

อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารและสภาพแวดล้อมเพื่อไคเซ็นที่มีต่อ ผลการดำเนินงานด้านการเงินของ SMEs

อัญชนา อภิชาติสกุล¹

บทคัดย่อ

การพัฒนาความสามารถของ SMEs ให้ยืนหยัดอยู่ได้ภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ นั้นมีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยโดยตรง และมีผลการดำเนินงานด้านการเงินเป็นหนึ่งในดัชนีหลัก ประเด็นสำคัญอยู่ที่ว่าการเห็นปัญหาที่แท้จริงและมีการแก้ไขต่อเนื่องจนปัญหาหมดไปหรือไม่ การวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาอิทธิพลที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของ 1) คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร 2) สภาพแวดล้อมเพื่อการไคเซ็น และ 3) สภาพแวดล้อมเพื่อการไคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร โดยสำรวจข้อมูลด้วยแบบสอบถามที่ตอบโดยเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารของ SMEs ในประเทศไทย จำนวน 400 กิจการ วิเคราะห์ด้วยเทคนิคทางสถิติเชิงพรรณนาและการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผลพบว่า ปัจจัยทั้ง 3 ด้านมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน แม้ระหว่างเก็บข้อมูลมีอุปสรรคเนื่องจากมีหลายกิจการปิดตัวลงจากผลกระทบจากการระบาดของโควิด-19 ที่ยืดเยื้อมานาน แต่ก็ทำให้ตัวอย่างวิจัยที่ได้เป็นกิจการที่สามารถยืนหยัดอยู่ได้ ทั้งยังมีกิจการที่เติบโตขึ้นท่ามกลางวิกฤตินี้ด้วย ผลการวิจัยทำให้เห็นความสำคัญของการปรับปรุงพัฒนาการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้เป็นส่วนหนึ่งของระบบต่างๆ เพื่อสร้างสภาพแวดล้อมที่เห็นปัญหาได้ถูกต้องชัดเจนและมีการปรับปรุงอยู่เสมอ การวิจัยนี้มีสรุปแนวทางในการฝึกฝนสองแนวคิดแกจุดอ่อนเสริมจุดแข็งสร้างรากฐานของการพัฒนากิจการเข้มแข็งเติบโตไปอย่างยั่งยืน

คำสำคัญ: บัญชีบริหาร; ไคเซ็น; ผลดำเนินงานด้านการเงิน

ชื่อผู้ติดต่อบทความ: อัญชนา อภิชาติสกุล

E-mail: kugchang@gmail.com

(Received: April 27, 2023; Revised: November 3, 2023; Accepted: November 13, 2023)

¹ นักศึกษาปริญญาโท คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม E-mail:kugchang@gmail.com

The impacts of managerial accounting practices characteristics and Kaizen environments on SMEs' financial performance

Anchana Aphichitsakul¹

Abstract

Developing SMEs' ability to adapt and thrive in a changing business environment is vital to the Thai economy, with financial performance being one of the main indicators. The key question is whether SMEs are identifying the real problems and continuously improving until these problems are resolved. This research aimed to study the impact on SMEs' financial performance of 1) Managerial accounting practice characteristics, 2) Kaizen environments, and 3) The interaction between Kaizen environments and Managerial accounting practice characteristics. The study collected data through a questionnaire survey of 400 owners and managers of SMEs in Thailand and analyzed the data using descriptive and multiple regression techniques. The results indicate that all three factors positively impact financial performance. Although there were some obstacles during data collection, as many SMEs had closed because of the prolonged COVID-19 outbreak, the study confirmed that all samples were survivors, with some even experiencing growth during this crisis. The research results demonstrate the importance of improving and developing the application of management accounting as part of various systems to create an environment where problems can be clearly identified and continuously improved. This research provides guidance on combining and practicing both concepts in a way that can leverage their respective strengths and address their weaknesses to create a foundation for developing a strong and sustainable business.

Keywords: Managerial Account; Kaizen; Financial Performances

Corresponding Author: Anchana Aphichitsakul

E-mail: kugchang@gmail.com

¹ Student in Master degree in Faculty of Accountancy, Sripatum University. E-mail:kugchang@gmail.com

1. บทนำ

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจและสังคมไทยมาก เนื่องจากมีปริมาณการจ้างแรงงานในสัดส่วนที่สูงถึงประมาณร้อยละ 77.8 ของปริมาณการจ้างงานทั้งประเทศ (OSMEP, 2019) อย่างไรก็ตามสภาวะการแข่งขันด้านการตลาดประกอบกับการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เช่น ด้านเศรษฐกิจ การเมือง ทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ ส่งผลกระทบต่อการดำเนินการธุรกิจของ SMEs ในประเทศเป็นอย่างมากโดยเฉพาะในปี 2563 เกิดการระบาดของโรคโควิด-19 ในประเทศต่างๆ ทั่วโลก แต่ละประเทศจำเป็นต้องออกมาตรการเพื่อควบคุมการระบาด เช่น การจำกัดการเดินทาง การออกคำสั่งพักการดำเนินกิจการการขายและการบริการสินค้าบางประเภท ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการใช้ชีวิตประจำวัน การบริโภค และการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ของคนทั่วโลกในวงกว้าง ปัจจัยเหล่านี้นอกจากจะมีผลเป็นอุปสรรคต่อกิจกรรมการขายและการให้บริการแล้ว ยังผลทำให้ความต้องการในตลาดลดน้อยลงและบีบให้การแข่งขันทางการตลาดทวีความรุนแรงมากขึ้น จากข้อมูลทางสถิติเกี่ยวกับภาพรวมของ SMEs (OSMEP, 2020) ค่า GDP ตั้งแต่ปี 2560 ถึงไตรมาสแรกของปี 2563 ถดถอยลงรวดเร็วอย่างต่อเนื่อง แม้ในช่วง 5 ปี ตั้งแต่ปี 2558 จนถึงปี 2562 จะมีวิสาหกิจเกิดใหม่เฉลี่ย 70,000 รายต่อปี แต่มีวิสาหกิจเพียงร้อยละ 50 ที่ก้าวผ่านปีแรกไปได้และร้อยละ 10 ต้องปิดกิจการ จากผลการวิจัยของธนาคารทหารไทยซึ่งได้ทำวิจัยที่มีกลุ่มเป้าหมายเป็นวิสาหกิจทั่วประเทศไทยที่มีขนาดรายได้เฉลี่ย 1-50 ล้านบาท คณะประเภทธุรกิจและอุตสาหกรรม สรุปปัจจัยหลักซึ่งเป็นปัญหาที่ทำให้วิสาหกิจอยู่รอดเติบโตไปตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ไม่ได้ว่า SMEs ร้อยละ 37 เคยทำพฤติกรรมที่เสี่ยงต่อการขายของขาดทุน ประกอบด้วยร้อยละ 14 ลดราคาสินค้าโดยไม่ได้พิจารณาถึงต้นทุน ร้อยละ 14 สิ้นเปลืองเงินเดือนตัวเองลงไปในต้นทุนสินค้า และร้อยละ 9 คิดเพียงว่าแค่ขายสินค้าให้มากกว่าราคาราคาวัตถุดิบก็เท่ากับได้กำไร (Eakkitiwong, 2018)

การวิเคราะห์ทำความเข้าใจต้นทุนเป็นสาขาวิชาสาขาใหญ่สาขาหนึ่งของการบัญชีบริหาร การบัญชีบริหารเป็นการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเพื่อเป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจการดำเนินงานต่างๆ รวมถึงเป็นข้อมูลเพื่อใช้ในการแก้ไขข้อบกพร่อง กำหนดกลยุทธ์ในการแข่งขันทางธุรกิจ บัญชีบริหารที่ดีจึงเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้กิจการได้เปรียบในการแข่งขัน (University of Illinois, 2019) การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเป็นการใช้แนวคิดของด้านบัญชีบริหารที่มีการจัดทำ นำเสนอข้อมูลเพื่อทำให้มองเห็นปัญหา นำไปสู่ขั้นตอนที่สำคัญมาก คือ การลงมือแก้ไขและปรับปรุง หากกิจการมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง หรือ ที่เรียกว่า “ไคเซ็น” มีผลทำให้กิจการจะมีความเข้มแข็ง มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวรับมือกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปได้ดีและรวดเร็ว ทำให้อยู่รอดผ่านวิกฤติการณ์ต่างๆ ไปได้อย่างยั่งยืน (Kos, 2020) เป็นผลให้ประเทศไทยมีความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า มีผลงานหลายฉบับที่ได้ศึกษาเกี่ยวปัญหาอุปสรรคทำให้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร “ไม่เกิดประสิทธิผล” ตามจุดประสงค์ที่ต้องการ ขณะที่การดำเนินการตามแนวคิดการไคเซ็นที่หมายถึงการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องกลับประสบกับปัญหา “ความไม่ต่อเนื่อง” ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับอิทธิพลคุณลักษณะของการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารและสภาพแวดล้อมเพื่อการไคเซ็นที่มีผลต่อการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงิน ทั้งนี้มีผลงานกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างไคเซ็นและการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร ประกอบกับจากประสบการณ์ในฐานะของผู้ที่ทำหน้าที่เป็นผู้สอนและที่ปรึกษาระบบไคเซ็นในประเทศไทยมากกว่า 10 ปี เห็นว่าการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเป็นสิ่งจำเป็นอย่างขาดเสียไม่ได้ในระบบไคเซ็น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงอิทธิพลร่วมของทั้งสองปัจจัยที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน รวมถึงการศึกษาว่าปัจจัยทั้งสองมีผลส่งเสริมอิทธิพลที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินกันและกันมากน้อยอย่างไร เพื่อเป็นข้อมูลการศึกษาที่จะเป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนา SMEs ต่อไป

