บทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

มณฑา เอมสวัสดิ์[1], จักรวุฒิ ชอบพิเชียร[2]

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นว่ามีการค้นพบใหม่ คือ บทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการโดยการนำเทคนิคแบบดั้งเดิม ได้แก่ ระบบการคิดต้นทุน ระบบงบประมาณ และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน และเทคนิคทันสมัย ได้แก่ ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ และการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ของขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการมาผสมเข้าด้วยกัน จึงเกิดเทคนิคแบบร่วมสมัยที่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่มีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจโดยสมบูรณ์ เพื่อเพิ่มระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย ภายใต้กรอบแนวความคิดการบริหารเชิงสถานการณ์หรือทฤษฎีฉุกเฉิน เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถามเชิงสำรวจ โดยได้แบบสอบถามที่สามารถนำมาวิเคราะห์ข้อมูลทั้งสิ้น 211 ตัวอย่าง

ผลการทดสอบ 360 สมมุติฐานการวิจัย พบว่า มีการยอมรับบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจเพียง 4 สมมุติฐานการวิจัย ได้แก่ 1) ด้านการรายงานภายนอก มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้ระบบงบประมาณกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานไม่ใช่ด้านการเงิน 2) ด้านการจัดการทรัพยากร มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้ระบบงบประมาณกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานไม่ใช่ด้านการเงิน 3) ด้านการจัดการความเสี่ยง มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านธุรกิจโรงแรม และ 4) ด้านการจัดการความเสี่ยง มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการรวมทุกด้านกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานรวมทุกด้าน

คำสำคัญ: การใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ, บทบาทของการบัญชีเพื่อการจัดการ, การบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานขององค์กร, สถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

ชื่อผู้ติดต่อบทความ: มณฑา เอมสวัสดิ์

E-mail: monta.aem@sru.ac.th

(Received: May 20, 2020; Revised: September 15, 2020; Accepted: October 22, 2020)

[1] ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี E-mail: monta.aem@sru.ac.th

[2] ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี E-mail: jakkravudhi.cho@sru.ac.th

The Perfect Mediator Variable Roles of Using Management Accounting Practices in Improving the Business Management Quality of Hotel Business Establishments on Koh Samui

Monta Aemsawas[1], **Jakkravudhi Chobpichien**[2]

Abstract

The purpose of this study was to demonstrate a new contribution of the perfect mediator variable roles of using management accounting practices (MAPs) by a combination of traditional techniques (i.e., costing systems, budgeting systems, and performance evaluation systems) and modern techniques (i.e., decision support systems and strategic management accounting). The scope of using MAPs results in a contemporary technique suitable for the situation to help improve the business management quality perfectly to increase the level of organizational performances of the hotel business establishments on Koh Samui under the theoretical framework of situation management or contingency theory. The tool for data collection was a survey questionnaire which can be analyzed for a total of 211 samples.

The results 360 research hypotheses found that the perfect mediator variable roles of using MAPs in improving the business management quality only accepted 4 hypotheses: (1) External reporting had a positive impact on the positive relationship between the use of the budgeting systems and the level of non-financial performances; (2) Resource management had a positive impact on the positive relationship between the use of the budgeting systems and the level of non-financial performances; (3) Risk management had a positive impact on the positive relationship between the use of the strategic management accounting and the level of hotel business performances; and (4) Risk management had a positive impact on the positive relationship between the use of the strategic management accounting and the level of performances including all aspects.

Keywords: Management Accounting Practices; Management Accounting Functions; Organizational Performances; Hotel Business Establishments on Koh Samui

Corresponding Author: Monta Aemsawas

E-mail: monta.aem@sru.ac.th

[1] Asst. Prof. in Faculty of Management Sciences, Suratthani Rajabhat University. E-mail: monta.aem@sru.ac.th

[2] Asst. Prof. Dr. in Faculty of Management Sciences, Suratthani Rajabhat University. E-mail: jakkravudhi.cho@sru.ac.th

1. บทนำ

งานวิจัยก่อนหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อการจัดการได้ตรวจสอบหลายแง่มุมของการปฏิบัติ ด้านแรก คือ การอธิบายและรายงานเกี่ยวกับเทคนิคทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่ถูกนำมาใช้ในชีวิตจริง กล่าวอีกนัยหนึ่ง การศึกษานั้นเป็นการบรรยาย (Drury, Braund, Osborne, & Tayles,1993; Sunarni, 2014) ซึ่งไม่มีความพยายามอธิบายถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่สังเกตได้ ด้านที่สอง คือ การเปรียบเทียบการบัญชีเพื่อการจัดการในบริษัทของประเทศตะวันตกกับบริษัทของประเทศญี่ปุ่น การวิจัยส่วนใหญ่ในด้านที่สอง (นั่นคือ การวิจัยเปรียบเทียบ) มุ่งเน้นที่การเปรียบเทียบระหว่างการรับรู้ประโยชน์ของเทคนิคทางการบัญชีเพื่อการจัดการในปัจจุบันหรือในอนาคต (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Luther & Longden, 2001; Wu, Boateng, & Drury, 2007) ประเด็นสุดท้าย คือ ให้คำอธิบายจากการสังเกตเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad & Mohamed Zabri, 2015; Newell & Seabrook, 2006; Pavlatos & Paggios, 2009)

งานวิจัยส่วนใหญ่จนถึงปัจจุบันมุ่งเน้นที่การบัญชีเพื่อการจัดการในบริษัทผลิตและให้ความสนใจเพียงเล็กน้อยกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีเพื่อการจัดการในโรงแรม (Pellinen, 2003) ตาม Wagenhofer (2006) การปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการได้รับการสืบค้นและเผยแพร่โดยนักวิจัยชาวเยอรมันท่านนี้ นอกจากนี้ Collier & Gregory (1995) ระบุว่าโรงแรมเป็นองค์ประกอบสำคัญของอุตสาหกรรมการบริการและยังอยู่ภายใต้การวิจัยอย่างจริงจัง นอกจากนี้ Chenhall (2003) ตระหนักว่าอุตสาหกรรมการบริการและการท่องเที่ยวเป็นโอกาสสำหรับการวิจัยในอนาคต ในขณะที่ Drury & Tayles (2005) แย้งว่าการบัญชีต้นทุนและการจัดการที่ใช้โดยองค์กรบริการมีแนวโน้มที่จะซับซ้อนกว่าองค์กรการผลิต นอกจากนี้ Pavlatos (2010) ชี้ให้เห็นว่าการวิจัยในอนาคตอาจตรวจสอบตัวแปรบริบทที่สำคัญอื่นๆ ที่มีผลต่อการออกแบบระบบบัญชีต้นทุนและการจัดการในอุตสาหกรรมบริการ

CIMA (2017) ได้กำหนดบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจขึ้นสำหรับธุรกิจยุคนี้ การบัญชีเพื่อการจัดการเป็นหัวใจสำคัญของการตัดสินใจที่มีคุณภาพเพราะการบัญชีเพื่อการจัดการจะนำไปสู่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมากที่สุดและการวิเคราะห์เพื่อสร้างและรักษามูลค่าทางธุรกิจ หลักการการบัญชีเพื่อการจัดการทั่วโลกนี้ได้แนะนำแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดในการบัญชีเพื่อการจัดการเพื่อให้แน่ใจว่าการตัดสินใจที่ยากลำบากสามารถนำมาผลักดันมูลค่าทางธุรกิจที่ยั่งยืนได้ ซึ่งการกำหนดบทบาทใหม่ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการของ CIMA (2017) ครั้งนี้ ได้นำไปสู่กรอบแนวคิดการวิจัยโดยคาดหวังว่าจะเป็นการค้นพบใหม่ คือ บทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการศึกษาครั้งนี้

ดังนั้น การบัญชีเพื่อการจัดการจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการสนับสนุนการตัดสินใจทางธุรกิจ ในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมามีการศึกษาจำนวนมากเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการและปัญหาทางการบัญชีเพื่อการจัดการ แต่การวิจัยทางการบัญชีเพื่อการจัดการส่วนใหญ่ศึกษาในอุตสาหกรรมบริการพิเศษ โดยการวิจัยทางการบัญชีเพื่อการจัดการในธุรกิจโรงแรมยังคงขาดแคลนการศึกษาวิจัยอยู่ จากข้อมูลของ Pavlatos & Paggios (2009) มีความต้องการเพิ่มขึ้นในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวปฏิบัติด้านการบัญชีในโรงแรมโดยเทคนิค

ทางการบัญชีเพื่อการจัดการเหล่านี้มีบทบาทสำคัญในกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหาร (Siriwiwattanakul and Nitirojntanad, 2016) อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมการท่องเที่ยวถูกคุกคามอย่างมากที่สุดในช่วงภาวะฉุกเฉินโรคระบาด COVID-19 ช่วงต้นปี 2563 เป็นต้นมา ทำให้ธุรกิจโรงแรมไม่สามารถเปิดดำเนินการได้ตามปกติ จึงส่งผลทำให้ธุรกิจโรงแรมที่ได้รับผลกระทบมากถึงกับบางโรงแรมปิดกิจการ ให้คนออก และปรับธุรกิจเป็นโรงแรมวิถีใหม่เพื่อความอยู่รอด ความเสี่ยงต่างๆ ที่เกิดขึ้นยิ่งทำให้การเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการใหม่ๆ ที่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่ซับซ้อนมีจำเป็นมากขึ้นต่อการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ ซึ่งผลลัพธ์จากการศึกษาครั้งนี้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ไม่มากก็น้อยเพื่อเพิ่มระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของธุรกิจต่อไป

2. วัตถุประสงค์

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ของการวิจัยหลัก 4 ประการดังนี้ 1) เพื่อตรวจสอบขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่ใช้โดยสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย 2) เพื่อระบุบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย 3) เพื่อศึกษาระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย และ 4) เพื่อแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยผ่านบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

3. การทบทวนวรรณกรรม และกรอบแนวคิด และสมมุติฐานการวิจัย

3.1 การทบทวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัยก่อนหน้านี้ซึ่งเป็นที่มาของกรอบแนวคิดในการวิจัย มีดังต่อไปนี้

3.1.1 ขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งตัวแปรที่อาจเกิดขึ้น 5 ตัวแปร ประกอบด้วย

1) ระบบการคิดต้นทุน (Costing systems) การวิจัยก่อนหน้านี้ระบุว่าข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยระบบการคิดต้นทุนนั้นมีการใช้งานที่หลากหลาย ซึ่งการใช้งานเหล่านี้รวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับราคา การควบคุมต้นทุน การประเมินกระบวนการผลิต และการกำหนดราคาโอน โดยการวิจัยเหล่านั้นได้มุ่งเน้นไปที่ระบบการคิดต้นทุนที่ธุรกิจใช้ ระบบงบประมาณ ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ และการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Drury et al., 1993)

2) ระบบงบประมาณ (Budgeting systems) การจัดทำงบประมาณเป็นระบบควบคุมที่สำคัญในเกือบทุกองค์กร โดยจุดสนใจหลักในการจัดทำงบประมาณนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์หลักในการใช้งานเป็นพื้นฐาน

