเปิดตารางเครชีและเมอร์แกน ซึ่งแบ่งกลุ่มตามกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอ 5 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มเส้นใย กลุ่มปั่นด้าย กลุ่มฟอก ย้อม พิมพ์ กลุ่มทอผ้า และกลุ่มผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2561: เว็บไซต์) เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ แบบสอบถามวัดระดับความคิดเห็นแบบ Rating Scale จำนวน 5 ระดับ จากมากไปหาน้อย ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์และแบบออนไลน์ (Google Form) จำนวน 331 ชุดไปยังกลุ่มตัวอย่าง เมื่อครบกำหนด 60 วัน ปรากฏว่า ได้รับแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ครบถ้วนจำนวน 112 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 33.84 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar & Day (2001) ได้เสนอว่าการได้รับคืนแบบสอบถามอย่างน้อยร้อยละ 20 ถือว่าเป็นจำนวนที่ยอมรับได้ในการนำมาใช้เพื่อการวิเคราะห์ผล

การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

ตัวแปรต้นในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ (Modern Cost Management: MCM) สามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (Cost Structural Analysis: CSA) ครอบคลุม จำนวน 4 คำถาม 2) ด้านการวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า (Waste Analysis and Management: WAM) จำนวน 4 คำถาม และ 3) ด้านการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis: CDA) จำนวน 3 คำถาม และตัวแปรตามในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผลการดำเนินงานงาน (Operational Performance: OP) สามารถจำแนกออกเป็น 4 ด้าน ได้แก่ 1) มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective: FP) จำนวน 3 คำถาม 2) มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective: CP) จำนวน 3 คำถาม 3) มุมมองด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Perspective: IBP) จำนวน 3 คำถาม และ 4) มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต (Learning and Growth Perspective: LGP) จำนวน 3 คำถาม โดยเนื้อหาของข้อคำถามทั้งตัวแปรต้นและตัวแปรตามเป็นไปตามกรอบแนวคิดที่กล่าวในข้างต้น

เครื่องมือวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) ประกอบด้วยเพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) ประกอบด้วย รูปแบบธุรกิจ ทุนจดทะเบียน รายได้เฉลี่ยต่อปี ประเภทของกลุ่มธุรกิจ และลูกค้าต่างชาติ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ประกอบด้วย การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (Cost Structure Analysis CSA) การวิเคราะห์และจัดการการสูญเสียเปล่า (Waste Analysis and Management: WAM) และการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนข้อมูลทางการเงินอย่างเพียงพอ (Cost Driver Analysis))

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน (Operational Performance) ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย ประกอบด้วย มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective) มุมมองด้านลูกค้า (Customer Perspective) มุมมองด้านกระบวนการภายใน (Internal Process Perspective) และมุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต (Learning and Growth Perspective)

การพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยง ความเชื่อมั่นและค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยการทดสอบค่าความเชื่อถือได้ของเครื่องมือ (Reliability) โดยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's alpha Coefficient) ซึ่งตัวแปรด้านการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ มีค่าอยู่ระหว่าง 0.758 – 0.844 และ ตัวแปรตาม ผลการดำเนินงานมีค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาอยู่ระหว่าง 0.801-0.915 และการวิเคราะห์ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item- total correlation ซึ่งการบริหารต้นทุนสมัยใหม่มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.717 – 0.866 และ ผลการดำเนินงานมีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.766-0.904 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้เสนอว่าการทดสอบอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ว่าเครื่องมือสามารถนำไปใช้ในการเก็บข้อมูลเพื่อใช้ในการวิจัยต่อไป

สถิติและการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทยซึ่งเขียนสมการได้ดังนี้

สมการ

1. $FC = \beta_0 + \beta_1 CSA + \beta_2 WAM + \beta_3 CDA + \epsilon_1$
2. $CP = \beta_4 + \beta_5 CSA + \beta_6 WAM + \beta_7 CDA + \epsilon_2$
3. $IBP = \beta_8 + \beta_9 CSA + \beta_{10} WAM + \beta_{11} CDA + \epsilon_3$
4. $LGP = \beta_{12} + \beta_{13} CSA + \beta_{14} WAM + \beta_{15} CDA + \epsilon_4$