2. วัตถุประสงค์

- 2.1 เพื่อศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน
- 2.2 เพื่อศึกษาอิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน
- 2.3 เพื่อศึกษาอิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

3. ทบทวนวรรณกรรม กรอบแนวคิด และสมมติฐานการวิจัย

3.1 การทบทวนวรรณกรรม

3.1.1 ผลการดำเนินงานด้านการเงิน

ผลการดำเนินงานด้านการเงิน เช่น อัตรากำไร อัตราต้นทุน สภาพคล่องทางการเงิน ความสามารถในการจ่ายค่าตอบแทนและปันผล ฯลฯ เป็นปัจจัยพื้นฐานสำคัญที่มีผลต่อการรักษากิจการให้อยู่รอด ทั้งยังเป็นดัชนีสะท้อนผลของระบบและแนวคิดในการทำงานภายในกิจการด้วยว่า ทิศทาง วิธีการ ความเร็วในการดำเนินงานที่ผ่านมาถูกต้องหรือไม่ การเปลี่ยนแปลงระบบและแนวคิดในการดำเนินงานสามารถเปลี่ยนผลการดำเนินงานด้านการเงินได้ (Arsoy et al., 2014; Hocharoen et al, 2005; Jirathawornrerg, 2019; Mahavirut, 2003; Narkkerd, 2012; Refmasari & Supriyono, 2019; Velez-Gonzalez et al., 2011) การแก้ไขสภาพคล่องทางการเงินด้วยการหาแหล่งเงินทุน เพิ่มทุน หักหนี้ หรือกู้เงินเพื่อเพิ่มเงินลงในกระแสเงินสดเพียงลำพัง มีผลช่วยประคองการดำเนินกิจการได้เพียงชั่วคราว หากความสูญเสียจากระบบและแนวคิดการทำงานที่เห็นต้นตอของปัญหาทางการเงินยังไม่ได้รับการแก้ไข ความสูญเสียเหล่านั้นยังคงเป็นรูรั่วทางการเงินที่จะก่อให้เกิดปัญหาสภาพคล่องทางการเงินซ้ำแล้วซ้ำเล่า การแก้ไขปัญหาสภาพคล่องและรักษาสมดุลทางการเงินให้ได้อย่างยั่งยืน จึงต้องมีการปรับปรุงเพื่อกำจัดความสูญเสียซึ่งเป็นสาเหตุต้นตอด้วย ซึ่งการปรับปรุงแก้ไขความสูญเสียนั้นหากมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องไม่ว่าจะเป็นจุดเล็กหรือจุดใหญ่ ล้วนส่งผลให้กิจการมีระดับผลดำเนินการด้านการเงินดีขึ้นได้ทั้งสิ้น (Tanahashi, 2010) ผลจากการศึกษาสามารถสรุปดังนี้ในการประเมินผลการดำเนินงานได้ดังนี้

ตารางที่ 1 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับผลการดำเนินงานด้านการเงิน

รายละเอียด	Mahavirut (2003)	Hocharoen et al (2005)	Narkkerd (2012)	Nakmai (2015)	Jirathawornrerg (2019)
อัตราเติบโตของรายได้	√	√	√	√	√
อัตราต้นทุน	√		√	√	
อัตราการใช้สินทรัพย์	√				
อัตรากำไร				√	√

ตารางที่ 1 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับผลการดำเนินงานด้านการเงิน (ต่อ)

รายละเอียด	Mahavirut (2003)	Hochaoen et al (2005)	Narkkerd (2012)	Nakmai (2015)	Jirathawornreig (2019)
สภาพคล่อง				√	
ประสิทธิภาพการผลิต		√			
อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์		√			

ผู้วิจัยจึงได้นำดัชนีผลการดำเนินงานด้านการเงินที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นมาพัฒนาเป็นคำถามในแบบสอบถามในการวิจัย

3.1.2 คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร (Managerial Accounting Practice Characteristics)

การบัญชีแบ่งเป็น 2 สาขาใหญ่ ได้แก่ บัญชีการเงินและบัญชีบริหาร บัญชีการเงินเป็นการจัดทำรายงานด้านการเงินของกิจการให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียซึ่งรวมถึงหน่วยงานของรัฐและบุคคลภายนอกกิจการด้วย บัญชีการเงินจึงมีกฎหมายและข้อกำหนดควบคุมทั้งเนื้อหา รูปแบบ วิธีการ ระยะเวลาในการจัดทำรวมถึงคุณสมบัติของผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ส่วนการบัญชีบริหารเป็นการจัดทำข้อมูลเพื่อใช้ภายในกิจการจึงไม่มีข้อกำหนดควบคุม ในทางตรงกันข้ามกิจการสามารถประยุกต์ปรับเปลี่ยนไม่ว่าจะเป็นรูปแบบ วิธีการจัดทำ วงการจัดทำ รวมถึงวิธีการคำนวณได้อย่างอิสระเพื่อตอบสนองตามความต้องการในการใช้ของผู้ใช้เพื่อการตัดสินใจในการดำเนินการต่างๆ ได้อย่างถูกต้องแม่นยำและรวดเร็ว (Nakmai, 2015; Pavasuttinon & Kongsawad, 2017) แนวคิดเรื่องการบัญชีบริหารปรากฏในประเทศต่างๆ ตั้งแต่ประมาณปี ค.ศ. 1812 และมีวิวัฒนาการอย่างต่อเนื่องเรื่อยมาซึ่งเมื่อพิจารณาจากฐานะบทบาทและประเด็นสำคัญของบัญชีบริหารสามารถแบ่งพัฒนาการได้เป็น 4 ยุคหลักดังนี้ ยุคที่ 1 ก่อนปีค.ศ. 1950 เน้นที่การคำนวณต้นทุนและควบคุมทางการเงิน ยุคที่ 2 ปีค.ศ.1950-1964 เน้นที่การจัดทำข้อมูลสารสนเทศสำหรับการวางแผนและการควบคุมเพื่อการบริหารจัดการ ยุคที่ 3 ปีค.ศ.1964-1984 เน้นที่การลดความเสี่ยงเปล่าของทรัพยากรทางธุรกิจ และยุคที่ 4 ปีค.ศ. 1984-ปัจจุบัน เน้นที่การเพิ่มมูลค่าจากการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ (Kamal, 2015) การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารในปัจจุบันเป็นการทำข้อมูลสำหรับผู้บริหาร ผู้จัดการ หัวหน้าตลอดไปถึงพนักงานในทุกระดับเพื่อใช้ในการตัดสินใจในทุกมิติของการดำเนินกิจการ ครอบคลุมตั้งแต่มิติด้านการวางแผน มิติด้านการควบคุม ตลอดจนถึงการมิติด้านการประเมินผล เป็นประโยชน์ต่อกิจการหลากหลาย ดังนี้ 1) ช่วยให้ได้ตัดสินใจได้เหมาะสมให้เกิดผลดำเนินการบรรลุตามเป้าหมาย 2) ช่วยสื่อสารสร้างความเข้าใจให้ตรงกัน ส่งเสริมการทำงานเป็นทีม 3) ช่วยกระตุ้นความกระตือรือร้น ส่งเสริมการพัฒนาความรู้และทักษะบุคลากร 4) ส่งเสริมความสามารถในการแข่งขัน 5) เป็นแหล่งข้อมูลสำหรับการศึกษาเรียนรู้ เพื่อพัฒนาเทคนิควิธีการที่ดีขึ้นเพื่อการดำเนินงานประสบความสำเร็จบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ (Pavasuttinon & Kongsawad, 2017; Smith, 2018; Tanahashi, 2010; Thongdeeapan & Srirachapun, 2019) อย่างไรก็ตาม มีผลงานการศึกษาที่พบว่า การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารไม่เกิดประสิทธิผลเท่าที่ควรจากปัจจัย 4 ด้าน ดังนี้ ด้านที่ 1) เกี่ยวกับนโยบาย เช่น ผู้บริหารระดับสูงไม่เห็นความสำคัญหรือไม่สนับสนุน 2) เกี่ยวกับความรู้ความสามารถ เช่น นักบัญชีขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร ผู้บริหารขาดความรู้ความเข้าใจในการนำข้อมูลจากบัญชีบริหารไปใช้ประโยชน์ในการบริหารกิจการ บุคลากรที่

เกี่ยวข้องกับความสามารถในนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาใช้ในการดำเนินงานได้ ขาดการพัฒนาบุคลากรทางบัญชี 3) เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ เช่น ไม่มีการกำหนดผู้รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีบริหาร ขาดการประสานงานของฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางบัญชีบริหาร ข้อมูลที่ได้ไม่ครอบคลุม ไม่เชื่อมโยง ไม่สอดคล้องกับบทบาทที่ได้รับมอบหมาย และ 4) เกี่ยวกับวิธีการ เช่น การจัดเก็บและจัดทำข้อมูลใช้เวลานานทำให้ได้ข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจล่าช้า ไม่ทันต่อความต้องการ ข้อมูลที่ได้ไม่ตรงประเด็นที่ต้องการใช้ รูปแบบรายงานมีความซับซ้อน เข้าใจยาก หรือผู้ใช้ข้อมูลไม่มั่นใจในความถูกต้องของข้อมูลจึงไม่นำมาใช้ (Changpuek 2009; Muluye, 2018; Ratanasanasuntorn, 2009; Seeha, 2014; Tanin, 2016) ทั้งนี้ผลจากการศึกษาสามารถสรุปคุณลักษณะที่ทำให้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเกิดประสิทธิผล 3 คุณลักษณะหลัก ดังนี้

ตารางที่ 2 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับคุณลักษณะของการบัญชีบริหารที่เกิดประสิทธิผลที่ดี