(Hansen & Van der Stede, 2004) การวิจัยก่อนหน้านี้ระบุว่าวัตถุประสงค์หลักของการจัดทำงบประมาณ คือ การวางแผนโดยการคิดล่วงหน้าเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงิน กระแสเงินสด การทำงานแบบวันต่อวัน และการควบคุมต้นทุน (Abdel-Kader & Luther, 2006; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Sulaiman, Nik Ahmad, & Alwi., 2004) การจัดทำงบประมาณสามารถใช้สำหรับการประเมินผลการดำเนินงาน การสื่อสารเป้าหมาย และการสร้างกลยุทธ์ (Sulaiman et al., 2004) การประสานงานกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยธุรกิจ (Chenhall & Langfield-Smith, 1998)

3) ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Performance Evaluation Systems) การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นหน้าที่ที่สำคัญของการบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งการประเมินผลการปฏิบัติงานให้ข้อมูลสำหรับผู้จัดการเพื่อสนับสนุนการบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ขององค์กร (Jusoh, Ibrahim, & Zainuddin, 2008) อย่างไรก็ตาม Hall (2008) แย้งว่าในไม่กี่ปีที่ผ่านมาองค์กรต่างๆ ได้พยายามพัฒนาระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมมากขึ้น (Performance Measurement Systems หรือเรียกว่า PMS) เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้จัดการและพนักงานที่ช่วยในการจัดการการดำเนินงานธุรกิจ Hall เสริมว่า PMS ที่ครอบคลุมนั้นรวมถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานที่หลากหลายมากขึ้นและการประเมินผลการปฏิบัติงานที่เชื่อมโยงกับกลยุทธ์ของธุรกิจ Hall ยังกล่าวถึงตัวอย่างของเทคนิคยอดนิยมสำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงานที่กว้างขึ้น คือ ดัชนีชี้วัดที่สมดุล (Balanced Scorecard)

4) ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ (Decision Support System) การตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพเป็นปัจจัยสำคัญที่สำคัญที่สุดในสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว การวิเคราะห์การสนับสนุนการตัดสินใจสามารถแบ่งออกเป็นการวิเคราะห์ระยะสั้นและระยะยาว (Wu et al., 2007) นอกจากนี้ Abdel-Kader & Luther (2006) ระบุว่า สำหรับนักบัญชีเพื่อการจัดการ การตัดสินใจปกติหรือระยะสั้นสามารถใช้การวิเคราะห์ต้นทุน–ปริมาณ-กำไร (Cost-Volume-Profit หรือเรียกว่า CVP) การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ (Product Profitability Analysis) และการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้า (Customer Profitability Analysis หรือเรียกว่า CPA) เป็นการวิเคราะห์รายได้และต้นทุนสำหรับลูกค้าแต่ละราย การวิเคราะห์ช่วยให้ธุรกิจสามารถเข้าใจได้ว่า ลูกค้ารายใดมีส่วนสร้างกำไรให้กับธุรกิจเพื่อการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรที่จำกัดของธุรกิจให้กับลูกค้ารายนั้น

5) การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management Accounting ตัวย่อคือ SMA) เป็นข้อกำหนดและการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับตลาดผลิตภัณฑ์ของธุรกิจและโครงสร้างต้นทุนและต้นทุนของคู่แข่งและการตรวจสอบกลยุทธ์ขององค์กรและคู่แข่งในตลาดเหล่านี้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งการบัญชีเพื่อการจัดการแบบดั้งเดิมไม่ได้ให้ข้อมูลทางการเงินที่จำเป็นในการตรวจสอบกลยุทธ์ที่มีอยู่หรือการกำหนดกลยุทธ์เพื่อสนับสนุนการกำหนดข้อได้เปรียบในการแข่งขัน นอกจากนี้ SMA พยายามแก้ไขสถานการณ์นี้โดยให้การวิเคราะห์ทางการเงินเพื่อสนับสนุนการกำหนดข้อได้เปรียบในการแข่งขันที่ประสบความสำเร็จ การศึกษาส่วนใหญ่รายงานอัตราการยอมรับในระดับต่ำถึงปานกลางสำหรับแนวทางปฏิบัติของ SMA ตัวอย่างเช่น หนึ่งในเทคนิคที่ได้รับการยอมรับอย่างดีที่สุดของ SMA คือ การคิดต้นทุนเป้าหมายนั้นถูกใช้โดยบริษัทในสหราชอาณาจักรเพียงร้อยละ 24 เท่านั้น (Abdel-Kader & Luther, 2006) ในขณะที่ผลลัพธ์จากประเทศออสเตรเลียและอินเดียแสดงให้เห็นถึงร้อยละ 38 และ 35 ต่อการยอมรับเทคนิคนี้มาใช้ตามลำดับ

(Chenhall & Langfield-Smith, 1998) โดยทั่วไปแล้ว Abdel-Kader & Luther (2006) เปิดเผยว่าแม้ว่าการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้าและการวิเคราะห์ตำแหน่งในการแข่งขันนั้นถูกจ้างโดยผู้ตอบแบบสอบถามมากถึงร้อยละ 51 แต่เทคนิค SMA อื่นๆ เช่น การวิเคราะห์มูลค่าผู้ถือหุ้นและการวิเคราะห์อุตสาหกรรม ใช้น้อยกว่าร้อยละ 20 ของผู้ตอบแบบสอบถาม

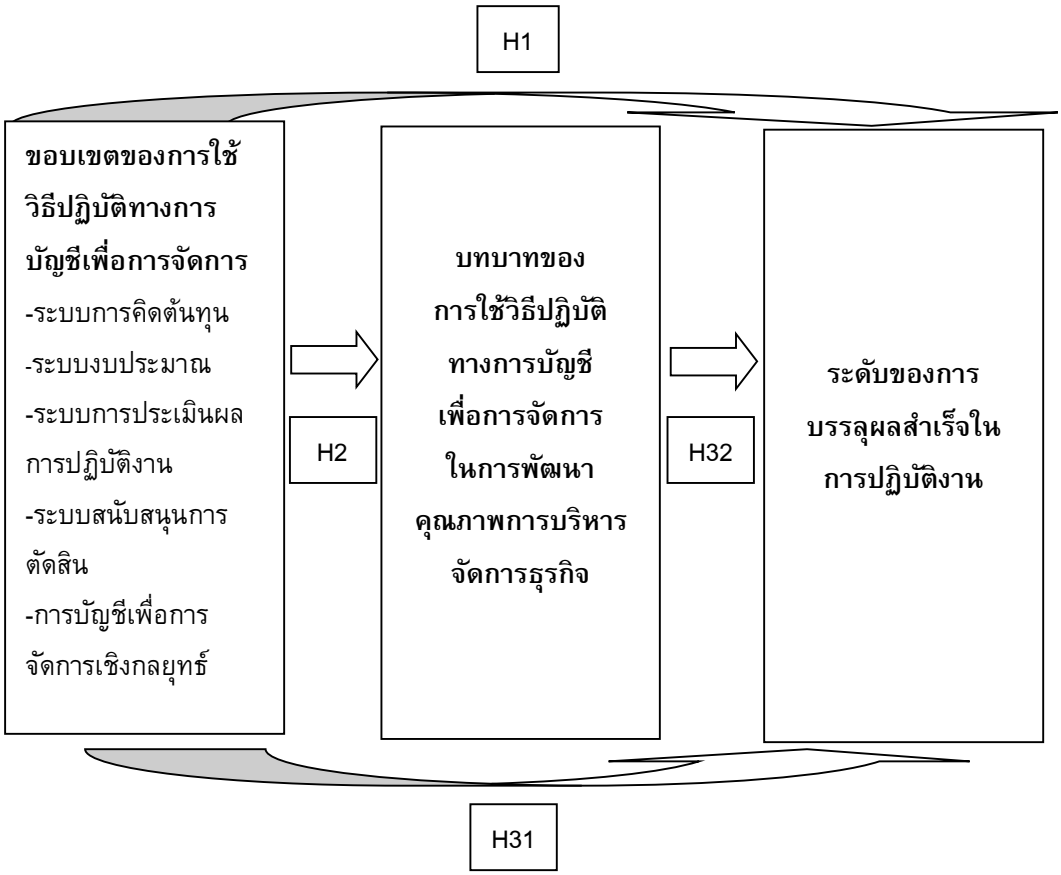
3.1.2 บทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ ซึ่ง CIMA (2017) ได้กำหนดหลักการการบัญชีเพื่อการจัดการทั่วโลกถูกสร้างขึ้นสำหรับยุคของธุรกิจนี้ การบัญชีเพื่อการจัดการเป็นหัวใจสำคัญของการตัดสินใจที่มีคุณภาพเพราะการบัญชีเพื่อการจัดการจะนำไปสู่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมากที่สุดและการวิเคราะห์เพื่อสร้างและรักษามูลค่าทางธุรกิจ หลักการการบัญชีเพื่อการจัดการทั่วโลกนี้ได้แนะนำแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดในการบัญชีเพื่อการจัดการเพื่อให้แน่ใจว่าการตัดสินใจที่ยากลำบากสามารถนำมาผลักดันมูลค่าทางธุรกิจที่ยั่งยืนได้ ซึ่งประกอบด้วยหน้าที่ของการบัญชีเพื่อการจัดการ 14 ด้าน ได้แก่ (1) ด้านการแปลงต้นทุนและการจัดการ (2) ด้านการรายงานภายนอก (3) ด้านกลยุทธ์ทางการเงิน (4) ด้านการควบคุมภายใน (5) ด้านการประเมินผลการลงทุน (6) ด้านการจัดการและควบคุมงบประมาณ (7) ด้านราคาส่วนลด และการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ (8) ด้านการจัดการโครงการ (9) ด้านการยึดติดและปฏิบัติตามกฎข้อบังคับ (10) ด้านการจัดการทรัพยากร (11) ด้านการจัดการความเสี่ยง (12) ด้านการจัดการภาษีเชิงกลยุทธ์ (13) ด้านการจัดการธุรกรรมทางการเงินและเงินสด และ (14) ด้านการตรวจสอบภายใน

3.1.3 บทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการและการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน การทำงานขององค์กรอาจถูกมองว่าเป็นขอบเขตที่องค์กรประสบความสำเร็จในการบรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ตัวอย่างของมาตรการประสิทธิภาพ เช่น ผลผลิต ต้นทุน คุณภาพ กำหนดการส่งมอบ ส่วนแบ่งตลาด อัตราการเติบโตของยอดขาย กำไรจากการดำเนินงาน กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ผลตอบแทนจากการลงทุน การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ กิจกรรมการวิจัยและพัฒนา และการพัฒนาบุคลากร เป็นต้น แม้ว่านักวิจัยจำนวนมากมีมุมมองขั้นสูงว่าระบบการบัญชีเพื่อการจัดการที่ปรับปรุงแล้วจะนำไปสู่การบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของธุรกิจ มีงานวิจัยจำนวนจำกัดที่สนับสนุนการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการและการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของธุรกิจ ซึ่งการศึกษาก่อนหน้านี้พบว่าผลลัพธ์ที่หลากหลายทั้งแง่ผลบวกและผลลบในบทบาทของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่มีต่อการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของธุรกิจ (Mia & Clarke, 1999)