เมื่อ	FC	หมายถึง ผลการดำเนินงาน ด้านการเงิน
	CP	หมายถึง ผลการดำเนินงาน ด้านลูกค้า
	IBP	หมายถึง ผลการดำเนินงาน ด้านกระบวนการภายใน
	LGP	หมายถึง ผลการดำเนินงาน ด้านการเรียนรู้และการเติบโต
	CSA	หมายถึง การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน

WAM หมายถึง การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสีย

CDA หมายถึง การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน

ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

จากการวิจัย พบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 67.90 อายุ 30-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 57.10 การศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 69.60 และเงินเดือนปัจจุบัน 40,000-60,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 57.10 ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทยส่วนใหญ่มีรูปแบบเป็นบริษัท คิดเป็นร้อยละ 68.80 มีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 10,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 36.60 รายได้เฉลี่ยต่อปี 20,000,000-50,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 41.10 อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมปั่นด้าย คิดเป็นร้อยละ 39.30 และ กลุ่มผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป คิดเป็นร้อยละ 29.50 มีลูกค้าต่างประเทศคิดเป็นร้อยละ 64.30

ตารางที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนสมัยใหม่โดยรวมและเป็นรายด้าน

การบริหารต้นทุนสมัยใหม่	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน	4.35	0.345	มาก
การวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสีย	4.08	0.286	มาก
การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน	4.36	0.311	มาก
การบริหารต้นทุนสมัยใหม่โดยรวม	4.26	0.304	มาก

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนสมัยใหม่โดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.26$) และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนสมัยใหม่รายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้านโดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อยดังนี้ ด้านการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน ($\bar{X}=4.36$) ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน ($\bar{X}=4.35$) และด้านการวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสีย ($\bar{X}=4.08$)

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานโดยรวมและเป็นรายด้าน

ผลการดำเนินงาน	$\bar{X}$	S.D	ระดับความคิดเห็น
มุมมองด้านการเงิน	4.12	0.421	มาก
มุมมองด้านลูกค้า	4.41	0.495	มาก
มุมมองด้านกระบวนการภายใน	4.37	0.504	มาก
มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต	4.28	0.506	มาก
ผลการดำเนินงานโดยรวม	4.30	0.477	มาก

จากตารางที่ 2 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}=4.30$) และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการดำเนินงานรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อยดังนี้ มุมมองด้านลูกค้า (4.41) มุมมองด้านกระบวนการภายใน ($\bar{X}=4.37$) มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต ($\bar{X}=4.28$) และ มุมมองด้านการเงิน ($\bar{X}=4.12$)

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ผลกระทบของการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย

ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย	ผลการดำเนินงาน			
	สมมติฐานที่ 1	สมมติฐานที่ 2	สมมติฐานที่ 3	สมมติฐานที่ 4
	ด้านการเงิน (FC)	ด้านลูกค้า (CP)	ด้านกระบวนการ (IBP)	ด้านการเรียนรู้ (LGP)
ค่าคงที่	3.509	2.555	6.333	7.767
การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน (CSA)	0.149* (0.063)	0.131 (0.085)	0.049 (0.103)	0.234** (0.094)
การวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสีย (WAM)	0.056 (0.076)	0.032 (0.097)	0.042 (0.118)	0.337** (0.107)
การวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน (CDA)	0.006 (0.014)	0.245** (0.085)	0.599** (0.104)	0.311** (0.095)
Adjusted R ²	0.064	0.061	0.251	0.237

*มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ** มีนัยสำคัญเชิงสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

จากตารางที่ 3 พบว่า (1) **ยอมรับสมมติฐาน H₁ (a)** อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และ **สมมติฐาน H₄ (a)** อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 กล่าวคือ การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินและการเรียนรู้และเติบโต ทั้งนี้การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนเป็นกระบวนการที่สำคัญที่จะทำให้งานสามารถระบุองค์ประกอบหรือปัจจัยต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง ซึ่งจะส่งผลให้งานสามารถระบุต้นทุนต่อหน่วยได้แม่นยำยิ่งขึ้น รวมถึง สอดคล้องกับ สมเกียรติ อินตาวงศ์ และสนธยา เอี่ยมชีวะ (2562) พบว่า กลุ่มวิสาหกิจชุมชนยังมีวิธีการคิดโครงสร้างต้นทุนไม่ถูกต้อง เนื่องจากยังขาดความรู้ความเข้าใจ ส่งผลให้ไม่สามารถกำหนดกลยุทธ์การแข่งขันได้แก่การตั้งราคาและกลยุทธ์ทางการตลาดได้ ดังนั้นจึงได้เสนอแนะให้กลุ่มวิสาหกิจหรือผู้ประกอบการจะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนที่ถูกต้องเพื่อเป็นแนวทางในการเพิ่มศักยภาพ หรือพัฒนาผลิตภัณฑ์ต่างให้แก่วิสาหกิจได้ในอนาคต