รายละเอียด	Pongklang (2018)	Thongdeepan and Srichanapun (2019)	Changpuek (2009)	Ratanasanasuntorn (2009)	Seeha (2014)	Pavasuttinon and Kongsawad (2017)	Tanin (2016)	Muluye (2018)	Butterfield (2016)
ความหลากหลายมิติ									
มิติด้านการวางแผน			√		√	√	√	√	√
มิติด้านการควบคุม		√	√		√		√		√
มิติด้านการประเมินผล					√	√	√		
ความทันท่วงที									
ข้อมูลทันสมัย		√							√
ผู้บริหาร/ทุกคนให้ความสำคัญกับการใช้ข้อมูลในการทำงาน		√			√		√	√	√
มีความถี่ในการอัปเดต/ใช้ข้อมูล									√
มีความทันต่อความต้องการใช้	√	√	√	√		√		√	√
รวบรวม/จัดทำรวดเร็ว คำนึงกับประโยชน์ที่ได้	√	√	√	√		√		√	

ตารางที่ 2 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับคุณลักษณะของการบัญชีบริหารที่เกิดประสิทธิผลที่ดี (ต่อ)

รายละเอียด	Pongklang (2018)	Thongdeepan and Srichanapun (2019)	Changpuek (2009)	Ratanasanasuntorn (2009)	Seeha (2014)	Pavasuttinon and Kongsawad (2017)	Tanin (2016)	Muluye (2018)	Butterfield (2016)
ความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน									
เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ยากรู้	√	√		√		√	√	√	√
วิเคราะห์เชื่อมโยงกับการทำงาน	√							√	√
กระชับ เข้าใจง่าย	√		√		√	√		√	√
ทุกคนใช้ข้อมูลที่เข้าใจตรงกัน				√				√	√
ถูกต้องและเชื่อถือได้									√

จากตารางสรุปข้างต้นได้ตัวแปรในการศึกษาตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 1 (สมมติฐาน H1-H3) ดังนี้

1) ความหลากหลายมิติ (Multidimensional) หมายถึง มีการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้ได้ข้อมูลเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจครอบคลุมในทุกขั้นตอนการดำเนินงาน ตั้งแต่การวางแผน การควบคุม จนถึงการประเมินผลและทุกระดับในองค์กร ตั้งแต่ระดับผู้นำสูงสุด ระดับบริหาร ระดับควบคุมตลอดลงไปจนถึงระดับปฏิบัติล่างสุด ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H1

2) ความทันท่วงที (Timely) หมายถึง มีข้อมูลพร้อมใช้ทันเวลาในเวลาที่ใช้ต้องการใช้ ซึ่งการทำให้มีความทันท่วงทีได้ต้องมีการปรับปรุงวิธีการเก็บรวบรวม วิเคราะห์ จัดทำให้มีรวดเร็วและแม่นยำ ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H2

3) ความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน (Comprehensible) หมายถึง มีข้อมูลอยู่ในรูปแบบที่มีการวิเคราะห์และสรุปตามหัวข้อที่ต้องการได้กระชับและตรงประเด็น ข้อมูลครบถ้วนสมบูรณ์ สะท้อนเหตุการณ์สำคัญที่เกี่ยวข้องอย่างครอบคลุม มีความเกี่ยวข้องกับปัญหาที่กำลังจะตัดสินใจ ไม่มีความคลาดเคลื่อนและไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิดไม่ว่าใครเป็นผู้จัดทำก็ได้ข้อมูลเดียวกัน สื่อความหมายเดียวกันอย่างชัดเจน ทุกคนทุกระดับที่เกี่ยวข้องกับการวางแผน การควบคุม การดำเนินการ และการประเมินผลสามารถเข้าถึงข้อมูลได้อย่างทั่วถึงและเพียงพอแม่นยำ ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H3

3.1.3 ไคเซ็น (Kaizen)

คำว่า ไคเซ็น (Kaizen) มีต้นกำเนิดมาจากภาษาญี่ปุ่นคำว่า 改善 ซึ่งเป็นคำใช้ทั่วไป มีความหมายตามพจนานุกรมภาษาญี่ปุ่นว่า “การแก้ไขจุดที่ไม่ดีให้ดีขึ้น” ปัจจุบันคำว่าไคเซ็นเป็นคำที่รู้จักและมีการนำไปใช้

อย่างแพร่หลายในประเทศต่างๆ ในฐานะที่เป็นแนวคิดด้านกลยุทธ์ ซึ่งเป็นเสาหลักสำคัญของกิจการมากมายให้ประสบความสำเร็จ ช่วยส่งเสริมผลดำเนินงาน สามารถพัฒนาประสิทธิภาพการทำงาน พัฒนาระบบงาน พัฒนาบุคลากร ลดความสูญเสีย ลดต้นทุน ลดของเสีย ลดความผิดพลาด เพิ่มศักยภาพในการแข่งขันฯลฯ (Aminu, 2019; Nasomboon, 2020; Poljan et al, 2019; Samurwong, 2019; Thamsuay, 2018; Wannarot, 2018) คำว่า “เครื่องมือไคเซ็น” หมายถึง แนวคิดหรือหลักการใดๆ ที่ถูกนำมาใช้ในการปรับปรุง แนวคิดที่เป็นหัวใจหลักในการไคเซ็น ผลประกอบการทางธุรกิจ คือ “การกำจัดความสูญเปล่า” เนื่องจากความสูญเปล่าเป็นเหตุของสภาพที่ปัญหาต่างๆ เช่น มีผลทำให้ต้นทุนสูงขึ้น บั่นทอนสภาพคล่องทางการเงิน คุณภาพสินค้าและบริการไม่สม่ำเสมอ ทำให้จัดส่งสินค้าหรือให้บริการได้ล่าช้า เพิ่มความเสี่ยงด้านความปลอดภัยในการทำงานและสิ่งแวดล้อม บั่นทอนความกระตือรือร้นของทีมงานฯลฯ ทั้งนี้ความสูญเปล่าจะถูกกำจัดได้เมื่อมองเห็น เครื่องมือไคเซ็นที่ทำให้มองเห็นที่เป็นรากฐานของการไคเซ็น และเป็นที่รู้จักกันดี ได้แก่ หลัก 5ส. (สะสาง สะดวก สะอาด สุขลักษณะ สร้างนิสัย) และ 3ก. (กำหนดของ กำหนดที่ กำหนดปริมาณ) ขั้นตอนถัดไปเมื่อมองเห็นแล้ว คือ การปรับปรุงแก้ไข ในขั้นตอนนี้ก็มีเครื่องมือไคเซ็นที่สามารถนำมาใช้ได้ตามจุดประสงค์ เช่น หลักการทำแบบทันเวลา (Just In Time) หลักการทำทีละชิ้น (One Piece Flow) หลักกลไกไร้ต้นทุน (Karakuri) หลักป้องกันความผิดพลาด (Pokayoke) หรือเครื่องมือไคเซ็นที่ช่วยในการวิเคราะห์ เช่น หลัก 3ง. (สถานที่จริง ของจริง ความจริง) และตัดสินใจเลือกวิธีการ เช่น ลด เลิก เปลี่ยนฯลฯ ไคเซ็นไม่มีข้อกำหนดตายตัวว่าต้องใช้แนวคิดและวิธีการไหนในการปรับปรุง หากปรับปรุงแล้วปัญหาลดลงหรือเข้าใจเป้าหมายที่ต้องการได้มากขึ้น แม้เพียงเล็กน้อยก็เรียกได้ว่าเป็นไคเซ็น (Tanahashi, 2010)

3.1.4 สภาพแวดล้อมเพื่อไคเซ็น (Kaizen Environments)

แม้ไคเซ็นจะรู้จักกันว่า หมายถึง “การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง” แต่พบว่าอุปสรรคใหญ่ที่สุดในการทำไคเซ็น กลับเป็น “ความไม่ต่อเนื่อง” จึงมีการปรับปรุงนิยามของคำว่าไคเซ็นว่า หมายถึง “ปรับปรุงทุกวัน ปรับปรุงทุกคน และปรับปรุงทุกที่” (Imai, 2013) ไคเซ็นควรเริ่มต้นจากผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารสูงสุดต้องแสดงออกให้ทุกคนเห็นถึงความตั้งใจและการตัดสินใจที่แน่วแน่กำหนดแนวทางในการไคเซ็น ให้ทุกคนในองค์กรทำไคเซ็น ผู้บริหารสูงสุดมีบทบาทสำคัญมากที่สุดในการนำกิจการเข้าสู่ไคเซ็น รองลงไป คือ ผู้จัดการไล่ลงไปตลอดจนถึงพนักงานทุกระดับ ปัจจัยที่จะทำให้งานมีไคเซ็นหรือปรับปรุงอย่างต่อเนื่องได้จริงนั้น สิ่งที่สำคัญ คือ การสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อให้ทุกคนทุกส่วนทำการปรับปรุงต่อเนื่องได้ (Chorai & Chaidirek, 2020; Eileen, et al., 2010; Georgise & Mindaye, 2020; Janbumrung, 2016; Nakagawa, 2013; Nasomboon, 2020; Phetruen & Rutchatorn, 2011; Phungsutcharit, 2009; Tanahashi, 2010; Wannarot, 2018; Waisupeee, 2011) สามารถสรุปเป็นระบบเพื่อไคเซ็น 4 ระบบหลักได้ดังนี้ต่อไปนี้