3.2 กรอบแนวคิด

การศึกษาบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุยครั้งนี้ มีกรอบแนวความคิดภายใต้การบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีฉุกเฉิน (Contingency Theory) ซึ่งถือเป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับในเชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าการเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ต่างหาก ซึ่งประกอบด้วย ตัวแปรอิสระ (Independent variable หรือ IV) ได้แก่ ขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ ได้แก่ ระบบการคิดต้นทุน ระบบงบประมาณ ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ และการบัญชีเพื่อการจัดการ

เชิงกลยุทธ์ ตัวแปรแทรกซ้อน (Mediating variable หรือ ME) ได้แก่ บทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ และตัวแปรตาม (Dependent variable หรือ DV) ได้แก่ ระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน ตามภาพที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการศึกษาครั้งนี้

ที่มา: Ahmad, 2012; Chand & Ambardar, 2013; CIMA, 2017; Pavlatos & Paggios, 2009; Sulaiman et al., 2004; Sunarni, 2014

3.3 สมมุติฐานการวิจัย

จากวัตถุประสงค์ของการวิจัยหลัก และกรอบแนวคิดในการศึกษาครั้งนี้ สามารถแสดงในแง่ของสมมติฐานทั่วไปสำหรับการทดสอบเชิงประจักษ์ ดังนี้

สมมติฐานที่ 1: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน

สมมติฐานที่ 2: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ

สมมติฐานที่ 3: บทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน

4. วิธีดำเนินการวิจัย

4.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรเชิงปริมาณ คือ โรงแรมบนเกาะสมุย จังหวัดสุราษฎร์ธานี โดยแยกประชากรออกเป็น 5 กลุ่มประชากรย่อย ได้แก่ โรงแรมระดับ 5 ดาว โรงแรมระดับ 4 ดาว โรงแรมระดับ 3 ดาว โรงแรมระดับ 2 ดาว และโรงแรมระดับ 1 ดาว รวมจำนวนประชากรทั้งสิ้น 444 โรงแรม วิธีการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างเชิงปริมาณเป็นกรณีที่ประชากรมีจำนวนแน่นอน (Finite population) สำหรับงานวิจัยฉบับนี้ใช้สูตรคำนวณกลุ่มตัวอย่างของ Yamane (1973) ซึ่งได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 211 ตัวอย่าง แล้วสุ่มอย่างง่าย (Random sampling) (โดยถือว่าทุกๆ โรงแรมในประชากรมีโอกาสที่จะถูกเลือกเท่าๆ กัน การสุ่มจะมีรายชื่อประชากรทั้งหมดและมีการให้เลขกำกับ)

4.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้จะเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารด้านการบัญชีและการเงิน ผู้จัดการฝ่ายบัญชี และนักบัญชีบริหารที่มีบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย โดยมีวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลแบบสอบถาม (Questionnaire) และแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) ได้แก่ 1) การสัมภาษณ์แบบตัวต่อตัว (Face-to-Face Interview) 2) การสำรวจโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire Survey) และ 3) การสำรวจออนไลน์โดยใช้อีเมล์ (Online Survey by E-mail)

เนื่องจากสถานการณ์ฉุกเฉินโรคระบาด COVID-19 ทำให้โรงแรมปิด จึงใช้การสำรวจจากการแจกแบบสอบถาม (Questionnaire) และแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) จากการสัมภาษณ์แบบตัวต่อตัว (Face-to-Face Interview) ได้ในช่วง ธ.ค. 62 ถึง ก.พ. 63 และหลังจากประกาศพระราชกำหนดในสถานการณ์ฉุกเฉิน จึงใช้การสำรวจออนไลน์โดยใช้อีเมล์ (Online Survey by E-mail) โดยการส่ง link ของ Google Form ทางอีเมล์บางส่วนเฉพาะส่วนที่ขาดจากการสำรวจโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire Survey) ซึ่งได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 211 ตัวอย่าง ประกอบด้วย โรงแรมระดับ 3 ดาว จำนวน 196 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 92.89) และโรงแรมระดับ 4 ดาว จำนวน 15 ตัวอย่าง (คิดเป็นร้อยละ 7.11)

4.3 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

เครื่องมือการรวบรวมข้อมูล ขั้นตอนแรก คือ แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) และขั้นตอนต่อมา คือ แบบสอบถามเชิงสำรวจที่ถามผู้บริหารด้านการบัญชีและการเงิน ผู้จัดการฝ่ายบัญชี และนักบัญชีบริหาร คำถามในแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างและแบบสอบถามเชิงสำรวจได้พัฒนาขึ้นตามข้อมูลจากวรรณกรรมที่เหมาะสมและมีความเกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น Abernethy & Lilis (1995), Ahmad (2012), CIMA (2017), Hall (2008), Hansen & Van Der Stede (2004), Hoque (2004), Hoque & James (2000), Hyvönen (2007), Jusoh et al. (2008), Merchant (1981), Perera, Harrison, & Poole (1997), Sharma, Jones, & Ratnatunga (2006), Shields (1995), Tayles, Pike, & Sofian (2007) และ Turner, Way, Hodari, & Witteman (2017) เป็นต้น

การศึกษาครั้งนี้ใช้วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยใช้สถิติในการวิจัยดังนี้

การคำนวณค่าสถิติพรรณนา (Description Statistics) เพื่อศึกษา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) เป็นรูปแบบเพื่อใช้ทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับโครงสร้างขององค์ประกอบว่า องค์ประกอบแต่ละตัวประกอบด้วยตัวแปรอะไรบ้าง และตัวแปรแต่ละตัวควรมีน้ำหนักความสัมพันธ์มากน้อยเพียงใด ตรงกับโมเดลหรือทฤษฎีที่ใช้พิสูจน์หรือไม่ ตัวแปรที่คัดเลือกมาวิเคราะห์องค์ประกอบต้องเป็นตัวแปรที่มีค่าต่อเนื่อง หรือมีค่าในมาตราระดับช่วง (Interval Scale) และมาตราอัตราส่วน (Ratio Scale) และต้องปรับให้เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) (ธีระดา ภิญโญ, 2561) ซึ่งการศึกษาครั้งนี้มีการแบ่งกลุ่มตัวแปรอิสระ จำนวน 5 กลุ่ม รวมทั้งหมด 51 ตัวแปร และตัวแปรแทรกซ้อน จำนวน 14 กลุ่ม รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร โดยใช้ค่ามัธยฐาน (Median) ถ้าค่าที่ได้จากตัวแปรมากกว่าค่ามัธยฐานของกลุ่ม จัดเป็นกลุ่มสูง มีค่าเท่ากับ 1 และถ้าค่าที่ได้จากตัวแปรน้อยกว่าหรือเท่ากับค่ามัธยฐานของกลุ่ม จัดเป็นกลุ่มต่ำ มีค่าเท่ากับ 0

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) ที่ใช้ในการทดสอบการแบ่งกลุ่มตัวแปรอิสระ จำนวน 5 กลุ่ม รวมทั้งหมด 51 ตัวแปร ตัวแปรแทรกซ้อน จำนวน 14 กลุ่ม รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร และตัวแปรตาม จำนวน 3 กลุ่ม รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร โดยองค์ประกอบหลักการวิเคราะห์ส่วนประกอบของรายการทั้งหมดถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันในปัจจัยเดียว มีค่าวัดความมั่นคงภายในของโครงสร้างซึ่งวัดจากค่า Cronbach's alpha มากกว่า 0.70 ที่กำหนดโดย Nunnally (1978) มีค่าวัดความเพียงพอของการสุ่มตัวอย่างซึ่งวัดจากค่า Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) มากกว่า 0.50; Bartlett's test of sphericity measure of Chi-Square มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (2-tailed); ค่าตัวประกอบโหลด (Factor Loading) มากกว่า .30; การวัดค่าเปอร์เซ็นต์ของความแปรปรวนที่อธิบาย (Percentage of Variance Explained) ระหว่างร้อยละ 0.00 ถึง 100.00 และค่าไอเก็น (Eigen Value) มากกว่า 1.00 (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham 2006)

การหาสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ ตัวแปรแทรกซ้อน และตัวแปรตาม โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ .05 ($p < .05$) และถ้าค่าความสัมพันธ์มีค่ามากกว่า .80 จะเกิดปัญหาจากการที่ตัวแปรมีความสัมพันธ์ในระดับสูงมาก (Multicollinearity) ซึ่งมีการใช้ในการศึกษาของ Field (2000) และ Mangena & Pike (2005)

การวิเคราะห์การถดถอยโดยลำดับขั้น (Hierarchical Regression Analysis) เป็นการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Independent Variable หรือ IV) ตัวแปรแทรกซ้อน (Mediating Variable หรือ ME) และตัวแปรตาม (Dependent Variable หรือ DV) โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05 ($p < .05$) และมีรูปแบบของสมการที่ยอมรับมาจาก Muller, Judd, & Yzerbyt (2005) ดังนี้

$$DV = \beta_{10} + \beta_{11}IV + \varepsilon_1 \quad (1)$$

$$ME = \beta_{20} + \beta_{21}IV + \varepsilon_2 \quad (2)$$

$$DV = \beta_{30} + \beta_{31}IV + \beta_{32}ME + \varepsilon_3 \quad (3)$$

โดยผลการวิเคราะห์การถดถอยโดยลำดับขั้น (Hierarchical Regression) ตามรูปแบบของสมการดังกล่าวข้างต้น มีเงื่อนไขและค่าสถิติในการยอมรับสมมุติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 1: บทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ เป็นตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect Mediator Variable หรือ ME) มีผลกระทบต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ เป็นตัวแปรอิสระ (Independent Variable หรือ IV) กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน เป็นตัวแปรตาม (Dependent Variable หรือ DV)

ผลการวิเคราะห์บทบาทของตัวแปรแทรกซ้อน มี 4 เงื่อนไข ได้แก่ (เงื่อนไขที่ 1 จากสมการที่ 1) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ (IV) กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน (Y) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_{11} < .05$) (เงื่อนไขที่ 2 จากสมการที่ 2) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ (IV) กับบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ (ME) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_{21} < .05$) (เงื่อนไขที่ 3 จากสมการที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ (ME) กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน (DV) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_{32} < .05$) และ (เงื่อนไขที่ 4 จากสมการที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ (IV) กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน (DV) คือ ค่า β_{31} โดยที่ค่า Standardized Beta จากสมการที่ 3 หรือ β_{31} จะต้องมีค่าน้อยกว่า Standardized Beta จากสมการที่ 1 หรือ β_{11} ($\beta_{31} < \beta_{11}$) นอกจากนี้ ถ้าค่า β_{31} มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_{31} < .05$) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนบางส่วน (Partial Mediator Variable) หรือ ถ้าค่า β_{31} ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta_{31} > .05$) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect mediator variable) (Baron & Kenny, 1986, p. 1177)

โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05 ($p < .05$); ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยคะแนนมาตรฐาน (Std. Beta) มีเครื่องหมายเป็นบวก (+); ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบความเป็นอิสระกันของค่าคลาดเคลื่อน (Durbin-Watson) มีค่าระหว่าง 1.65 ถึง 2.35 เพื่อยืนยันว่าไม่เกิด autocorrelation (สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์, 2548);