(2) **ยอมรับสมมติฐาน H₄ (b)** อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 กล่าวคือการบริหารต้นทุนด้าน การวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสียมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเรียนรู้ ด้วยแนวคิดการจัดการการสูญเสีย (Waste) อย่างครอบคลุมทั้งห่วงโซ่การผลิต ไม่ได้พิจารณาเพียงของเสียที่เกิดจากระบวนการผลิตเพียงเท่านั้น แต่ได้พิจารณาถึงการสูญเสียหรือสูญเสียเปล่าของการใช้ทรัพยากรภายในองค์กรถึง 8 ด้านตามแนวคิดการบริหารแบบลีน (Lean Management) ซึ่งกำลังได้รับการยอมรับและนำมาพัฒนาให้สอดคล้องกับธุรกิจแต่ละธุรกิจ สอดคล้องกับ คณิสร์ แสงโชติ และวิลาสินี วงศ์แก้ว (2560) ผลของความสัมพันธ์ของระบบมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานของกิจการ และสุภาภรณ์ ดาวสุก และเรืองศักดิ์ แก้วธรรมชัย (2558) ได้ทำการศึกษาโดยการทดลองนำแนวคิดแบบลีนเข้าไปปรับปรุงระบบสั่งซื้อและระบบรับสินค้าของธุรกิจสะดวกซื้อ พบว่า ระบบที่ได้รับการพัฒนาตามแนวคิดแบบลีนทำให้ลดเวลาลง และยืนยันได้ว่าระบบดังกล่าวช่วยเพิ่มผลิตภาพได้แต่จะต้องผ่านกระบวนการเรียนรู้และพัฒนาขององค์กรเพื่อกำหนดวิธีการตามแนวคิดแบบลีนที่เหมาะสมและสอดคล้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ดังนั้น ในกิจการที่

ต้องการลดการสูญเสียที่ไม่มีคุณค่าจึงจำเป็นที่จะต้องมีการเรียนรู้วิธีแนวคิดสมัยใหม่ที่สอดคล้องกับลักษณะปัญหาขององค์กรเพื่อช่วยให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(3) **ยอมรับสมมติฐาน H_2 (c) H_3 (c) และ H_4 (c)** อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 กล่าวคือ การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน มีผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านลูกค้า ด้านกระบวนการ และด้านการเรียนรู้และเติบโต เนื่องจากการบริหารต้นทุนโดยการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) นั้นเป็นแนวคิดสำคัญในการปันส่วนต้นทุนให้สอดคล้องกับกิจกรรมการเกิดต้นทุน หรือเรียกว่าต้นทุนตามกิจกรรม (Activity based costing: ABC) ซึ่งเป็นวิธีการปันส่วนต้นทุนที่ช่วยให้สามารถระบุต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมหรือกระบวนการผลิต แทนที่จะใช้การปันส่วนแบบเดิม (Traditional Approach) ซึ่งผลของการปันส่วนโดยการวิเคราะห์เกณฑ์หรือตัวหลักต้นทุนที่สอดคล้องกับกิจกรรมนั้นจะช่วยให้กิจการสามารถประมาณการต้นทุนได้แม่นยำมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้กิจการมีการกำหนดวิธีการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น รวมถึงสามารถตอบสนองการวัดผลการดำเนินงานได้สอดคล้องกับส่วนงานที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้การระบุต้นทุนที่แม่นยำยังช่วยให้กิจการสามารถกำหนดกลยุทธ์การแข่งขันได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับผลการวิจัยของ อรปวีร์ เลิศไกร และกนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์ (2562) พบว่าการปันส่วนต้นทุนโดยการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนที่สอดคล้องกับกิจกรรมตามแนวคิดต้นทุนตามกิจกรรมนั้นทำให้กิจการสามารถประมาณการต้นทุนได้แม่นยำยิ่งขึ้น รวมถึงสามารถสะท้อนให้เห็นถึงกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่าและกิจกรรมที่มีต้นทุนสูงเกินความจำเป็นจนนำไปสู่การกำหนดวิธีการลดต้นทุนในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ลดลง และสามารถกำหนดกลยุทธ์การแข่งขันเพื่อตอบสนองความต้องการและความพึงพอใจให้แก่ลูกค้าได้ในที่สุด สอดคล้องกับเอกชัย คุปตาวาทิน และคณะ (2559) ได้ทำการศึกษาต้นทุนโลจิสติกส์ โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม พบว่า การวิเคราะห์ต้นทุนโดยแยกส่วนงานและสามารถระบุตัวหลักต้นทุนที่สอดคล้องและเหมาะสมกับส่วนนั้นได้จะสามารถทำให้กิจการมีแนวทางในการลดต้นทุนที่เกี่ยวข้องในแต่ละส่วนงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