ตารางที่ 3 สรุปการทบทวนวรรณกรรมปัจจัยที่มีผลทำให้ไคเซ็นดำเนินการได้ต่อเนื่อง

รายละเอียด	Nasomboon (2020)	Chorai and Chaidirek (2020)	Waisupee (2011)	Wannarot (2018)	Janbunrung (2016)	Phungsutcharit (2009)	Phetruen and Rutchatorn (2011)	Georgise and Mindaye (2020)	Eileen, et al. (2010)
การกำหนดเป้าหมายร่วม									
การรับรู้นโยบาย							√		
การกำหนดเป้าหมายที่ชัดเจน	√	√							√
กำหนดหัวข้อให้ไคเซ็น					√				
การผลักดันส่งเสริม									
แรงจูงใจ/รางวัล	√	√	√		√		√		
โอกาสนำเสนอ/ประเมินผลงาน	√		√		√				
โอกาสได้มีส่วนในการทำไคเซ็น				√	√				
การกระตุ้นให้กำลังใจ		√					√		
ความพร้อมของอุปกรณ์		√	√	√		√			
ความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงาน		√		√		√			
ทัศนคติ/การยอมรับ/วัฒนธรรม		√	√					√	
บรรยากาศในการทำงาน				√				√	
การควบคุมติดตาม									
การกำหนดเวลาติดตามงาน	√		√						√
การกำหนดบทบาทหน้าที่	√	√			√				√
การตรวจสอบการปฏิบัติ						√			
การสื่อสารเพื่อการแก้ไข		√	√				√		
การประชุมหาแนวทางดำเนินการ	√		√						
ความสัมพันธ์กับผู้บังคับบัญชา				√					

ตารางที่ 3 สรุปการทบทวนวรรณกรรมปัจจัยที่มีผลทำให้ไคเซ็นดำเนินการได้ต่อเนื่อง (ต่อ)

รายละเอียด	Nasomboon (2020)	Chorai and Chaidirek (2020)	Waisupree (2011)	Wannarot (2018)	Janbumrung (2016)	Phungsutcharit (2009)	Phetruen and Rutchatorn (2011)	Georgise and Mindaye (2020)	Eileen, et al. (2010)
การถ่ายทอดความรู้และทักษะ									
การรู้ประโยชน์ของการไคเซ็น	✓							✓	
การอบรมความรู้เรื่องไคเซ็น	✓	✓			✓	✓		✓	✓
การฝึกทักษะในการไคเซ็น	✓				✓				

จากตารางสรุปข้างต้นได้ตัวแปรในการศึกษาตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 (สมมติฐาน H4-H7) ดังนี้

1) ระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม (Common Goal Setting System) การกำหนดเป้าหมายร่วมเป็นสิ่งที่สำคัญที่ขาดไม่ได้สำหรับกิจการ เป้าหมายร่วมแสดงถึงเจตจำนงค์ที่หนักแน่นของผู้นำนองค์กร เป็นศูนย์รวมทำให้ทุกคนมองไปในจุดเดียวกัน เมื่อทุกคนต่างมุ่งหน้าพัฒนาและดำเนินการไปในทิศทางเดียวกันจะส่งผลให้การดำเนินการต่างๆ เป็นไปอย่างมีพลัง ระบบนี้เกี่ยวข้องกับการกำหนดเป้าหมายร่วมตั้งแต่ระดับนโยบาย แผนธุรกิจ แผนดำเนินการ มาตรฐาน ฯลฯ รวมถึงการสื่อสารเป้าหมายและสภาพดำเนินการให้ทุกคนรับรู้เป็นระยะ ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H4

2) ระบบการผลักดันส่งเสริม (Support & Motivation System) เป็นระบบในการผลักดันส่งเสริมให้ทุกคนสามารถดำเนินการและพัฒนาตามเป้าหมายได้ ระบบนี้เกี่ยวข้องตั้งแต่การวางบทบาทหน้าที่ในผังองค์กร การให้ผลตอบแทน การประเมินผลงาน การให้โอกาสในการเรียนรู้ สะสมประสบการณ์และเติบโตก้าวหน้าในงาน การสื่อสารสองทางระหว่างกิจการและพนักงาน การสรรหาจัดเตรียมบุคลากร อุปกรณ์เครื่องมือรวมถึงสถานที่ที่จำเป็นในการดำเนินงานด้านต่างๆ อย่างเหมาะสม ระบบนี้มีผลโดยตรงต่อการรับรู้ ทัศนคติ ความกระตือรือร้น กำลังใจ รวมถึงพฤติกรรมแสดงออกของพนักงาน ระบบการผลักดันส่งเสริมจึงควรเป็นไปในเชิงสร้างสรรค์และคำนึงถึงความสอดคล้องกับค่านิยมและวัฒนธรรมที่องค์กร ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H5

3) ระบบการควบคุมติดตาม (Control & Follow-Up System) ครอบคลุมตั้งแต่การแตกเป้าหมายออกเป็นแผนดำเนินการ การเฝ้าดูความคืบหน้าและแนวโน้ม การแก้ไขเหตุการณ์เฉพาะหน้าและการดำเนินการเพื่อแก้ไขให้เป็นไปตามแผนและเกิดผลตามเป้าหมายที่กำหนด ระบบนี้เกี่ยวข้องกับการแสดงบทบาทตามสายบังคับบัญชา เช่น การสั่ง การรายงาน การบันทึกผล กฎระเบียบขององค์กร เป็นต้น ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H6

4) ระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ (Knowledge & Skill Transfer System) ทำให้องค์กรสามารถรักษาระดับและพัฒนาต่อยอดจากฐานสู่ฐานได้อย่างยั่งยืน ระบบนี้เกี่ยวข้องกับการรวบรวมความรู้องค์กร การวางแผนพัฒนาบุคลากรในช่วงจังหวะต่างๆ การดำเนินการและการประเมินผลการฝึกอบรม การสรรหาและจัดเตรียมทรัพยากรที่

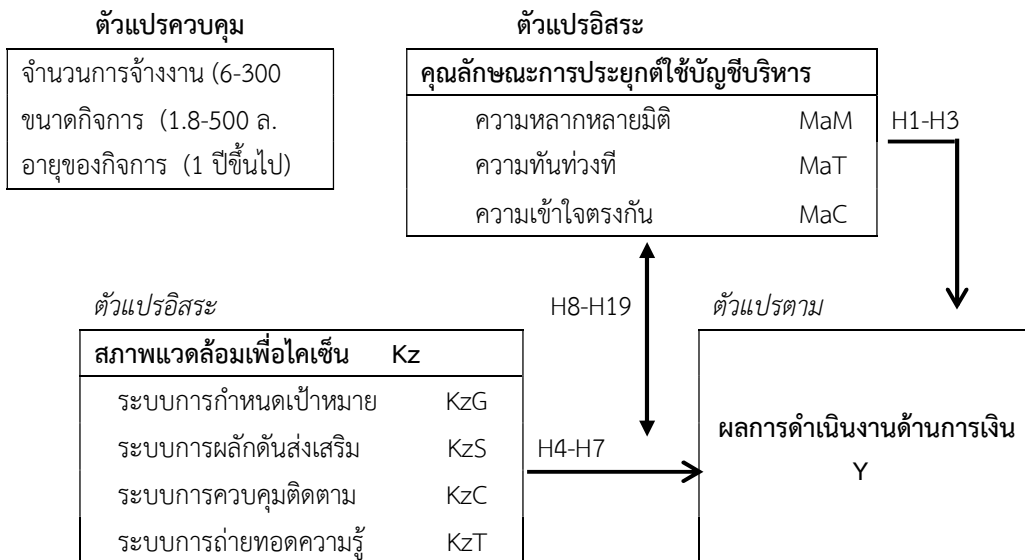
จำเป็น เช่น สื่อ อุปกรณ์ ผู้สอน ผู้ประเมินที่ให้คำแนะนำการต่อยอดความรู้ได้ เป็นต้น ซึ่งได้พัฒนาเป็นแบบสอบถามสำหรับสมมติฐาน H7

3.1.5 สภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นและคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารส่งเสริมกันและกัน

ปัจจัยสำคัญอีกปัจจัยหนึ่งในการสร้างสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นเพื่อให้การปรับปรุงได้ผลและเกิดขึ้นได้อย่างต่อเนื่อง คือ “การทำให้มองเห็น (Visualization)” การทำให้มองเห็นเป็นแนวคิดที่ใช้ในโคเซ็นหรือเรียกว่า “เครื่องมือโคเซ็น” ที่มีจุดประสงค์เพื่อให้ทุกส่วนภายในองค์กรเกิดการรับรู้ที่ตรงกันและมุ่งดำเนินการไปที่จุดเดียวในจังหวะที่สอดคล้องกันได้ หากเปรียบเทียบการดำเนินการกิจการกับการขับเครื่องบิน แม้สภาพอากาศภายนอกจะมีความผันผวน มีอุปสรรคขัดขวางทัศนวิสัย การขับเครื่องบินและระบบและกิจกรรมภายในเครื่องบินยังดำเนินไปได้อย่างปลอดภัย เนื่องจากนักบินและทุกคนในเครื่องรู้ข้อมูลที่จำเป็นด้วยภาพ ค่าตัวเลข สัญลักษณ์ สัญญาณ ฯลฯ แสดงอยู่ในห้องขับและส่วนต่างๆ ของเครื่องบินซึ่งเป็นปัจจัยที่ได้รับการยอมรับว่ามีความสำคัญและมีการปรับปรุงพัฒนาให้ดีขึ้นอยู่เสมอ เช่นเดียวกับในดำเนินการที่ข้อมูลจากการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่จะทำให้ทุกคนเห็นและรู้ข้อมูลที่จำเป็นในการปฏิบัติ ควบคุม ปรับปรุงกิจการให้ดำเนินการไปได้อย่างมั่นคงปลอดภัย (Tanahashi, 2011) การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีบทบาทในการสื่อสาร ทำให้มองเห็นและเข้าใจสถานการณ์ตรงกัน การปรับปรุงการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารสามารถส่งเสริมให้การโคเซ็นประสบความสำเร็จได้ดีขึ้น ทำให้เกิดผลดำเนินการของกิจการที่ดีขึ้น โดยที่สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นทั้ง 4 ระบบ จะขับให้เกิดการปรับปรุงการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้มีคุณลักษณะที่เกิดประสิทธิผลสูง ซึ่งวัตถุประสงค์ข้อที่ 3 (สมมติฐาน H8-H19) ของการวิจัยนี้ เป็นการศึกษาอิทธิพลที่เกิดเมื่อมีตัวแปรของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารและตัวแปรของสภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นร่วมกัน