ค่า VIF ต่ำกว่า 10 และค่า Tolerance มากกว่า .10 (Hair et al., 2006) ในการยอมรับสมมุติฐานการวิจัยนี้ วิธีการหาค่าเฉลี่ยของการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ

ขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ เป็นตัวแปรอิสระ (Independent Variable หรือ IV) ซึ่งประกอบด้วย IV1 การใช้ระบบการคิดต้นทุน (จำนวน 7 เทคนิค) IV2 การใช้ระบบงบประมาณ (จำนวน 16 เทคนิค) IV3 การใช้ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน (จำนวน 13 เทคนิค) IV4 การใช้ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ (จำนวน 9 เทคนิค) IV5 การใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (จำนวน 6 เทคนิค) และ IVT รวมทั้งหมดจำนวน 51 เทคนิค มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval Scale) จากระดับ 1 ไม่ค่อยได้ใช้ ระดับ 2 ใช้นานๆ ครั้ง ระดับ 3 ใช้เป็นครั้งคราว ระดับ 4 ใช้บ่อย และระดับ 5 ใช้บ่อยมาก รวมทั้งถ้ามีการใช้เท่ากับ 1 และถ้าไม่มีการใช้ เท่ากับ 0 ดังนั้น ค่าเฉลี่ยที่ได้จากการเลือกเทคนิคมาใช้บ้าง/ไม่ใช้บ้าง การวิจัยครั้งนี้ยึดหลักการให้คะแนนแบบไม่เกี่ยวข้อง (Not applicable ตัวย่อ คือ N/A) ในกรณีที่ไม่มีเลือกการใช้เทคนิคก็จะไม่นำมาคิดคะแนนที่ตัวตั้งและไม่นับจำนวนที่ตัวหาร ซึ่งเป็นการศึกษาตามงานวิจัยของ Ahmad (2012) และ Cooke (1989) ดังนี้

$$TD = \sum_{i=1}^{n} AD_i$$

ที่ซึ่ง TD (Total Score) หมายถึง คะแนนรวมที่มีการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการทั้งหมด

AD (Actual Score) หมายถึง มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval Scale) จากระดับ 1 ไม่ค่อยได้ใช้ ระดับ 2 ใช้นานๆ ครั้ง ระดับ 3 ใช้เป็นครั้งคราว ระดับ 4 ใช้บ่อย และระดับ 5 ใช้บ่อยมาก

n (Actual Number of Items) หมายถึง จำนวนเทคนิคที่มีการใช้จริง ซึ่งจะมีค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับจำนวนแต่ละด้าน (IV1 ถึง IV5) และ IVT รวมทั้งหมด 51 เทคนิค เมื่อระบุว่ามีการใช้ ก็จะได้ 1 คะแนน และถ้าไม่มีการใช้ ก็จะได้ 0 คะแนน แสดงว่ารายการนี้ไม่เกี่ยวข้อง (Not Applicable ตัวย่อ คือ N/A) ที่จะใช้วัดค่าจึงให้ตัดรายการนี้ออกจากการวัดค่า ดังนั้น ค่าของ n จึงมีค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับ จำนวนแต่ละด้าน (IV1 ถึง IV5) และ IVT รวมทั้งหมด 51 เทคนิค

ดังนั้น ค่าเฉลี่ย ($\bar{x}$) ที่ได้จากการเลือกเทคนิคมาใช้บ้าง/ไม่ใช้บ้าง มีดังนี้

$$\bar{x} = TD / n$$

ซึ่ง n มีค่าระหว่าง 1 ถึง 51;
$\bar{x}$ มีค่าระหว่าง 1.00 ถึง 5.00

วิธีการหาค่าเฉลี่ยของบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ

บทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจเป็นตัวแปรแทรกซ้อน (Mediator variable หรือ ME) ซึ่งประกอบด้วย ME1 การแปลงต้นทุนและการจัดการ (จำนวน 2 ตัวแปร) ME2 การรายงานภายนอก (จำนวน 1 ตัวแปร) ME3 กลยุทธ์ทางการเงิน (จำนวน 2 ตัวแปร)

ME4 การควบคุมภายใน (จำนวน 1 ตัวแปร ME5 การประเมินผลการลงทุน (จำนวน 1 ตัวแปร) ME6 การจัดการและควบคุมงบประมาณ (จำนวน 2 ตัวแปร) ME7 ราคา ส่วนลด และการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ (จำนวน 1 ตัวแปร) ME8 การจัดการโครงการ (จำนวน 1 ตัวแปร) ME9 การยึดติดและปฏิบัติตามกฎข้อบังคับ (จำนวน 1 ตัวแปร) ME10 การจัดการทรัพยากร (จำนวน 1 ตัวแปร) ME11 การจัดการความเสี่ยง (จำนวน 1 ตัวแปร) ME12 การจัดการภาษีเชิงกลยุทธ์ (จำนวน 1 ตัวแปร) ME13 การจัดการธุรกรรมทางการเงินและเงินสด (จำนวน 1 ตัวแปร) ME14 การตรวจสอบภายใน (จำนวน 1 ตัวแปร) และ MET รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval scale) จากระดับ 1 มีส่วนช่วยน้อยที่สุด ระดับ 2 มีส่วนช่วยน้อย ระดับ 3 มีส่วนช่วยปานกลาง ระดับ 4 มีส่วนช่วยมาก และระดับ 5 มีส่วนช่วยมากที่สุด รวมทั้งมีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ อย่างน้อย 1 เทคนิค จึงนำมาวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

$$TD = \sum_{i=1}^{n} AD_i$$

ที่ซึ่ง TD (Total Score) หมายถึง คะแนนรวมที่มีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจทั้งหมด

AD (Actual Score) หมายถึง มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval Scale) จากระดับ 1 มีส่วนช่วยน้อยที่สุด ระดับ 2 มีส่วนช่วยน้อย ระดับ 3 มีส่วนช่วยปานกลาง ระดับ 4 มีส่วนช่วยมาก และระดับ 5 มีส่วนช่วยมากที่สุด

n (Actual Number of Items) หมายถึง จำนวนตัวแปรที่มีแต่ละกลุ่ม (ME1 ถึง ME14) และ MET รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร เมื่อระบุว่ามีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ อย่างน้อย 1 เทคนิค แสดงว่ารายการนี้เกี่ยวข้อง ดังนั้น ค่าของ n จึงมีค่าเท่ากับจำนวนแต่ละกลุ่ม (ME1 ถึง ME14) และ MET รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร

ดังนั้น ค่าเฉลี่ย ($\bar{x}$) ที่มีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ อย่างน้อย 1 เทคนิค มีดังนี้

$$\bar{x} = TD / n$$

ซึ่ง n มีค่าระหว่าง 1 ถึง 17;
$\bar{x}$ มีค่าระหว่าง 1.00 ถึง 5.00

วิธีการหาค่าเฉลี่ยของระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน

ระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน เป็นตัวแปรตาม (Dependent Variable หรือ DV) ซึ่งประกอบด้วย DV1 การบรรลุผลการดำเนินงานด้านการเงิน (จำนวน 5 ตัวแปร) DV2 การบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน (จำนวน 7 ตัวแปร) DV3 การบรรลุผลการดำเนินงานด้านธุรกิจโรงแรม (จำนวน 8 ตัวแปร) และ DVT รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval Scale) จากระดับ 1 มีการเติบโตลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ระดับ 2 มีการเติบโตลดลง ระดับ 3 มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง ระดับ 4 มีการเติบโตเพิ่มขึ้น และระดับ 5 มีการเติบโตเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา (ปีพ.ศ. 2560, 2561 และ

2562) รวมทั้งมีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ อย่างน้อย 1 เทคนิค จึงนำมาวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

$$TD = \sum_{i=1}^{n} AD_i$$

ที่ซึ่ง TD (Total Score) หมายถึง คะแนนรวมระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานทั้งหมด

AD (Actual Score) หมายถึง มีการให้คะแนนแบบค่าช่วง (Interval Scale) จากระดับ 1 มีการเติบโตลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ระดับ 2 มีการเติบโตลดลง ระดับ 3 มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง ระดับ 4 มีการเติบโตเพิ่มขึ้น และระดับ 5 มีการเติบโตเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา (ปีพ.ศ. 2560, 2561 และ 2562)

n (Actual Number of Items) หมายถึง จำนวนตัวแปรที่มีแต่ละกลุ่ม (DV1 ถึง DV3) และ DVT รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร เมื่อระบุว่ามีการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ อย่างน้อย 1 เทคนิค แสดงว่ารายการนี้เกี่ยวข้อง ดังนั้น ค่าของ n จึงมีค่าเท่ากับจำนวนแต่ละกลุ่ม (DV1 ถึง DV3) และ DVT รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร

ดังนั้น ค่าเฉลี่ย ($\bar{x}$) ระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการอย่างน้อย 1 เทคนิค มีดังนี้

$$\bar{x} = TD / n$$

ซึ่ง n มีค่าระหว่าง 1 ถึง 20;
$\bar{x}$ มีค่าระหว่าง 1.00 ถึง 5.00

5. ผลการวิจัยและอภิปรายผล

5.1 ผลการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มีผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยหลัก ดังนี้

ผลการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis Results)

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยซึ่งถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันเป็นปัจจัยเดียวได้ของตัวแปรอิสระ ตัวแปรแทรกซ้อน และตัวแปรตาม (N=211)

Constructs and scale items	Factor loading	
	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด
IVT ตัวแปรอิสระ จำนวน 5 กลุ่ม รวมทั้งหมด 51 ตัวแปร	.476	.963
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	.768	
Bartlett's Test of Sphericity (Chi-Square)	716.626**	
Eigen value	3.267	
Percentage of variance explained	65.337	

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยซึ่งถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันเป็นปัจจัยเดียวได้ของตัวแปรอิสระ ตัวแปรแทรกซ้อน และตัวแปรตาม (N=211) (ต่อ)

Constructs and scale items	Factor loading	
	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด
Cronbach's alpha	.859	
MET ตัวแปรแทรกซ้อน จำนวน 14 กลุ่ม รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร	.618	.918
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	.796	
Bartlett's Test of Sphericity (Chi-Square)	5923.061**	
Eigen value	10.634	
Percentage of variance explained	62.555	
Cronbach's alpha	.959	
DVT ตัวแปรตาม จำนวน 3 กลุ่ม รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร	.679	.935
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	.846	
Bartlett's Test of Sphericity (Chi-Square)	10287.185**	
Eigen value	14.434	
Percentage of variance explained	72.171	
Cronbach's alpha	.977	