การนำไปใช้ประโยชน์

ประโยชน์เชิงทฤษฎี

จากผลการวิจัยผลกระทบการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย พบว่า การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนมีผลกระทบและความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานด้านลูกค้า ด้านกระบวนการและด้านเรียนรู้ เป็นการยืนยันแนวคิดเชิงทฤษฎีว่าด้วยเรื่องวัดผลการดำเนินงานขององค์กรแบบดุลยภาพ (Balance scorecard) ในมุมมองที่ไม่ใช่การวัดที่เป็นมูลค่าทางการเงิน (Non-financial perspective) ยังคงเป็นปัจจัยสำคัญที่องค์กรไม่สามารถละเลยได้เนื่องจากผลการดำเนินงานขององค์กรได้ส่งผลกระทบต่อทุกปัจจัยทั้งภายในและภายนอก นอกจากนี้การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงองค์กรภายใต้ทฤษฎีการใช้ทรัพยากรในองค์กร (Resource Based View) ที่มุ่งเน้นการใช้ทรัพยากรขององค์กรให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

ประโยชน์เชิงบริหารจัดการ

ประโยชน์จากการวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทยเพื่อเป็นแนวทางในการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงาน ผู้ประกอบการ จะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนที่ถูกต้อง ต้องเรียนรู้วิธีแนวคิดสมัยใหม่ที่สอดคล้องกับลักษณะปัญหาขององค์กร และ

สามารถระบุตัวหลักค้ำต้นตุนที่สอดคล้องและเหมาะสมเพื่อเป็นแนวทางในการเพิ่มศักยภาพ หรือพัฒนากลยุทธ์ต่างให้แก่วิสาหกิจได้ในอนาคต เพื่อช่วยให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืน

สรุป

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มธุรกิจสิ่งทอในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ด้านการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์และการจัดการการสูญเสียมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเรียนรู้และการเติบโต และการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ด้านการวิเคราะห์ตัวหลักค้ำต้นตุนมีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโตอย่างมีนัยสำคัญ ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปเป็นแนวทางการบริหารต้นทุนสมัยใหม่มาใช้ กระบวนการบริหารเพื่อผลการดำเนินงานของธุรกิจทั้งผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เพื่อให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องและยั่งยืน

ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

ผลจากการวิจัยครั้งนี้เป็นข้อมูลยืนยันได้ว่าการบริหารต้นทุนมีความสำคัญและจำเป็นซึ่งส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการในทุกด้าน แต่อย่างไรก็ตามด้วยลักษณะของต้นทุนของธุรกิจแต่ละประเภทจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะและกิจกรรมการดำเนินงาน ดังนั้น เพื่อการนำการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ไปประยุกต์ให้สอดคล้องกับแต่ละกลุ่มธุรกิจจึงมีความจำเป็นมาก จึงขอเสนอแนะให้มีการผลการวิจัยนี้ไปศึกษาในกลุ่มธุรกิจอื่น รวมทั้งการใช้ระเบียบวิธีวิจัยลักษณะอื่น เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth interview) การทดสอบเฉพาะกลุ่ม (Focus Group) เป็นต้น

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่สนับสนุนทุนวิจัย จากงบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ 2561

รายการอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2561). *ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมกลุ่มสิ่งทอในประเทศไทย*. [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2562 เข้าถึงจาก www.dbd.go.th
- กุลขญา แว่นแก้ว. (2559). ศึกษาผลกระทบของกลยุทธ์การบริหารต้นทุนที่เหมาะสมที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง, *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*. 9(1) 46-64
- คณิสร์ แสงโชติ และวิลาสินี วงศ์แก้ว. (2560). การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างระดับสินค้าคงเหลือแบบสิ้นกับ ผลการดำเนินงานขององค์กร: หลักฐานจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, *จุฬาลงกรณ์ปริทัศน์* 39(152), 122-155.
- จิรพัชร เหลาสา และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2559). ผลกระทบของประสิทธิภาพการประยุกต์การใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง. *การประชุมสวนสุนันทาวิชาการระดับชาติ*

- ดุนชา คุณพนิชกิจ. (2561). *การวิเคราะห์ต้นทุน*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ไตรรงค์ สวัสดิกุล และนภาพรณ์ พลนิกรกิจ. (2562). ผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ, *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*. 13(19),43-58
- ธีระเสฏฐ์ สิริธนานนท์. (2558). *การวางแผนเชิงกลยุทธ์*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นิรุชา ศิริวิชกุล. (2560). ผลกระทบของความสามารถขององค์กรต่อความมั่นคงการผลิตภัณฑ์: บทบาทของความได้เปรียบจากทรัพยากรที่จับต้องไม่ได้ของอุตสาหกรรมในประเทศไทย, *วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร ฉบับภาษาไทย*. 37(1), 69-91.
- ประภาภรณ์ เกียรติกุลวัฒนา. (2555). การใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการบริหารของบริษัทในประเทศไทย, *วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยขอนแก่น*. 11(2),141-153
- ภัญญาภรณ์ การบรรจง, ญาณิณห์ ตั้งภิญโญพุดผัด และจิด ก้อนทอง. (2556). ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมอาหารในประเทศไทย, *วารสารการบัญชีและการจัดการมหาวิทยาลัยมหาสารคาม*. 5(4), 1-13
- วรรณิ เตโชโยธิน, สมชาย ภัทรกุล, และมนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2563). *การบริหารต้นทุน*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์พิสิสเซ็นเตอร์.
- วีระวรรณ ศิริพงษ์. (2560). การใช้บัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จังหวัดสงขลา, *วารสารหาดใหญ่วิชาการมหาวิทยาลัยหาดใหญ่*. 15(1), 59-72
- ศศิวิมล มีอำพน. (2559). *การบัญชีเพื่อการจัดการ*. กรุงเทพฯ: บริษัท อินโฟไมนิ่ง จำกัด.
- สถาบันวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอุตสาหกรรมการผลิต. (2561). *ข้อมูลผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสิ่งทอ*. [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2562 เข้าถึงจาก www.smi.or.th
- สมเกียรติ อินตาวาศ์ และสนธยา เอี่ยมซิว. (2562). การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนเพื่อการบริหารและเพิ่มศักยภาพกลุ่มวิสาหกิจชุมชนบ้านธิ อำเภอบ้านธิ จังหวัดลำพูน, *วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ*. 29(1), 165-176
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2562). *กลุ่มผู้ประกอบการกับการลงทุน*. [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กันยายน 2562 เข้าถึงจาก www.sme.go.th
- สุภาภรณ์ ดาวสุก และเรืองศักดิ์ แก้วธรรมชัย. (2558) แนวคิดสินเพื่อเพิ่มผลิตภาพ: กรณีศึกษาระบบการจัดการสินค้ากลุ่มเบเกอรี่ของร้านสะดวกซื้อ, *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย*. 4(2),99-12
- สุภาวดี พินิจ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิษฐ์. (2561). ประสิทธิภาพของข้อมูลการบัญชีบริหารที่มีต่อความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ, *วารสารราชภัฏร้อยเอ็ด*. 12(1), 33-43
- อรปวีร์ เลิศไกร และกนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์ (2562). การบริหารต้นทุนโดยใช้ เอ บี ซี ในอุตสาหกรรมผลิตภัณฑ์ไม้, *วารสารวิชาการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม*. 15(2), 1 -16
- เอกชัย คุปตาวาทิต พัลลภ พรหมสาเพ็ชร และวาสนา ช่อมะลิ. (2559). การศึกษาต้นทุนโลจิสติกส์ โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกรณีศึกษา เกษตรกรผู้ปลูกสับปะรดจังหวัดชัยภูมิ. *วารสารปัญญาวิวัฒน์*. 8(3), 89-98.
- Aaker, D.A, Kumur, & Day. G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley & Sons.
- Nunnally, J. C. (1978) *Psychometric*. New York: McGraw – Hill.