3.2 กรอบแนวคิด

การศึกษครั้งนี้มีขอบเขตเนื้อหาตามกรอบแนวคิดในการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ที่มา: Literature synthesis

3.3 สมมติฐานการวิจัย

การศึกษาตามกรอบแนวคิดในการวิจัยนี้ ประกอบด้วยสมมติฐานการวิจัยทั้งหมด 19 สมมติฐานโดยแบ่งตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ H1-H3 คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

สมมติฐานที่ H4-H7 สภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

สมมติฐานที่ H8-H19 สภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

4. วิธีดำเนินการวิจัย

4.1 รายละเอียดของประชากร กลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษารุ่นนี้เป็น SMEs ในประเทศไทย จำนวน 460,012 ราย (OSMEP, 2020) จำนวนตัวอย่าง 400 ราย (Yamane, 1973)

4.2 เทคนิคการสุ่มตัวอย่าง

เลือกตัวอย่างโดยการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Simple Random Sampling) ตามสัดส่วนประชากรซึ่งประกอบด้วย ภาคการบริการ ร้อยละ 46.5 ภาคการค้า ร้อยละ 34.3 ภาคการผลิต ร้อยละ 18.8 และ ภาคธุรกิจการเกษตร ร้อยละ 0.4 (OSMEP, 2020) โดยเลือกผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารที่รู้ข้อมูลการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของกิจการ

ตารางที่ 4 จำนวนวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมและจำนวนตัวอย่าง

จำนวนวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมปี 2562		ร้อยละ	จำนวนตัวอย่าง
ภาคการบริการ	213,831	46.5	186
ภาคการค้า	157,834	34.3	137
ภาคการผลิต	86,372	18.8	75
ภาคธุรกิจการเกษตร	1,975	0.4	2
รวม	460,012	100.0	400

ที่มา: OSMEP, 2020

4.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล วิธีวิเคราะห์ การแปลผล

วิธีการดำเนินการวิจัยเริ่มต้นจากการศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำรา แนวคิด ทฤษฎี รวมถึงผลงานการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรที่ศึกษา กำหนดกรอบแนวคิด ออกแบบพัฒนาเครื่องมือวิจัยตามกรอบแนวคิดเป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารโดยแบบสอบถามแบ่งเป็น 5 ส่วน รวมทั้งหมด 57 ข้อ ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกิจการและข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม 8 ข้อ

ส่วนที่ 2 ระดับการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร (Rating Scale) 16 ข้อ

ส่วนที่ 3 ระดับการดำเนินการระบบโคเซ็น (Rating Scale) 15 ข้อ

อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

ส่วนที่ 4 ระดับผลการดำเนินงาน (Rating Scale) 17 ข้อ

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม 1 ข้อ

แล้วจึงดำเนินการทดสอบแบบสอบถามและปรับปรุงให้มีความเที่ยงตรง (Validity) หรือค่า IOC > 0.5 ผลการทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยแบบสอบถามมีค่า Cronbach's alpha อยู่ระหว่าง 0.72-0.95 จากนั้นนำแบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากตัวอย่างที่กำหนด โดยติดต่อส่งแบบสอบถามอิเล็กทรอนิกส์ทางอีเมล แอปพลิเคชันไลน์ และเฟสบุ๊คเมสเซนเจอร์ ทั้งหมด 1,233 ชุด ได้แบบสอบถามกลับมา 400 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับ 32.49% ข้อมูลที่เก็บรวบรวมผ่านการตรวจสอบคุณสมบัติเบื้องต้นพบว่า ตัวแปรทุกตัวมีค่าการแจกแจงแบบปกติด้วยค่า Skewness ระหว่าง -0.49 ถึง 0.11 ซึ่งไม่เกิน ± 1.96 (Wongsachue, 2017) ตัวแปรอิสระมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ไม่เกิน 0.08 จึงไม่มีปัญหาเรื่องความสัมพันธ์กันเอง (Charoensawat, 2008) ตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามมีความสัมพันธ์กันเชิงเส้นตรง ภาวะความสัมพันธ์พยากรณ์มีค่า Tolerance มากกว่า 0.10 (Foxall & Sariano, 2005) และ ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ไม่เกิน 10 (Belsley, 1991) จึงนำข้อมูลเข้าวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่ออธิบายอิทธิพลของตัวแปรอิสระที่มีต่อตัวแปรตามสุดท้ายจึงจัดทำสรุปผลการวิจัยและอภิปรายผลพร้อมข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

5. ผลการวิจัยและอภิปรายผล

5.1 ผลการวิจัย

ผลจากการรวบรวมข้อมูลพบว่า ตัวอย่างมีจำนวนจ้างงาน 6-30 คน ร้อยละ 67 มีรายได้ 1.8-10 ล้านบาท ร้อยละ 51 และมีอายุกิจการ 15-30 ปี ร้อยละ 42 ของจำนวนตัวอย่างทั้งหมด โดยมีรายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5 ข้อมูลทั่วไปของตัวอย่าง

รายละเอียด		จำนวน	ร้อยละ
ขนาดของกิจการ	1.8-10 ล้านบาท	205	51.25
	11-50 ล้านบาท	98	24.50
	51-300 ล้านบาท	88	22.00
	301-500 ล้านบาท	9	2.25
จำนวนการจ้างงาน	6-30 คน	268	67.00
	31-200 คน	132	33.00
อายุของกิจการ	1-5 ปี	41	10.25
	6-15 ปี	130	32.50
	15-30 ปี	166	41.50
	31 ปี ขึ้นไป	63	15.75

วัตถุประสงค์ที่ 1 มีสมมติฐานการวิจัยว่า คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (H1-H3) วิเคราะห์ด้วยสมการถดถอยพหุคูณและได้ผลวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + c$$

สมการที่ (1)

ตารางที่ 6 อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

สมมติฐาน	Variable	b	Beta	t-value	p-value	Tolerance	VIF
	ค่าคงที่ (Constant)	0.672		4.149	0.000*		
H1	MaM ความหลากหลายมิติ	0.046	0.048	1.263	0.207	0.920	1.087
H2	MaT ความทันทั่วทั้งที่	0.363	0.352	5.892	0.000*	0.370	2.703
H3	MaC ความเข้าใจตรงกัน	0.328	0.364	6.167	0.000*	0.378	2.645
R = 0.691 R ² = 0.478 F = 120.931 p-value = 0.000*							

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อดำเนินงานด้านการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และสามารถทำนายผลดำเนินงานด้านการเงินได้ร้อยละ 47.80 (R²=0.478*) คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินมากที่สุด คือ ความทันทั่วทั้งที่ (MaT) $b=0.363^*$ (รองลงมา คือ ความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน (MaC) ขณะที่ความหลากหลายมิติ (MaM) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลการวิจัยสนับสนุนสมมติฐาน H2 และ H3

วัตถุประสงค์ที่ 2 สมมติฐานการวิจัยว่า สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (H4-H7) วิเคราะห์ด้วยสมการถดถอยพหุคูณและได้ผลวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

$$Y = b_0 + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 X_4 + c$$

สมการที่ (2)

ตารางที่ 7 อิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

สมมติฐาน	Variable	b	Beta	t-value	p-value	Tolerance	VIF
	ค่าคงที่ (Constant)	0.748		5.568	0.000*		
H4	KzG การกำหนดเป้าหมายร่วม	0.178	0.187	3.245	0.001*	0.359	2.786
H5	KzS การผลักดันส่งเสริม	0.317	0.362	5.508	0.000*	0.276	3.619
H6	KzC การควบคุมติดตาม	0.109	0.110	1.792	0.074	0.317	3.154
H7	KzT การถ่ายทอดความรู้และทักษะ	0.119	0.140	2.431	0.016*	0.358	2.796
R = 0.727 R ² = 0.528 F = 110.805 p-value = 0.000*							

ผลการวิจัยพบว่า สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และสามารถทำนายผลได้ร้อยละ 52.8 (R² = 0.528*) โดยสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นที่มีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินมากที่สุด คือ การผลักดันส่งเสริม (KzS) ($b=0.317^*$) รองลงมา คือ การกำหนดเป้าหมายร่วม (KzG) และระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ (KzT) ขณะที่ระบบการควบคุมติดตาม (KzC) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

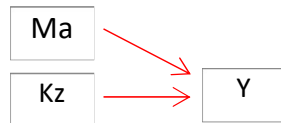
ผลการวิจัยสนับสนุนสมมติฐาน H4 H5 และ H7

อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

วัตถุประสงค์ที่ 3 มีสมมติฐานการวิจัยว่า สภาพแวดล้อมเพื่อการไคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (H8-H19) วิเคราะห์ทำโดยการจับคู่ตัวแปรอิสระทั้งสอง วิเคราะห์ทีละคู่ด้วยสมการถดถอยพหุคูณและโมเดลการวิเคราะห์ (โมเดลที่ 1) ดังนี้

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + c$$

สมการที่ (3)



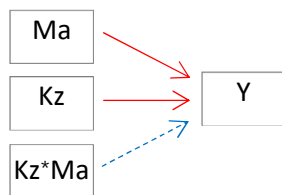
ภาพที่ 2 โมเดลการวิเคราะห์ที่ 1 ความสัมพันธ์แบบร่วม

ที่มา: Wongsachue (2017)

ทั้งนี้ในความสัมพันธ์แบบร่วมของคู่ตัวแปรอิสระนี้ ผู้วิจัยได้วิเคราะห์เพิ่มเติมเพื่อศึกษาว่าคู่ตัวแปรอิสระแต่ละคู่มีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนระดับอิทธิพลที่มีต่อตัวแปรตามของกันและกันหรือไม่ โดยเริ่มจากการนำคู่ตัวแปรแต่ละคู่มาวิเคราะห์ด้วยสมการถดถอยพหุคูณและโมเดลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุน (โมเดลที่ 2) ดังนี้