จากตารางที่ 1 พบว่า รายการทั้งหมดของ 1) ตัวแปรอิสระ จำนวน 5 กลุ่ม รวมทั้งหมด 51 ตัวแปร ถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันเป็นปัจจัยเดียวได้ 2) ตัวแปรแทรกซ้อน จำนวน 14 กลุ่ม รวมทั้งหมด 17 ตัวแปร ถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันเป็นปัจจัยเดียวได้ และ 3) ตัวแปรตาม จำนวน 3 กลุ่ม รวมทั้งหมด 20 ตัวแปร ถูกจัดกลุ่มเข้าด้วยกันเป็นปัจจัยเดียวได้ โดยทั้ง 3 ตัวแปร มีค่าวัดความมั่นคงภายในของโครงสร้างซึ่งวัดจากค่า Cronbach's alpha มากกว่า 0.70 ที่กำหนดโดย Nunnally (1978) มีค่าวัดความเพียงพอของการสุ่มตัวอย่างซึ่งวัดจากค่า Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) มากกว่า 0.50; Bartlett's Test of Sphericity Measure of Chi-Square มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (2-tailed); ค่าตัวประกอบโหลด (Factor Loading) มากกว่า .30; การวัดค่าเปอร์เซ็นต์ของความแปรปรวนที่อธิบาย (Percentage of Variance Explained) ระหว่างร้อยละ 0.00 ถึง 100.00 และค่าไอเก็น (Eigen Value) มากกว่า 1.00 (Hair et al., 2006)

สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

สถิติเชิงพรรณนา ซึ่งประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation ใช้ตัวย่อว่า S.D.) และการประเมินผลที่สำคัญโดยแยกตามวัตถุประสงค์การวิจัยครั้งนี้ มีดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ที่ 1 เพื่อตรวจสอบขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่ใช้โดยสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

เกณฑ์ที่ใช้ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้

ไม่ค่อยได้ใช้	นาน ๆ ใช้ครั้ง	ใช้เป็นครั้งคราว	ใช้บ่อย	ใช้บ่อยมาก
1.00 – 1.49	1.50 – 2.49	2.50 – 3.49	3.50 – 4.49	4.50 – 5.00

ตารางที่ 2 สถิติเชิงพรรณนาและการประเมินผลเพื่อตรวจสอบขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ

Constructs and scale items	Mean (S.D.)	การแปลความหมาย
IV1 รายด้าน: การใช้ระบบการคิดต้นทุน (N = 180)	3.08 (.47)	ใช้เป็นครั้งคราว
IV2 รายด้าน: การใช้ระบบงบประมาณ (N = 198)	3.36 (.52)	ใช้เป็นครั้งคราว
IV3 รายด้าน: การใช้ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน (N = 160)	3.64 (.76)	ใช้บ่อย
IV4 รายด้าน: การใช้ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ (N = 130)	3.51 (.77)	ใช้บ่อย
IV5 รายด้าน: การใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (N = 162)	3.83 (.73)	ใช้บ่อย
IVT ภาพรวมทั้ง 5 ด้าน (N = 211)	3.39 (.56)	ใช้เป็นครั้งคราว

จากตารางที่ 2 พบว่า กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 211 ตัวอย่าง มีขอบเขตของการใช้ (ลำดับที่ 1) ระบบงบประมาณ จำนวน 198 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 93.84 (ลำดับที่ 2) ระบบการคิดต้นทุน จำนวน 180 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 85.31 (ลำดับที่ 3) การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ จำนวน 162 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 76.78 (ลำดับที่ 4) ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน จำนวน 160 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 75.83 และ (ลำดับที่ 5) ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ จำนวน 130 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 61.61

วัตถุประสงค์ที่ 2 เพื่อระบุบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

เกณฑ์ที่ใช้ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยเกี่ยวกับบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการมีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุยออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้

มีส่วนช่วยน้อยที่สุด	มีส่วนช่วยน้อย	มีส่วนช่วยปานกลาง	มีส่วนช่วยมาก	มีส่วนช่วยมากที่สุด
1.00 – 1.49	1.50 – 2.49	2.50 – 3.49	3.50 – 4.49	4.50 – 5.00

ตารางที่ 3 สถิติเชิงพรรณนาและการประเมินผลเพื่อระบุบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ (N=211)

Constructs and scale items	Mean (S.D.) ลำดับที่	การแปลความหมาย
ME1 รายด้าน: การแปลงต้นทุนและการจัดการ	3.94 (.59)	มีส่วนช่วยมาก
ME2 รายด้าน: การรายงานภายนอก	3.91 (.76)	มีส่วนช่วยมาก
ME3 รายด้าน: กลยุทธ์ทางการเงิน	3.79 (.52)	มีส่วนช่วยมาก
ME4 รายด้าน: การควบคุมภายใน	4.18 (.74)	มีส่วนช่วยมาก
ME5 รายด้าน: การประเมินผลการลงทุน	3.85 (.62)	มีส่วนช่วยมาก
ME6 รายด้าน: การจัดการและควบคุมงบประมาณ	4.09 (.57)	มีส่วนช่วยมาก
ME7 รายด้าน: ราคา ส่วนลด และการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์	4.18 (.65)	มีส่วนช่วยมาก
ME8 รายด้าน: การจัดการโครงการ	3.93 (.48)	มีส่วนช่วยมาก
ME9 รายด้าน: การยึดติดและปฏิบัติตามกฎข้อบังคับ	3.93 (.55)	มีส่วนช่วยมาก
ME10 รายด้าน: การจัดการทรัพยากร	4.04 (.56)	มีส่วนช่วยมาก
ME11 รายด้าน: การจัดการความเสี่ยง	3.68 (.65)	มีส่วนช่วยมาก
ME12 รายด้าน: การจัดการภาษีเชิงกลยุทธ์	3.90 (.71)	มีส่วนช่วยมาก
ME13 รายด้าน: การจัดการธุรกรรมทางการเงินและเงินสด	3.82 (.61)	มีส่วนช่วยมาก
ME14 รายด้าน: การตรวจสอบภายใน	3.94 (.67)	มีส่วนช่วยมาก
MET ภาพรวมทั้ง 14 ด้าน	3.95 (.50)	มีส่วนช่วยมาก

จากตารางที่ 3 พบว่า การประเมินผลที่สำคัญของ MET ภาพรวมทั้ง 14 ด้าน มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.95 การแปลความหมาย คือ มีส่วนช่วยมาก ซึ่งประกอบด้วย (ลำดับที่ 1) ME7 (ลำดับที่ 2) ME4 (ลำดับที่ 3) ME6 (ลำดับที่ 4) ME10 (ลำดับที่ 5) ME1 (ลำดับที่ 6) ME14 (ลำดับที่ 7) ME8 (ลำดับที่ 8) ME9 (ลำดับที่ 9) ME2 (ลำดับที่ 10) ME12 (ลำดับที่ 11) ME5 (ลำดับที่ 12) ME13 (ลำดับที่ 13) ME3 และ (ลำดับที่ 14) ME11 ทั้ง 14 ด้าน มีค่าเฉลี่ยสูงสุด เท่ากับ 4.18 และค่าเฉลี่ยต่ำสุด เท่ากับ 3.68 การแปลความหมาย คือ มีส่วนช่วยมาก ทุกด้าน

วัตถุประสงค์ที่ 3 เพื่อศึกษาระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

เกณฑ์ที่ใช้ในการแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ยของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานที่โรงแรมมีการเติบโตในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา (ปีพ.ศ. 2560, 2561 และ 2562) ออกเป็นช่วงดังต่อไปนี้

มีการเติบโตลดลงอย่างมีนัยสำคัญ	มีการเติบโตลดลง	มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง	มีการเติบโตเพิ่มขึ้น	มีการเติบโตเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
1.00 – 1.49	1.50 – 2.49	2.50 – 3.49	3.50 – 4.49	4.50 – 5.00

ตารางที่ 4 สถิติเชิงพรรณนาและการประเมินผลเพื่อศึกษาระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน (N = 211)

Constructs and scale items	Mean (S.D.)	การแปลความหมาย
DV1 รายด้าน: การบรรลุผลการดำเนินงานด้านการเงิน	3.24 (.89)	มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง
DV2 รายด้าน: การบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน	3.44 (.75)	มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง
DV3 รายด้าน: การบรรลุผลการดำเนินงานด้านธุรกิจโรงแรม	3.18 (.93)	มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง
DVT ภาพรวมระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน	3.29 (.78)	มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง

จากตารางที่ 4 พบว่า การประเมินผลที่สำคัญของ DVT ภาพรวมระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน (N=211) มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.29 การแปลความหมาย คือ มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งประกอบด้วย (ลำดับที่ 1) DV2 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.44 (ลำดับที่ 2) DV1 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านการเงิน มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.24 และ (ลำดับที่ 3) DV3 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านธุรกิจโรงแรม มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.18 การแปลความหมายทั้ง 3 ด้าน คือ มีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลง

การทดสอบตัวแปรอิสระกับตัวแปรแทรกซ้อนมีความสัมพันธ์กันในระดับที่สูงจากเมทริกซ์สหสัมพันธ์ (Multicollinearity Testing From Correlation Matrix)

วัตถุประสงค์ที่ 4 เพื่อแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน โดยผ่านบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมุติฐานดังกล่าวข้างต้นมี 2 ขั้นตอน ดังนี้

(ขั้นตอนที่ 1) การหาสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรแทรกซ้อน โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ .05 ($p < .05$) และถ้าค่าความสัมพันธ์มีค่ามากกว่า .80 จะเกิดปัญหาจากการที่ตัวแปรมีความสัมพันธ์ในระดับสูงมาก (Multicollinearity) (Field, 2000; Mangena & Pike, 2005)

ตารางที่ 5 การทดสอบตัวแปรอิสระกับตัวแปรแทรกซ้อนมีความสัมพันธ์กันในระดับที่สูงจากเมทริกซ์สหสัมพันธ์ (Multicollinearity Testing from Correlation Matrix)

ตัวแปร ME	ตัวแปร IV					
	IV1	IV2	IV3	IV4	IV5	IVT
ME1	-.231**	.056	.065	.129	.139*	.087
ME2	.165*	.408**	.124	.508**	.448**	.443**
ME3	-.125	.279**	.267**	.356**	.389**	.330**
ME4	-.094	-.231**	-.241**	-.155*	-.104	-.167*
ME5	-.189**	.114	.100	.187**	.129	.124
ME6	.056	.217**	-.078	.291**	.281**	.233**
ME7	.003	.331**	.045	.407**	.386**	.338**
ME8	-.090	-.240**	-.248**	-.192**	-.225**	-.228**
ME9	-.135*	.350**	.339**	.400**	.353**	.350**
ME10	.183**	.489**	.150*	.540**	.481**	.477**
ME11	.410**	.212**	-.211**	.293**	.347**	.280**
ME12	-.199**	.091	.076	.163*	.128	.123
ME13	-.094	-.231**	-.241**	-.155*	-.104	-.167*
ME14	-.189**	.114	.100	.187**	.129	.124
MET	-.317**	.331**	.310**	.407**	.384**	.336**

** Correlation is significant at the .01 level (2-tailed), * Correlation is significant at the .05 level (2-tailed).

จากตารางที่ 5 พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรแทรกซ้อนทุกตัวแปรมีค่าความสัมพันธ์ไม่มากกว่า .80 จึงไม่เกิดปัญหาจากการที่ตัวแปรมีความสัมพันธ์ในระดับสูงมาก (Multicollinearity) และสามารถนำตัวแปรอิสระกับตัวแปรแทรกซ้อนทุกตัวแปรไปเข้าสมการในขั้นตอนที่ 2 คือ การวิเคราะห์การถดถอยโดยลำดับขั้น (Hierarchical Regression Analysis) เป็นการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Independent Variable หรือ IV) ตัวแปรแทรกซ้อน (Mediating Variable หรือ ME) และตัวแปรตาม (Dependent Variable หรือ DV) โดยกำหนดระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05 ($p < .05$) ซึ่งมีผลการวิเคราะห์ตามหัวข้อของผลการถดถอยเชิงลำดับชั้นและการอภิปราย (Hierarchical Regression Results and Discussion) ในลำดับถัดไป