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + c$$

สมการที่ (4)



ภาพที่ 3 โมเดลการวิเคราะห์ที่ 2 ความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุน

ที่มา: Wongsachue (2017)

จากนั้นจึงนำผลที่ได้จากการวิเคราะห์ตามโมเดลที่ 2 นี้มาเปรียบเทียบกับโมเดลที่ 1 หากเปรียบเทียบค่าความสามารถในการอธิบายการผันแปรผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Adj R2) และค่าระดับอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (β) ในโมเดลที่ 2 มีค่ามากกว่าค่าในโมเดลที่ 1 จะสรุปการวิเคราะห์ได้ว่าตัวแปรอิสระคู่หนึ่งมีความสัมพันธ์กันเชิงกำกับหรือเอื้อหนุนกันด้วย (Wongsachue, 2017) ซึ่งการวิเคราะห์ได้ผลดังต่อไปนี้

ตารางที่ 8 อิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการไคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

สมมติฐาน	โมเดลที่	Variable	b	Beta	R2	Adj. R2	P-Value
H8	1	KzP	0.589	0.618	0.413	0.41	.000*
		MaS	0.075	0.077			
	2	KzP	0.989	1.039	0.430	0.426	.000*
		MaS	0.537	0.552			
		KzP * MaS	-0.134	-0.722			

ตารางที่ 8 อิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (ต่อ)

สมมติฐาน	โมเดลที่	Variable	b	Beta	R2	Adj. R2	P-Value
H9	1	KzP	0.331	0.347	0.482	0.479	.000*
		MaT	0.412	0.399			
	2	KzP	0.230	0.241	0.483	0.479	.000*
		MaT	0.306	0.297			
		KzP * MaT	0.030	0.195			
H10	1	KzP	0.354	0.372	0.507	0.505	.000*
		MaC	0.373	0.414			
	2	KzP	0.374	0.393	0.507	0.504	.000*
		MaC	0.397	0.440			
		KzP * MaC	-0.007	-0.044			
H11	1	KzS	0.598	0.682	0.488	0.485	.000*
		MaS	0.054	0.056			
	2	KzS	0.745	0.850	0.491	0.487	.000*
		MaS	0.215	0.221			
		KzS * MaS	-0.052	-0.270			
H12	1	KzS	0.413	0.47	0.539	0.536	.000*
		MaT	0.334	0.324			
	2	KzS	0.300	0.343	0.540	0.536	.000*
		MaT	0.247	0.24			
		KzS * MaT	0.03	0.198			
H13	1	KzS	0.412	0.469	0.542	0.540	.000*
		MaC	0.297	0.330			
	2	KzS	0.483	0.551	0.543	0.539	.000*
		MaC	0.365	0.405			
		KzS * MaC	-0.022	-0.146			
H14	1	KzC	0.607	0.609	0.410	0.407	.000*
		MaS	0.105	0.108			
	2	KzC	0.658	0.661	0.411	0.406	.000*
		MaS	0.170	0.175			
		KzC * MaS	-0.019	-0.094			
H15	1	KzC	0.332	0.334	0.477	0.475	.000*
		MaT	0.422	0.409			
	2	KzC	0.238	0.239	0.478	0.474	.000*
		MaT	0.320	0.310			
		KzC * MaT	0.028	0.182			

อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารฯ

ตารางที่ 8 อิทธิพลของสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (ต่อ)

สมมติฐาน	โมเดลที่	Variable	b	Beta	R2	Adj. R2	P-Value
H16	1	KzC	0.348	0.349	0.492	0.489	.000*
		MaC	0.374	0.415			
	2	KzC	0.344	0.346	0.492	0.488	.000*
		MaC	0.370	0.410			
		KzC * MaC	0.001	0.008			
H17	1	KzT	0.514	0.604	0.404	0.401	.000*
		MaS	0.106	0.11			
	2	KzT	0.715	0.840	0.409	0.405	.000*
		MaS	0.332	0.342			
		KzT * MaS	-0.070	-0.372			
H18	1	KzT	0.300	0.352	0.498	0.495	.000*
		MaT	0.438	0.425			
	2	KzT	0.267	0.313	0.498	0.494	.000*
		MaT	0.408	0.396			
		KzT * MaT	0.01	0.063			
H19	1	KzT	0.295	0.347	0.494	0.492	.000*
		MaC	0.383	0.424			
	2	KzT	0.424	0.499	0.497	0.494	.000*
		MaC	0.527	0.584			
		KzT * MaC	-0.043	-0.289			

ผลการวิจัยพบว่า สภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารทุกคู่ตัวแปร มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สามารถอธิบายการผันแปรผลการดำเนินงานด้านการเงินได้ร้อยละ 40.4-54.3 ($R^2 = 0.404^*-0.543^*$)

ผลวิจัยสนับสนุนสมมติฐาน H8-H19

		โมเดลที่ 1 R^2	โมเดลที่ 2 R^2	ผลของโมเดลที่ 2 เทียบกับโมเดลที่ 1		
				Adj R^2	β_{Ma}	β_{Kz}
KzG ระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม	H8	0.413*	0.430*	↗	617%	68%
MaM ความหลากหลายมิติ	H9	0.482*	0.483*	↗	-26%	-31%
	H10	0.507*	0.507*	→	7%	6%
KzS ระบบการผลักดันส่งเสริม	H11	0.488*	0.491*	↗	296%	25%
MaT ความทันสมัย	H12	0.539*	0.540*	↗	-26%	-27%
	H13	0.542*	0.543*	↗	23%	17%
KzC ระบบการควบคุมติดตาม	H14	0.410*	0.411*	↗	62%	9%
MaC ความเข้าใจตรงกัน	H15	0.477*	0.478*	↗	-24%	-28%
	H16	0.492*	0.492*	→	-1%	-1%
KzT ระบบการถ่ายทอดความรู้ทักษะ	H17	0.404*	0.409*	↗	212%	39%
	H18	0.498*	0.498*	→	-7%	-11%
	H19	0.494*	0.497*	↗	38%	44%

Y ผลดำเนินงานด้านการเงิน

ภาพที่ 4 สรุปผลการเปรียบเทียบค่าความสามารถในการอธิบายการผันแปรผลการดำเนินงานด้านการเงิน (Adj R^2) และค่าระดับอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (β)

ที่มา: Summary from research result

จากภาพที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงเอื้อหนุน พบว่า จากคู่ตัวแปรทั้งหมด 12 คู่ มี 6 คู่ที่มีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนกันและกัน ได้แก่ คู่ H8 H11 H13 H14 H17 และ H19 รายละเอียดดังนี้ สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นทุกตัวแปรมีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความหลากหลายมิติ (MaM) โดยระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม (KzG) เพิ่มระดับอิทธิพลของความหลากหลายมิติ (MaM) มากที่สุด คือ เพิ่มขึ้นร้อยละ 617 คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีด้านความหลากหลายมิติ (MaM) มีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นทุกตัวแปร โดยตัวแปรที่มีระดับอิทธิพลเพิ่มขึ้นมากที่สุด คือ ระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม (KzG) ที่มีระดับอิทธิพลเพิ่มขึ้นร้อยละ 68 นอกจากนี้คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน (MaC) มีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ (KzT) และระบบการผลักดันส่งเสริม (KzS) ให้มีระดับอิทธิพลเพิ่มขึ้นร้อยละ 44 และ 17 ตามลำดับ ในทางกลับกันระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ (KzT) และระบบการผลักดันส่งเสริม (KzS) มีความสัมพันธ์เชิงกำกับหรือเอื้อหนุนคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน (MaC) ให้มีค่าอิทธิพลเพิ่มขึ้นร้อยละ 38 และ 23 ตามลำดับ

5.2 อภิปรายผล

5.2.1 ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ที่ 1 พบว่า คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความทันสมัย และด้านความชัดเจนและเข้าใจตรงกันมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของ SMEs หมายความว่า หากกิจการปรับปรุงคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้มีความทันสมัยและมีความชัดเจนและเข้าใจตรงกันมากขึ้นจะสามารถส่งเสริมให้กิจการมีผลการดำเนินงานด้านการเงินที่ดียิ่งขึ้น สอดคล้องกับผลการศึกษาของ

อิทธิพลของคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

Thongdeeapan and Srichanapun (2019) ที่พบว่า การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารด้านขอบเขตของข้อมูลทางบัญชี ด้านความทันต่อเวลา ด้านการเก็บรวบรวมข้อมูล และด้านการสรุปผลส่งต่อประสิทธิภาพการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ผลการศึกษาของ Butterfield (2016) ที่พบว่า อุปสรรคที่ทำให้การบัญชีบริหารไม่เกิดประสิทธิภาพตามต้องการเพราะผู้บริหารไม่ได้ใช้ในการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลบัญชีบริหารมาไม่ทันเวลาที่ต้องการใช้และข้อมูลมีความซับซ้อน ไม่ได้สรุปเป็นประเด็นไว้ทำให้ต้องเสียเวลาในการทำความเข้าใจ ระบบบัญชีบริหารด้านบูรณาการด้านความทันเวลา ด้านขอบเขตทั่วไป และด้านการรวบรวม ส่งผลต่อประสิทธิภาพการบริหารจัดการ และผลการศึกษาของ Gyamera, et al. (2023) ที่พบว่า การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทำให้การเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลทำได้รวดเร็วและแม่นยำช่วยให้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านเงินมากขึ้น

5.2.2 ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ที่ 2 พบว่า สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นด้านระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม ระบบการผลักดันส่งเสริม และระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของ SMEs หมายความว่า หากกิจการปรับปรุงสภาพแวดล้อมโคเซ็นให้มีระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม ระบบการผลักดันส่งเสริม และระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะมากขึ้นจะสามารถส่งเสริมให้กิจการมีผลการดำเนินงานด้านการเงินที่ดียิ่งขึ้น สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Poljan, et al. (2019) ที่พบว่า การใช้ทฤษฎีโคเซ็น แก้ไขปัญหาในการทำงานสามารถลดความสูญเสียและความผิดพลาดในการทำงาน ผลการศึกษาของ Wannarot (2018) ที่พบว่า บรรยากาศในการทำงานและความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงานมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานด้วยแนวคิดโคเซ็น ผลการศึกษาของ Otsuka (2018) ที่พบว่า การฝึกอบรมให้บุคลากรมีความสามารถทำโคเซ็นได้ช่วยเพิ่มอัตราผลตอบแทนให้กับการลงทุน และผลการศึกษาของ Nasomboon (2020) กิจกรรมการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องมีอิทธิพลทางตรงต่อการลดต้นทุน

5.2.3 ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ที่ 3 พบว่า สภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายความว่า หากกิจการมีการปรับปรุงสภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นให้มีความสัมพันธ์ร่วมกันกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารได้ดีขึ้น จะสามารถส่งเสริมให้กิจการมีผลการดำเนินงานด้านการเงินที่ดียิ่งขึ้น สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Sae-tang (2018) ที่พบว่า การบัญชีบริหารมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานโดยมีโคเซ็นเป็นส่วนหนึ่งในเทคนิคการบัญชีบริหาร Seeha (2014) ที่พบว่า การบัญชีบริหารโดยใช้ควบคู่ไปกับแนวคิดการโคเซ็นและเครื่องมือโคเซ็น เช่น การทำให้มองเห็น (Visualization) มีผลต่อผลการดำเนินงาน และ Alkababji (2023) ที่พบว่า การบูรณาการการประยุกต์ใช้บริหารด้านต้นทุนเป้าหมายกับการโคเซ็นมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถในการแข่งขันของกิจการ นอกจากนี้ ในรายละเอียดของผลการวิจัยจะสังเกตได้ว่าความหลากหลายมิติและระบบการควบคุมติดตามกลับมีอิทธิพลเชิงบวกที่มีนัยสำคัญทางสถิติเนื่องจากความสัมพันธ์กันร่วมกันระหว่างคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารและสภาพแวดล้อมโคเซ็น ยกตัวอย่างเช่น คุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความหลากหลายมิติมีระดับอิทธิพลต่อผลดำเนินการด้านการเงินเพิ่มขึ้นอย่างเห็นได้ชัดเมื่อมีระบบการกำหนดเป้าหมายร่วมเข้ามาเอื้อหนุนหรือกำกับ สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Muluye (2018) ที่พบว่า การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารทำได้อย่างไม่ทั่วถึงและขาดประสิทธิภาพเนื่องจากขาดการให้ความสำคัญจากผู้บริหาร และ Pongklang (2018) ที่พบว่า ประยุกต์ใช้บัญชีบริหารในการวางแผนการควบคุม ทำให้มองเห็นข้อเท็จจริงและแก้ไขปัญหาได้ทันทั่วทั้งที่ทำให้กิจกรรมทางธุรกิจของกิจการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

6. สรุปผลการวิจัย

การวิจัยนี้ทำให้ทราบว่า การมีและการปรับปรุงการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้มีคุณลักษณะด้านความทันทั่วทั้งและความชัดเจนและเข้าใจตรงกันสามารถส่งเสริมผลการดำเนินงานด้านการเงินให้ดีขึ้น การมีสภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็น

และการปรับปรุงระบบในสภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็น ได้แก่ ระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม ระบบการผลักดันส่งเสริม และระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ สามารถส่งเสริมผลการดำเนินงานด้านการดำเนินงานให้ดีขึ้นได้ ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อกิจการมีสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารที่ดีจะสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการส่งเสริมผลการดำเนินงานด้านการเงินให้มากยิ่งขึ้นได้ ทั้งนี้สภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นและการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารมีประโยชน์เพื่อขับเคลื่อนองค์กรหน่วยเดียวกันและมีเป้าหมายเดียวกัน ดังนั้น เจ้าของและผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการบูรณาการทั้งสองศาสตร์นี้ให้มีความสอดคล้องเป็นเนื้อเดียวกันกับการบริหาร การควบคุม และการดำเนินงานในปกติประจำวันเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ

7. ข้อเสนอแนะ

7.1 ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลการวิจัยที่พบว่า มีการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารร่วมกับสภาพแวดล้อมโคเซ็นมากขึ้นก็จะส่งเสริมให้เกิดผลดำเนินการด้านการเงินของกิจการที่ดียิ่งขึ้น ดังนั้น เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร รวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสนับสนุน SMEs ให้เติบโตได้อย่างยั่งยืน ควรให้ความสำคัญกับการผลักดันให้ SMEs สร้างสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร และควรเน้นแนวทางพัฒนาทั้งสองปัจจัยโดยอ้างอิงจากผลการวิจัยได้ดังนี้

7.1.1 เน้นปรับปรุงระบบการผลักดันส่งเสริม โดยการสนับสนุนให้สมาชิกในองค์กรมีความรู้ตั้งแต่ระดับแนวคิดพื้นฐานตลอดจนถึงความรู้เชิงเทคนิคเฉพาะที่เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงพัฒนาระบบต่างๆ รวมถึงการส่งเสริมให้มีการประยุกต์ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารให้ครอบคลุมทุกมิติขั้นตอนของการทำงานให้มีข้อมูลที่ผู้ใช้สามารถเข้าใจตรงกันได้อย่างถูกต้องจะช่วยให้ระบบการผลักดันส่งเสริมเกิดผลในการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินมากยิ่งขึ้น

7.1.2 เน้นปรับปรุงระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม จะช่วยให้การประยุกต์ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารในขั้นตอนการทำงานต่างๆ เกิดผลในการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินได้ดียิ่งขึ้น

7.1.3 เน้นปรับปรุงให้ข้อมูลบัญชีบริหารให้มีข้อมูลสามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจได้อย่างทันทั่วทั้งที่ จะส่งเสริมให้สภาพแวดล้อมโคเซ็นทุกระบบเกิดผลในการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินมากยิ่งขึ้น

7.1.4 เน้นปรับปรุงการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารให้มีความชัดเจน ทำให้ผู้ใช้เกิดความเข้าใจที่ตรงกันจะส่งเสริมระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะเกิดผลในการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินมากยิ่งขึ้น

7.1.5 เน้นปรับปรุงระบบการถ่ายทอดความรู้และทักษะ จะช่วยให้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความเข้าใจตรงกันเกิดผลในการยกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินมากยิ่งขึ้น

7.2 ข้อเสนอแนะจากการวิจัยครั้งต่อไป

7.2.1 การศึกษาแบบเจาะกลุ่มกิจการ เพื่อให้ได้รูปแบบตัวอย่างการปฏิบัติให้กับกิจการ เช่น กลุ่มร้านค้า กลุ่มโรงงาน กลุ่มศูนย์บริการ เป็นต้น

7.2.2 การทดสอบเชิงปฏิบัติกับกรณีศึกษา หรือการถอดบทเรียนจากองค์กรชั้นนำที่ประสบความสำเร็จในการรักษากิจการกิจการมาได้นานและเติบโตได้ดี ด้วยแนวคิดเรื่องสภาพแวดล้อมเพื่อการโคเซ็นร่วมกับคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

7.3 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร ที่ปรึกษาของ SMEs สามารถส่งเสริมการพัฒนายกระดับผลการดำเนินงานด้านการเงินให้ดีขึ้นอย่างยั่งยืนได้ด้วยการดำเนินการดังต่อไปนี้

7.3.1 เจ้าของกิจการหรือผู้บริหารแสดงออกถึงการให้ความสำคัญกับการให้ทุกคนมีส่วนร่วมในการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง โดยการประกาศเป็นนโยบาย เป้าหมายของกิจการและสนับสนุนการสร้างสภาพแวดล้อม เพื่อโคเซ็นอันประกอบด้วย ระบบการกำหนดเป้าหมายร่วม ระบบการผลักดันส่งเสริม ระบบการควบคุมติดตาม และระบบถ่ายทอดความรู้และทักษะร่วมกับการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

7.3.2 เจ้าของกิจการหรือผู้บริหารแสดงออกถึงการให้ความสำคัญกับการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารและการปรับปรุงคุณลักษณะของการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร โดยกำหนดนโยบายให้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเป็นหนึ่งหัวข้อดำเนินการหลักของกิจการเพื่อให้ทุกคนใช้การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานในปกติภายในสภาพแวดล้อมเพื่อโคเซ็นตั้งแต่การกำหนดเป้าหมาย การผลักดันส่งเสริม ถ่ายทอดความรู้และทักษะ ตลอดจนถึงการติดตามควบคุมให้เกิดผลตามเป้าหมายที่วางไว้

7.3.3 สนับสนุน จัดให้มีการอบรมและพัฒนาบุคลากรทุกระดับ ตั้งแต่ผู้บริหารสูงสุดตลอดจนถึงพนักงานปฏิบัติให้มีความรู้และทักษะด้านโคเซ็นและการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร

7.3.4 สนับสนุน จัดให้มีการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารเพื่อจัดทำข้อมูลสำหรับตัดสินใจการดำเนินงานในทุกขั้นตอนเพื่อเพิ่มประสิทธิผลที่มีต่อผลดำเนินการด้านการเงินของระบบนั้นๆ ได้

7.3.5 สนับสนุน เน้นการปรับปรุงคุณลักษณะการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารด้านความชัดเจนและเข้าใจตรงกันเพื่อให้ระบบผลักดันส่งเสริมและระบบถ่ายทอดความรู้และทักษะเกิดประสิทธิผลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินได้ดียิ่งขึ้น