ผลการถดถอยเชิงลำดับชั้นและการอภิปราย (Hierarchical Regression Results and Discussion)

ผลการวิเคราะห์การถดถอยโดยลำดับขั้น (Hierarchical Regression) เพื่อทดสอบสมมุติฐานการวิจัย จำนวน 360 สมมุติฐานการวิจัย (ศึกษาเพิ่มเติมได้จากรายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์) และผลการทดสอบสมมุติฐานการวิจัยไม่มีความสัมพันธ์ระหว่าง IVรวม MEรวม และ DV รวมตามรูปแบบของสมการ มีเงื่อนไขและค่าสถิติในการยอมรับสมมุติฐานการวิจัยดังกล่าวข้างต้น จึงทำศึกษาเพิ่มเติมโดยแตกเป็นตัวแปรย่อย จึงมีการ

ยอมรับบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect Mediator Variable) ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจเพียง 4 สมมุติฐานการวิจัย ดังนี้

ตารางที่ 6 แสดงผลลัพธ์ค่าสถิติการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (IV) คือ IV2 รายด้าน: การใช้ระบบงบประมาณ ตัวแปรแทรกซ้อน (ME) คือ ME2 รายด้าน: การรายงานภายนอก และตัวแปรตาม (DV) คือ DV2 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน (N=211)

Variables	Standardized Beta		
	Equation 1	Equation 2	Equation 3
	DV: DV2	ME: ME2	DV: DV2
	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)
IV: IV2	.221**	.408**	.129
	(β_{11})	(β_{21})	(β_{31})
ME: ME2			.226**
			(β_{32})
Statistics			
R Square	.049	.167	.092
Adjusted R Square	.044	.163	.083
R Square Change	.049	.167	.092
F Change	10.759	41.842	10.484
Durbin-Watson	2.187	2.161	2.224
Tolerance/VIF	1.000/1.000	1.000/1.000	.833/1.200

Note. IV = Independent variable; ME = Mediator variable; DV = Dependent variable. * p < .05, ** p < .01.

จากตารางที่ 6 พบว่า (เงื่อนไขที่ 1) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{11} = .221**) และ (เงื่อนไขที่ 2) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME2 (β_{21} = .408**) โดยมีค่าสถิติเป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น สำหรับ (เงื่อนไขที่ 3) และ (เงื่อนไขที่ 4) จึงสามารถวิเคราะห์ได้ว่า (เงื่อนไขที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME2 กับ ตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{32} = .226**) และ (เงื่อนไขที่ 4) ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{31} = .129) โดยที่ค่า β_{31} มีค่าน้อยกว่า β_{11} (β_{31} = .129 < β_{11} = .221) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect mediator variable) จากผลลัพธ์นี้จึงยอมรับสมมุติฐานที่ 3

ตารางที่ 7 แสดงผลลัพธ์ค่าสถิติการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (IV) คือ IV2 รายด้าน: การใช้ระบบงบประมาณ ตัวแปรแทรกซ้อน (ME) คือ ME10 รายด้าน: การจัดการทรัพยากร และตัวแปรตาม (DV) คือ DV2 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน (N=211)

Variables	Standardized Beta		
	Equation 1	Equation 2	Equation 3
	DV: DV2	ME: ME10	DV: DV2
	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)
IV: IV2	.221**	.489**	.135
	(β_{11})	(β_{21})	(β_{31})
ME: ME2			.177*
			(β_{32})
Statistics			
R Square	.049	.240	.073
Adjusted R Square	.044	.236	.064
R Square Change	.049	.240	.073
F Change	10.759	65.820	8.160
Durbin-Watson	2.187	2.230	2.192
Tolerance/VIF	1.000/1.000	1.000/1.000	.760/1.315

Note. IV = Independent variable; ME = Mediator variable; DV = Dependent variable. * p < .05, ** p < .01.

จากตารางที่ 7 พบว่า (เงื่อนไขที่ 1) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{11} = .221**) และ (เงื่อนไขที่ 2) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME10 (β_{21} = .489**) โดยมีค่าสถิติเป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น สำหรับ (เงื่อนไขที่ 3) และ (เงื่อนไขที่ 4) จึงสามารถวิเคราะห์ได้ว่า (เงื่อนไขที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME10 กับ ตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{32} = .177*) และ (เงื่อนไขที่ 4) ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV2 กับ ตัวแปรตาม คือ DV2 (β_{31} = .135) โดยที่ค่า β_{31} มีค่าน้อยกว่า β_{11} (β_{31} = .135 < β_{11} = .221) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect mediator variable) จากผลลัพธ์นี้จึงยอมรับสมมุติฐานที่ 3

ตารางที่ 8 แสดงผลลัพธ์ค่าสถิติการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (IV) คือ IV5 รายด้าน: การใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ตัวแปรแทรกซ้อน (ME) คือ ME11 รายด้าน: การจัดการความเสี่ยง และ ตัวแปรตาม (DV) คือ DV3 รายด้าน: ระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านธุรกิจโรงแรม (N=211)

Variables	Standardized Beta		
	Equation 1	Equation 2	Equation 3
	DV: DV3	ME: ME11	DV: DV3
	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)
IV: IV5	.177**	.347**	.122
	(β_{11})	(β_{21})	(β_{31})
ME: ME11			.159*
			(β_{32})
Statistics			
R Square	.031	.120	.054
Adjusted R Square	.027	.116	.044
R Square Change	.031	.120	.054
F Change	6.752	28.601	5.880
Durbin-Watson	1.899	2.021	1.776
Tolerance/VIF	1.000/1.000	1.000/1.000	.880/1.137

Note. IV = Independent variable; ME = Mediator variable; DV = Dependent variable. * p < .05, ** p < .01.

จากตารางที่ 8 พบว่า (เงื่อนไขที่ 1) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV5 กับตัวแปรตาม คือ DV3 (β_{11} = .177**) และ (เงื่อนไขที่ 2) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV5 กับตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME11 (β_{21} = .347**) โดยมีค่าสถิติเป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น สำหรับ (เงื่อนไขที่ 3) และ (เงื่อนไขที่ 4) จึงสามารถวิเคราะห์ได้ว่า (เงื่อนไขที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME11 กับ ตัวแปรตาม คือ DV3 (β_{32} = .159*) และ (เงื่อนไขที่ 4) ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IV5 กับ ตัวแปรตาม คือ DV3 (β_{31} = .122) โดยที่ค่า β_{31} มีค่าน้อยกว่า β_{11} (β_{31} = .122 < β_{11} = .177) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect mediator variable) จากผลลัพธ์นี้จึงยอมรับสมมุติฐานที่ 3

ตารางที่ 9 แสดงผลลัพธ์ค่าสถิติการวิเคราะห์การถดถอยสำหรับหาความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (IV) คือ IVT ภาพรวมการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการ ตัวแปรแทรกซ้อน (ME) คือ ME11 รายด้าน: การจัดการความเสี่ยง และ ตัวแปรตาม (DV) คือ DVT ภาพรวมระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน

Variables	Standardized Beta		
	Equation 1	Equation 2	Equation 3
	DV: DVT	ME: ME11	DV: DVT
	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)	Expected Sign (+)
IV: IVT	.178**	.280**	.115
	(β_{11})	(β_{21})	(β_{31})
ME: ME11			.225**
			(β_{32})
Statistics			
R Square	.032	.079	.079
Adjusted R Square	.027	.074	.070
R Square Change	.032	.079	.079
F Change	6.855	17.823	8.870
Durbin-Watson	1.834	2.035	1.705
Tolerance/VIF	1.000/1.000	1.000/1.000	.921/1.085

Note. IV = Independent variable; ME = Mediator variable; DV = Dependent variable. * p < .05, ** p < .01.

จากตารางที่ 9 พบว่า (เงื่อนไขที่ 1) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IVT กับตัวแปรตาม คือ DVT (β_{11} = .178**) และ (เงื่อนไขที่ 2) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IVT กับ ตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME11 (β_{21} = .280**) โดยมีค่าสถิติเป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น สำหรับ (เงื่อนไขที่ 3) และ (เงื่อนไขที่ 4) จึงสามารถวิเคราะห์ได้ว่า (เงื่อนไขที่ 3) มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรแทรกซ้อน คือ ME11 กับ ตัวแปรตาม คือ DVT (β_{32} = .225**) และ (เงื่อนไขที่ 4) ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปรอิสระ คือ IVT กับ ตัวแปรตาม คือ DVT (β_{31} = .115) โดยที่ค่า β_{31} มีค่าน้อยกว่า β_{11} (β_{31} = .115 < β_{11} = .178) จะเรียกตัวแปรแทรกซ้อนว่า ตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ (Perfect mediator variable) จากผลลัพธ์นี้จึงยอมรับสมมุติฐานที่ 3

5.2 การอภิปรายผล

วัตถุประสงค์ที่ 1 จากผลการวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชี เพื่อการจัดการ ทั้ง 5 ระบบ ได้แก่ มีการใช้ระบบการคิดต้นทุนและระบบงบประมาณมากกว่า

การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ และมีการใช้ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานมากกว่าระบบสนับสนุนการตัดสินใจ ซึ่งบ่งชี้ว่ามีการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบดั้งเดิมที่มีคุณภาพมากกว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบทันสมัยที่มีความซับซ้อน

วัตถุประสงค์ที่ 2 จากผลการวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชี เพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจโดยภาพรวมและรายด้านทั้งหมด 14 ด้าน มีส่วนช่วยมากในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ

วัตถุประสงค์ที่ 3 จากผลการวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีการประเมินผลที่สำคัญของภาพรวมระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน รวมทั้งระดับของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านการเงิน ไม่ใช่ด้านการเงิน และด้านธุรกิจโรงแรม โดยมีการเติบโตไม่เปลี่ยนแปลงทุกด้าน นอกจากนี้ มีการเติบโตมากที่สุด คือ การประเมินผลที่สำคัญของการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงิน รองลงมา คือ การประเมินผลที่สำคัญของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านการเงิน และน้อยที่สุด คือ การประเมินผลที่สำคัญของการบรรลุผลการดำเนินงานด้านธุรกิจโรงแรม

วัตถุประสงค์ที่ 4 จากผลการวิจัยข้างต้นแสดงให้เห็นว่า มีการยอมรับบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจเพียง 4 จาก 360 สมมุติฐานการวิจัย ได้แก่ (1) ด้านการรายงานภายนอก มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้ระบบงบประมาณกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานไม่ใช่ด้านการเงิน (2) ด้านการจัดการทรัพยากร มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้ระบบงบประมาณกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานไม่ใช่ด้านการเงิน (3) ด้านการจัดการความเสี่ยง มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์กับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านธุรกิจโรงแรม และ (4) ด้านการจัดการความเสี่ยง มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการรวมทุกด้านกับระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานรวมทุกด้าน