8. เอกสารอ้างอิง

- Alkababji, M.W. (2023) The impact of applying the target cost and continuous improvement (Kaizen) on achieving the sustainable competitive advantage of Palestinian industrial companies. *Journal of Business and Socio-economic Development*. 3(4), 372-387.
- Aminu, M., (2019, January 1). *Kaizen Advantages and Disadvantages*. <https://draminu.com/kaizen-advantages-and-disadvantages/>
- Arsoy, A.P., Bora, T., & Karabiyik, L. (2014). Effect on non financial information on financial performance: Evidence from Turkey. *International review of economics and management*, 2(1), 1-18.
- Belsley, D. A. (1991). A guide to using the collinearity diagnostics-. *Computer Science in Economics and Management*, 4, 33-50.
- Butterfield, E. (2016). *Managerial decision-making and management accounting information* [Master's Thesis, Helsinki Metropolia University]. Theseus. <https://www.theseus.fi/handle/10024/106190>
- Changpuek, K. (2009). *The utilization of managerial accounting tools of SMEs in manufacturing and service sector in Bangkok* [Unpublished Master's thesis]. Kasetsart University.
- Charoensawat, C. (2008). *Data analysis and statistic for research*. S Semmit press.
- Chorai, P. & Chaidirek, P. (2020). Effectiveness of the implementation of continuously improve all functions policy (Kaizen) of Blueport shopping center, Huahin district, Prachuapkhirkhan province. *Journal of Lawasri*, 4(2), 17-30.
- Eakkitiwong, S. (2018, November 14). *7 behaviors of SMEs that prevent their business from achieving its dreams*. Post today. <https://www.posttoday.com/columnist/570782>

- Eileen, M. Van Aken, Jennifer A. Farris, Wiljeana J. Glover & Geert Letens. (2010). A framework for designing, managing, and improving Kaizen event programs. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(7), 41-667.
- Foxall, G.R., & Soriano Y. (2005). Situational influences on consumers attitudes and behavior. *Journal of Business Research*, 58, 518-525.
- Georgise, F.B. & Mindaye, A.T. (2020). Kaizen implementation in industries of Southern Ethiopia: Challenges and Feasibility, *Cogent Engineering*, 7(1), 1-25.
- Gyamera, E., Atuilik, W.A., Eklemet, I., Matey, A.H., Tetteh, L.A., & Apreku-Djan, P.K. (2023). An analysis of the effects of management accounting services on the financial performance of SME: The moderating role of information technology. *Cogent Business & Management*. 10(1), 1-19.
- Hocharoen, N., Rauechai, V. & Thanee, P. (2005). An empirical analysis of the practices and performance evaluations of Dried Longan Industry in Lamphun and Chiang Mai Provinces Using the Balanced Scorecard. *Journal of Agriculture*. 21(1), 83-90.
- Imai, M. (2013, February 23). Masaaki Imai Definition of KAIZEN. Kaizen Institute - South Asia & Africa. <https://www.youtube.com/watch?v=WqKMLRJUAJk>
- Janbumrung, P. (2016). *The influence of human resource management practices on the success of Kaizen in an organization: a case study of Japanese automobile company* [Master's thesis, Thammasat University]. TU digital collections. http://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:93184
- Jirathawornrerg, K. (2019). *The relationship between the efficiency of company's internal controls and the results of operation of the small and medium enterprises (SMEs) in Bangkok metropolitan region*. Sripatum University. Knowledge Bank at Sripatum University.
- Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 43(4), 12-19.
- Kos, B. (2020, August 19). *Kaizen Method and Philosophy - Why is constant improvement the winning strategy*. Spica. <https://www.spica.com/blog/kaizen-method>
- Mahavirut, K. (2003). Balanced Scorecard management concept. *S.P.M.T. newsletter journal*, 16(155), 28-33.
- Muluye, Y. (2018). *The use of management Accounting Practise in Managerial Decision Making, a case Study of Selection Real Estate Companies in Addis Ababa* [Master's Thesis. Addis Ababa University]. AAU Institutional Repository. <http://213.55.95.56/handle/123456789/12609>.
- Nakagawa, K. (2013, August 1). *Kaizen Kaikaku Wo Keizoku Saseru Hinto*. TMNG. <https://www.tmng.co.jp/column/12070>
- Nakmai, W. (2015). Appliance of managerial accounting affecting business operations in the central part of Thailand. *RMUTSV Research Journal*, 7(1), 39-53.
- Narkkerd, T. (2012). *Development of performance measurement system Base on Balanced Scorecard (BSC): A case study of plastic injection factory* [Master's Thesis. Rajamangala University of Technology Thanyaburi]. Rajamangala University of Technology Thanyaburi. <http://www.repository.rmutt.ac.th/dspace/bitstream/123456789/2286/2/143255.pdf>

- Nasomboon, B. (2020). The mediating effect of Kaizen event between production management in Japanese style and cost reduction in Lat Krabang industrial estate. *TNI Journal of Business Administration and Languages*, 8(1), 78-87.
- OSMEP. (2019, August 13). *MSME new definition*. OSMEP.
https://www.sme.go.th/upload/mod_download/download-20200821150016.pdf
- OSMEP. (2020, August 13). *MSME 2020 new normal brings opportunities*. OSMEP.
https://www.sme.go.th/upload/mod_download/download-20200821150016.pdf
- Otsuka, K. (2018, August 23). *Kaizen as a Key Ingredient of Industrial Development Policy*. SpringerLink.
https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-91400-8_6
- Pavasuttinon, K. & Kongsawad, S. (2017). The important role of managerial accounting: a tool for leaders of modern organization. *Executive Journal*, 31(3), 125-129.
- Phetruen, A., & Rutchatorn, B. (2011). Factors affecting employees' participation in continual improvement (Kaizen) in operations department of TCL Thomson Electronics (Thailand) Co.,Ltd. *Journal of Srinakharinwirot Research and Development*, 3(5), 185-198.
- Phungsutcharit, P. (2009). *The study of a opinion of Bangkok Coil Center Co., Ltd. Employee towards Kaizen activity* [Unpublished Master' thesis]. Kasetsart University.
- Poljan, T., Sakewang, S., & Singdong, P. (2019). An optimaization improvement for warehouse by Kaizen theory: case study of Yusen logistics (Thailand) Co., Ltd. *Humanities and Social Science Research Promotion Network Journal*, 2(3), 1-10.
- Pongklang, P. (2018). The Role of Cost Accounting to Management. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham University*, 38(1), 11-20.
- Ratanasanasuntorn, A. (2009). *The application tools of managerial accounting for the lens manufacturing company: a case study company* [Unpublished Master' thesis]. Kasetsart University.
- Refmasari, V.A., & Supriyono, R. A. (2019, October 14). Effect of Non-Financial Performance towards Financial Performance Moderated by Information Disclosure. *Journal of Economics Business and Accountancy Ventura*, 22(2), 248-263.
- Sae-tang, S. (2018). *Impact of modern management accounting practices on the operational performance of SMEs within the Nakhonratchasima province* [Unpublished Master' thesis]. Rajamangala University of Technology Isan.
- Samurwong, A. (2019). *Improvement and development of product design process using Lean and Kaizen: case study of elevator industry* [Unpublish Master's thesis]. Burapha University.
- Seeha, S. (2014). The use of strategic management accounting techniques of manufacturing industry in Khon Kaen province [Unpublished Master' thesis]. Khon Kaen University.
- Smith, N. (2018, January 23). *Global management accounting principles*. Chartered Global Management Accountant. CGMA.
<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>

- Tanahashi, H. (2010). *Kaizen Course: Visualization*. Technology Promotion Association (Thailand Japan).
- Tanahashi, H. (2011). *Kaizen Cycle for Business Strengthen*. Kaizen Professional Co., Ltd.
- Tanin, R. (2016). *Relationship between Strategy Managerial accounting Technic and manufacturing performance in food industry in Thailand* [Unpublished master's thesis]. Chiangrai Rajabhat University.
- Thamsuay, Y. (2018). *Performance improvement of fresh food distribution center by Kaizen concept case study: F Logistics Company limited* [Master's thesis, Rangsit University]. Digital Research Information Center. <https://dric.nrct.go.th/Search/SearchDetail/305003>.
- Thongdeepan, N. & Srichanapun, P. (2019). The ability to use management accounting information of the business in Lampang province. *Journal of modern management science*, 12(1), 135-147.
- University of Illinois. (2019, June 15). *managerial accounting 101, managerial accounting definition, basics, and best practices*. selfLearn-en. <https://www.youtube.com/watch?v=zgKaxnVMxfs>.
- Velez-Gonzalez, H., Pradhan, R., & Weech-Maldonado R. (2011). The role of non-financial performance measures in predicting hospital financial performance: the case of for-profit system hospitals. *Journal of Health Care Finance*, 38(2), 12-23.
- Waisuppee, S. (2011). *Factors affecting employees, participation in Kaizen activity: A case study of Sony Technology Thailand Co., Ltd.* [Unpublished Master' thesis]. University of Technology Thanyaburi.
- Wannarot, S. (2018). The increasing of performance efficiency by using Kaizen concepts: case study Y S Pund company., Ltd. *Kasem Bundit Journal*, 19(1), 142-160.
- Wongsaichue, T. (2017, October 24). Multiple regressions. <https://www.youtube.com/channel/UCWOcblxPj27259LZ4tkSFA>.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis*. (3rd ed.). Harper and Row Publications.

ประวัติแนบท้ายบทความ



Name and Surname: Anchana Aphichitsakul
Highest Education: Bachelor of Arts
University: Chiangmai University
Field of Expertise: Japanese, Business Administration
Address: 99/479 Bangna-Trand Rd, Bangchalong, Bangplee, Samutprakarn 10540
E-mail: kugchang@gmail.com