6. สรุปผลการวิจัย

สรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์การวิจัย จำนวน 4 ข้อ โดยเปรียบเทียบผลการวิจัยครั้งนี้กับงานวิจัยก่อนหน้านี้ ดังนี้

วัตถุประสงค์ที่ 1 ผลการวิจัยครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ ดังนี้ Abdel-Kader & Luther (2006); Ahmad (2012) และ Chenhall & Langfield-Smith (1998) กล่าวว่า การใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่ซับซ้อนมากขึ้นเมื่อความซับซ้อนของกิจกรรมทางธุรกิจที่เพิ่มขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกิจการที่ปรับใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยและมีกระบวนการจัดการใหม่

วัตถุประสงค์ที่ 2 ผลการวิจัยครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ ตัวอย่างเช่น Hiromoto (1988) กล่าวว่าวัตถุประสงค์หลักของการบัญชีเพื่อการจัดการ คือ ให้ข้อมูลแก่ผู้มีอำนาจตัดสินใจอย่างถูกต้องแม่นยำตรงประเด็นและเพิ่มประสิทธิภาพทางการเงินขององค์กร Garrison & Noreen (2000) ในทำนองเดียวกันก็เห็นด้วยข้อมูลทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่ใช้เพื่อช่วยผู้บริหารดำเนินการตามความรับผิดชอบต่อการวางแผน การกำกับดูแล การจูงใจ และการควบคุม นอกจากนี้ Bhimani (2002) อ้างว่าวัตถุประสงค์หลักของการบัญชี เพื่อการ

จัดการ คือ การช่วยองค์กรในการวางแผนอนาคตของพวกเขาและจากนั้นตรวจสอบประสิทธิภาพของพวกเขา มีการเน้นในกระบวนการภายในเพื่อวิเคราะห์ตรวจสอบและพยากรณ์ข้อมูลเพื่อช่วยกิจกรรมการจัดการ Hutaibat (2005) แนะนำว่าการวางแผน การควบคุม การประเมินประสิทธิภาพ การปรับปรุง และพัฒนาการแข่งขันเชิงกลยุทธ์และการตัดสินใจเป็นหน้าที่หลักของการบัญชีเพื่อการจัดการในบรรลุเป้าหมายของกิจการ รวมทั้ง Chenhall & Langfield-Smith (2007) เห็นด้วยว่าการบัญชีเพื่อการจัดการมีหน้าที่หลักในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจให้มีประสิทธิภาพเพื่อช่วยผู้บริหารในการวางแผนและควบคุมองค์กร

วัตถุประสงค์ที่ 3 ผลการวิจัยครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ ในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินผลที่สำคัญของการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงินที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการภายในและลูกค้าพบว่ามีอัตราการยอมรับสูงในการศึกษาก่อนหน้า ตัวอย่างเช่น Abdel-Kader & Luther (2006); Abdel-Maksoud, Asada, & Nakagawa (2008); Ahmad (2012); Chenhall & Langfield-Smith (1998) และ Phadoongsitthi (2003) เป็นต้น ซึ่ง Phadoongsitthi (2003) ระบุว่า กิจการในประเทศไทยเพิ่มความสำคัญกับความพึงพอใจของลูกค้าและการส่งมอบตรงเวลาเมื่อพิจารณาการบรรลุผลการดำเนินงาน ในทำนองเดียวกัน Abdel-Maksoud, Dugdale, & Luther (2005) ระบุว่ากิจการผลิตในสหราชอาณาจักรส่วนใหญ่ยอมรับการบรรลุผลการดำเนินงานไม่ใช่ด้านการเงินที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบตรงเวลา จำนวนข้อร้องเรียนจากลูกค้า และความพึงพอใจของลูกค้า

วัตถุประสงค์ที่ 4 ผลการวิจัยครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ที่ศึกษาการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ ตัวอย่างเช่น Nimtrakoon (2009) ได้ทำการศึกษาเรื่อง Organization Strategy, Management Techniques and Management Accounting Practices: Contingency Research in Thailand ผลการวิจัยยืนยันความนิยมของการใช้และการรับรู้ประโยชน์สูงจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบดั้งเดิมและเปิดเผยอัตราการยอมรับที่น่าผิดหวังและค่อนข้างต่ำที่ได้รับประโยชน์จากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบร่วมสมัย มีการจัดการบางอย่างระหว่างวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับประเภทของกลยุทธ์และระหว่างเทคนิคทางการจัดการกับประเภทของกลยุทธ์ อย่างไรก็ตาม มีการตรวจพบความสัมพันธ์ไม่มากระหว่างตัวแปรอิสระ ตัวแปรกดดัน (Moderator Variables) และตัวแปรตาม นอกจากนี้ Ahmad (2012) ได้ทำการศึกษาเรื่อง The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMES ผลการวิจัยพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการทั้ง 5 ด้าน คือ การใช้ระบบการคิดต้นทุน ระบบการจัดทำงบประมาณ และระบบประเมินผลการปฏิบัติงานสูงกว่าระบบสนับสนุนการตัดสินใจและการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งบ่งชี้ว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบดั้งเดิมนั้นมีค่ามากกว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการแบบทันสมัยที่มีความซับซ้อน ความแตกต่างที่สำคัญที่สุดเกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสนับสนุนการตัดสินใจและการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ผลการวิจัยยังชี้ให้เห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการถูกมองว่ามีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการจัดการ SMEs ของมาเลเซีย การประเมินผลการปฏิบัติงานและกิจกรรมการควบคุมเป็นบทบาทสำคัญของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการบริหารจัดการของ SMEs ภาพรวมของการศึกษาแสดงให้เห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการที่เป็นที่รับรู้โดย SMEs ว่ามีความเกี่ยวข้องและมีประโยชน์ในกระบวนการบริหารจัดการของกิจการ อย่างไรก็ตาม การวิจัยพบว่า มีการสนับสนุนที่อ่อนแอสำหรับ

ความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการและการบรรลุผลการดำเนินงานองค์กรของ SMEs

นอกจากนี้ ผลการวิจัยครั้งนี้ได้เพิ่มเติมความรู้เกี่ยวกับตัวแปรแทรกซ้อนซึ่งส่วนมากไม่ได้ศึกษาบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาการบริหารจัดการธุรกิจ การศึกษาครั้งนี้ได้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ 4 เพื่อแสดงให้เห็นว่ามีบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการโดยการนำเทคนิคแบบดั้งเดิม ได้แก่ ระบบการคิดต้นทุน ระบบงบประมาณและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน และเทคนิคทันสมัย ได้แก่ ระบบสนับสนุนการตัดสินใจและการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ของขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการมาผสมเข้าด้วยกัน จึงเกิดเทคนิคแบบร่วมสมัยที่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่มีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจโดยสมบูรณ์ เพื่อเพิ่มระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุย ภายใต้กรอบแนวความคิดการบริหารเชิงสถานการณ์หรือทฤษฎีฉุกเฉิน (ตัวอย่างการวิจัยตามสถานการณ์ฉุกเฉินเพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยที่อาจเกิดขึ้นในระบบควบคุมการจัดการ เช่น Agada, 2018; Ameen, Ahmed, & Abd Hafez, 2018; Breuer, FrumuŞanu, & Manciu 2013; Dahal, 2019; Gerdin, 2005; Kidane, 2012; Saremi & Nejad, 2013; Tillema, 2005) ซึ่งการค้นพบบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการครั้งนี้เป็นการเพิ่มเติมความรู้ใหม่จากการศึกษาก่อนหน้านี้ที่กล่าวไว้ข้างต้นพบว่า มีการสนับสนุนที่อ่อนแอสำหรับความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการและการบรรลุผลการดำเนินงานองค์กร การค้นพบบทบาทตัวแปรแทรกซ้อนสมบูรณ์ของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการครั้งนี้จึงเป็นกระบวนการตัดสินใจที่สำคัญยิ่งขึ้นในองค์กรต่างๆ ทั่วโลก และกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์และส่งเสริมการใช้งานการบัญชีเพื่อการจัดการในการวิเคราะห์การดำเนินงานสำหรับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่สอดคล้องผ่านวิธีการที่แนะนำของ CIMA (2017) ที่ได้กำหนดบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจขึ้นสำหรับธุรกิจยุคนี้

7. ข้อเสนอแนะการวิจัย

จากสรุปและอภิปรายผลภายใต้ข้อจำกัดของพื้นที่ในการเขียนบทความที่มีอย่างจำกัดดังกล่าวข้างต้น จึงมีข้อเสนอแนะการวิจัย ประกอบด้วย ข้อเสนอแนะการวิจัย ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป และข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย ดังนี้

7.1 ข้อเสนอแนะการวิจัย

7.1.1 ผลการวิจัยครั้งนี้ได้ตอบสนองต่อการเรียกร้องการวิจัยตามสถานการณ์ฉุกเฉินเพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยที่อาจเกิดขึ้นในระบบควบคุมการจัดการ (Gerdin, 2005; Tillema, 2005) จึงขยายความรู้ที่ใช้แนวคิดตัวแปรแทรกซ้อนในการจัดตำแหน่งปัจจัยของกรอบแนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีฉุกเฉิน (Contingency Theory) ซึ่งถือเป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับใน

เชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าการเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ต่างหาก

7.1.2 สมมุติฐานในการวิจัยครั้งนี้มีความเหมาะสมในกรอบแนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีฉุกเฉิน (Contingency Theory) ซึ่งสามารถนำไปใช้ได้เป็นพื้นฐานในการพัฒนาสมมุติฐานที่สนับสนุนทฤษฎีนี้ โดยมุ่งเน้นไปที่บทบาทตัวแปรแทรกซ้อนของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการมีส่วนช่วยในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจโรงแรมอย่างสมบูรณ์ด้านการรายงานภายนอก ด้านการจัดการทรัพยากร และด้านการจัดการความเสี่ยง เป็นปัจจัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้น สิ่งนี้อาจช่วยนักวิจัยในการบรรเทาความสับสนจากการวิจัยที่ใช้ตัวแปรที่แตกต่างกันแทนที่จะมุ่งเน้นไปที่แนวทางปฏิบัติเดียว คือ การยอมรับการบัญชีเพื่อการจัดการมาใช้เพื่อเพิ่มระดับของการบรรลุผลสำเร็จในการปฏิบัติงานของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมที่มีการวิจัยอย่างจำกัดในปัจจุบัน

7.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

7.2.1 คาดว่าการวิจัยนี้จะทำให้นักวิจัยและผู้ปฏิบัติงานตระหนักถึงทางเลือกการใช้ประโยชน์จากขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการกับความสามารถในการจับคู่ที่เหมาะสมกับเทคนิคในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจที่หลากหลาย นอกจากนี้ ยังคาดว่าผลการวิจัยนี้จะให้ข้อมูลเชิงคุณภาพที่สามารถช่วยให้นักวิชาการและผู้ปฏิบัติงานในการปรับปรุงกฎระเบียบในการปฏิบัติงานทางการบัญชีเพื่อการจัดการของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจการ

7.2.2 การศึกษาแสดงให้เห็นว่ามีการรับรู้และความเข้าใจในความสำคัญขอบเขตของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการโดยการนำเทคนิคแบบดั้งเดิม ได้แก่ ระบบการคิดต้นทุน ระบบงบประมาณ และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน และเทคนิคแบบทันสมัย ได้แก่ ระบบสนับสนุนการตัดสินใจและการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์มาผสมเข้าด้วยกันที่อาจเกิดเทคนิคแบบร่วมสมัย บางทีผู้กำหนดนโยบายของรัฐบาลไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ และสมาคมโรงแรมไทยสามารถจัดให้มีการฝึกอบรมเทคนิคแบบร่วมสมัยที่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันและในอนาคตอันใกล้แก่ผู้ประกอบการหรือบัณฑิตจบใหม่ในสาขาวิชาการบัญชีเพิ่มมากขึ้น

7.3 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายของบทบาทของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อการจัดการในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการธุรกิจ ซึ่งผู้ประกอบการหรือนักบัญชีบริหารจะได้นำแนวทางปฏิบัติที่ดีเกี่ยวกับหน้าที่ของการบัญชีเพื่อการจัดการของ CIMA (2017) ไปใช้กำหนดนโยบายของกิจการเพื่อให้แน่ใจว่าการตัดสินใจที่ยากลำบากสามารถนำมาผลักดันมูลค่าทางธุรกิจที่ยั่งยืนได้ อย่างน้อยก็ควรประกอบด้วยหน้าที่ของการบัญชีเพื่อการจัดการใน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการรายงานภายนอก ด้านการจัดการทรัพยากร และด้านการจัดการความเสี่ยง

8. กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของงานวิจัยฉบับนี้คณะผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณมหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานีและคณะกรรมการวิจัยทุกท่านที่ได้จัดสรรงบประมาณเงินกองทุนวิจัย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 รวมทั้งผู้ทรงคุณวุฒิทุกท่านที่ได้กรุณาตรวจสอบและแก้ไขจึงทำให้งานวิจัยฉบับนี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น นอกจากนี้คณะผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณผู้บริหารด้านการบัญชีและการเงิน ผู้จัดการฝ่ายบัญชี และนักบัญชีบริหารของสถานประกอบการธุรกิจโรงแรมบนเกาะสมุยทุกท่านที่ได้ตอบแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างและแบบสอบถามเชิงสำรวจซึ่งเป็นข้อมูลที่จำเป็นและสำคัญต่อการศึกษาวิจัยครั้งนี้

9. เอกสารอ้างอิง

ธีระดา ภิญโญ. (2561). เทคนิคการแปลผลการวิเคราะห์องค์ประกอบสำหรับงานวิจัย. *วารสารปัญญาภิวัฒน์,* (พิเศษ), 292-304.

สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์. (2548). *เทคนิคการวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัวสำหรับการวิจัยทางสังคมศาสตร์และพฤติกรรมศาสตร์ : หลักการ วิธีการ และการประยุกต์* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สามลดา.

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal, 108* (5), 336-357.

_____. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review, 40*, 2-27.

Abdel-Maksoud, A., Asada, T., & Nakagawa, M. (2008). Performance measures, managerial practices and manufacturing technologies in Japanese manufacturing firms: state-of-the-art. *International Journal Business Performance Management, 10*(1), 1-16.

Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D., & Luther, R. (2005). Non-financial performance measurement in manufacturing companies. *The British Accounting Review, 37*, 261-297.

Abernethy, M., & Lillis, A. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society, 20*(4), 241-258.

Agada, A. (2018). The role of management accountants in accounting for sustainable development. *IOSR Journal of Business and Management, 20*(12), 70-74.

Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMES*. (PhD Dissertation). University of Exeter. Retrieved July 16, 2019, from http://eprints.uthm.edu.my/4639/1/Kamilah_Ahmad. Pdf.

Ahmad, K., & Mohamed Zabri, S. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development, 22*(4), 762-781.

Ameen, A.M., Ahmed, M.F., & Abd Hafez, M.A. (2018). The impact of management accounting and how it can be implemented into the organizational culture. *Dutch Journal of Finance and Management, 2*(1), 02.

Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology, 51*(6), 1173-1182.

Bhimani, A. (2002). *Management Accounting and Organizational Excellence.* United Kingdom: Management Press International LTD.

Breuer, A., FrumuŞanu, M.L., & Manciu, A. (2013). The role of management accounting in the decision making process: Case study CARAŞ SEVERIN COUNTY. Annales Universitatis Apulensis *Series Oeconomica, 15*(2), 355-366.

Chand, M., & Ambardar, A. (2013). Management Accounting Practices in Hospitality and Service Enterprises: A Comparative Research. *Journal of Commerce and Accounting Research, 2* (3), 1-9.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society, 28*(2), 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.

Chenhall, R.H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal, 25*(4), 266-282.

CIMA. (2017). *Global Management Accounting Principles: Improving decisions and building successful organizations* (1st edition). Retrieved July 16, 2019, from https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf.

Collier, P., & Gregory, A. (1995). Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management, 7*(1), 16-21.

Cooke, T.E. (1989). Voluntary corporate disclosure by Swedish companies. *Journal of International Financial Management and Accounting, 1*(2), 171-195.

Dahal, R.K. (2019). Changing Role of Management Accounting in 21st Century. *Review of Public Administration and Management, 7*(3), 1-8.

Drury, C., Braund, S., Osborne, P., & Tayles, M. (1993). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies.* Certified Accountants Educational Trust for the Chartered Association of Certified Accountants, London. Retrieved July 16, 2019, from https://trove.nla.gov.au/version/13851001.

Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review, 37*(1), 47-84.

Field, A. (2000). *Discovering Statistic Using SPSS for Windows.* London: Sage.

Garrison, R., & Noreen, E. (2000). *Managerial Accounting* (9 th ed.). USA: Irwin McGraw-Hill.

Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society, Elsevier, 30*(2), 99-126.

Hair, J.F., Jr., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., & Tatham, R.L. (2006). *Multivariate data analysis* (6th edition). Englewood Cliffs, NJ: Pearson/Prentice Hall.

Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity,psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society, 33*, 141-163.

Hansen, S.C., & Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research, 15,* 415-439.

Hiromoto, T. (1988). Another hidden edge: Japanese management accounting. *Harvard Business Review*, (July-August), 22-26.

Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business Review, 13,* 485-502.

Hoque, Z., & James,W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact On organizational performance. *Journal of Management Accounting Research, 12*, 1-16.

Hutaibat, A.K. (2005). *Management accounting practices in Jordan : a contingency approach*. (Ph.D Thesis). University of Bristol, United Kingdom. Retrieved July 16, 2019, from https://research information.bris.ac.uk/en/theses/management-accounting-practices-in-jordan--a-contingency-approach(48354f16-a964-4c5d-a7b0-eade1526b3bc).html.

Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research, 18,* 343-366.

Jusoh, R., Ibrahim, D.N., & Zainuddin, Y. (2008). The performance consequences of multiple performance measures usage, Evidence from the Malaysian manufacturers. *International Journal of Productivity and Performance Management, 57*(2), 119-136.

Kidane, F. (2012). Decision making and the role of management accounting function – A review of empirical literature. *Journal of Radix International Educational and Research Consortium, 1*(4), 1-20.

Luther, R. G., & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. *Management accounting research, 12*(3), 299-320.

Mangena, M., & Pike, R. (2005). The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size On interim financial disclosures. *Accounting and Business Research, 35*(4), 327-349.

Merchant, K.A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review, 56*, 813-829.

Mia, L., & Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research, 10,* 137-58.

Muller, D., Judd, C.M., & Yzerbyt, V.Y. (2005). When moderation is mediated and mediation is moderated. *Journal of Personality and Social Psychology, 89*(6), 852-863.

Newell, G., & Seabrook, R. (2006). Factors influencing hotel investment decision making. *Journal of Property Investment & Finance, 24*(4), 279-294.

Nimtrakoon, S. (2009). *Organization Strategy, Management Techniques and Management Accounting Practices: Contingency Research in Thailand.* (PhD Dissertation). University of Hull. Retrieved July 16, 2019, from https://hydra.hull.ac.uk/resources/hull:2381.

Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd edition). New York: McGraw-Hill, Inc.

Pavlatos, O. (2010). The impact of firm characteristics on ABC systems: a Greek-based empirical analysis. *Studies in Managerial and Financial Accounting, 20*, 501-527.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal, 24*(1), 81-98.

Pellinen, J. (2003). Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management, 22*(2), 217-235.

Perera, S., Harrison, G., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organization and Society, 22*(6), 557-572.

Phadoongsitthi, M. (2003). *The role of management accounting in emerging economies: an empirical study of Thailand*. (Ph.D Thesis), University of Maryland, College Park. Retrieved July 16, 2019, from https://www.semanticscholar.org/paper/The-role-of-managerial-Accounting-in-emerging-%3A-an-Phadoongsitth/1613c3d8467664305a9fd5f348a8Ece1e043de15.

Saremi, H., & Nejad, B.M. (2013). Role of management accounting in managerial the decision making of enterprises. *Elixir Finance Management, 65B,* 19859-19866.

Sharma, R., Jones, S., & Ratnatunga, J. (2006). The relationships among broad scope MAS, managerial control, performance, and job relevant information: A concomitant analysis. *Review of Accounting and Finance, 5*(3), 228-250.

Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research, 7*(1), 148-166.

Siriwiwattanakul, P., & Nitirojntanad, K. (2016). *Management Accounting Practices of Hotel Business in Thailand.* Proceedings of the Fourth European Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Banking (EAR16 Swiss Conference) ISBN: 978-1-943579-88-4, 7-9 July, 2016 Paper ID: Z651. Retrieved July 16, 2019, from http://globalbizresearch.org/Swiss_Conference_2016_July /docs/doc /2.%20Finance,%20Accounting%20&%20Banking/Z651.pdf.

Sulaiman, M., Nik Ahmad, N.N., & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries. *Managerial Auditing Journal, 19*(4), 493-508.

Sunarni, C.W. (2014). Management accounting practices at hospitality business in Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research, 4*(1), 380-396.

Tayles, M., Pike, R.H., & Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance. Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 20*(4), 522-548.

Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case studies on the scope accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research, 16*, 101-129.

Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management, 63,* 33-43.

Wagenhofer, A. (2006). Management accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research, 18* (1), 1-19.

Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007). An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western *management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. The International Journal of Accounting, 42*(2), 171-185.

Yamane, T. (1973). *Statistics an introductory analysis* (3rd edition). Harper and Row: New York.

ประวัติแนบท้ายบทความ

Name and Surname: Asst. Prof. Monta Aemsawas
Highest Education: Master of Business Administration (Accounting)
University or Agency: Dhurakijpundit University, Thailand
Field of Expertise: Financial Accounting and Reporting, Management Accounting
Address: 272 Moo 9, Surat-Nasan Road, Khuntaleay, Muang Suratthani, 84100 Thailand
E-mail: monta.aem@sru.ac.th

Name and Surname: Asst. Prof. Dr. Jakkravudhi Chobpichien
Highest Education: Doctor of Philosophy (Accounting)
University or Agency: Universiti Sains Malaysia, Malaysia
Field of Expertise: Financial Accounting and Reporting
Address: 272 Moo 9, Surat-Nasan Road, Khuntaleay, Muang Suratthani, 84100 Thailand
E-mail: jakkravudhi.cho@sru.ac.th