ผลกระทบของความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

EFFECT OF INTEGRATED COST MANAGEMENT CAPABILITY ON FIRMS SUCCESS SUSTAINABILITY: ELECTRICAL AND ELECTRONICS INDUSTRY OF THAILAND

ปาลวี พุฒิกูลสาคร[*] และอนุชา พุฒิกูลสาคร[*]

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการที่มีต่อความสำเร็จของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างได้แก่ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย จำนวน 148 ราย ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล การทดสอบความสัมพันธ์โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ และความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรดังกล่าวขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร จากผลการศึกษาการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการจะเป็นแนวทางสำคัญเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน การสร้างเสถียรภาพในการดำเนินงานได้อย่างยั่งยืนและบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กรทั้งปัจจุบันและอนาคต

คำสำคัญ: *ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท*

ABSTRACT

The purpose of this research is to study the impact of the integrated cost management capability (ICM) on firm success sustainability of the electrical and electronic businesses in Thailand. The sample consisted of 195 accounting executives of the electrical and electronic business in Thailand by using questionnaires as a tool for data collection. The statistics used for hypotheses were tested using multiple correlation analysis and multiple regression analysis. The results reveal that dimension of ICM capability consist of product cost effectiveness orientation had positive relationship on firms success sustainability, and management Accounting System Efficiency is a moderator between of the mentioned variables relationship. In summary, ICM capability is important to the management of the electricity and electronic business to apply to create stable business operations in the long term and achieve the current and future goals.

Keywords: *Integrated Cost Management Capability, Firm Success Sustainability*

[*] สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยกาฬสินธุ์

บทนำ

เมื่อโลกธุรกิจก้าวย่างสู่เศรษฐกิจยุคใหม่หรือที่เรียกว่า “ยุคดิจิทัล” หลายองค์การต้องเผชิญกับวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม และเทคโนโลยี ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วทั้งในประเทศและต่างประเทศ ส่งผลให้ธุรกิจมีการแข่งขันที่เพิ่มสูงขึ้นและรุนแรงมากยิ่งขึ้น (Schulz, Wu and Chow, 2010) กอปรกับพฤติกรรมของลูกค้าหรือผู้บริโภคมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและหลากหลาย การเกิดคู่แข่งขันทางการค้ารายใหม่ หรือคู่แข่งขันรายเดิมแต่มีความแข็งแกร่งขึ้น และทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดขององค์กร ซึ่งคงปฏิเสธไม่ได้ว่าปัจจัยเหล่านี้ล้วนเป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จของการพัฒนาองค์กร ดังนั้นผู้บริหารจำเป็นต้องค้นหาแนวทางที่เหมาะสมในการบริหารจัดการกับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมท่ามกลาง การเปลี่ยนแปลงของปัจจัยต่าง ๆ ทำให้ธุรกิจมีความได้เปรียบในการแข่งขันเหนือกว่าคู่แข่งในระยะยาว (Fu, 2007) การศึกษาครั้งนี้มุ่งเน้นไปสู่แนวทางการสร้างความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ เพื่อการจัดการด้านต้นทุนให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด และสร้างความยั่งยืนของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์

โดยธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์นับได้ว่าเป็นอุตสาหกรรมหนึ่งที่มีบทบาทสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจไทยในการสร้างรายได้จากการส่งออกที่มีมูลค่าสูง มีการขยายตัวอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง รวมถึงมีบทบาทสำคัญในการรองรับแรงงานที่มีการจ้างแรงงานจำนวนมาก กอปรกับอุตสาหกรรมไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ถือเป็นหนึ่งในสิบของอุตสาหกรรมที่รัฐบาลไทยตั้งเป้าจะพัฒนาในยุคอุตสาหกรรมดิจิตอล (สถาบันไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์, 2562) และแม้ว่าปัจจุบันอุตสาหกรรมไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ ยังเป็นอุตสาหกรรมหลักที่มีส่งออกเป็นอันดับ 1 ของประเทศ แต่ด้วยความไม่แน่นอนในการสั่งซื้อของตลาดโลก และสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงทั้งตลาดในประเทศและต่างประเทศ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศมหาอำนาจในการส่งออก เช่น จีน สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น และเวียดนามที่ส่งผลให้สถานการณ์การส่งออกของกลุ่มอุตสาหกรรมเหล่านี้มีแนวโน้มเริ่มลดลงหรือที่เรียกว่าสึนามิเทคโนโลยี (ศูนย์วิจัยเกษตรกรไทย, 2562) จากตัวเลขการส่งออกในไตรมาสแรกของปีมีมูลค่าส่งออกอยู่ที่ 347,156 ล้านบาท ซึ่งลดลง 11.29 % และจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม (สศอ.) ระบุว่ากลุ่มอุตสาหกรรมไฟฟ้าอิเล็กทรอนิกส์ของไทยถือเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมหนึ่งที่น่าเป็นห่วง เนื่องจากผลิตภัณฑ์ในกลุ่มนี้ยังไม่สามารถตอบสนองความต้องการของตลาดโลกซึ่งเน้นสินค้าที่ใช้นวัตกรรมและใช้เทคโนโลยีในการผลิต ส่งผลให้ระยะหลังตัวเลขการส่งออกเริ่มลดลง เหตุผลเหล่านี้ส่งผลให้ผู้ประกอบการต้องเร่งปรับตัวและกำหนดกลยุทธ์ เพื่อปรับวิธีการใช้งานให้สอดคล้องกับพฤติกรรมของผู้บริโภค รวมถึงการส่งเสริมให้มีการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ การออกแบบสินค้าที่สามารถประหยัดพลังงานและเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น และเน้นพัฒนากระบวนการผลิตให้มีความทันสมัยด้วยการนำเทคโนโลยีอัตโนมัติมาใช้มากขึ้น (สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม, 2562)

การบริหารต้นทุนแบบบูรณาการจึงเป็นเครื่องมือชนิดหนึ่งของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์อันเป็นปัจจัยสำคัญที่นำพาองค์กรไปสู่เป้าหมายแห่งความสำเร็จ ดังนั้นความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการจึงถูกกำหนดให้เป็นศักยภาพในการประยุกต์ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารขององค์กรตั้งแต่การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ การเปรียบเทียบ และการเชื่อมโยงข้อมูลการบัญชีต้นทุน การกำหนดข้อมูลที่เป็นเครื่องมือสนับสนุนการทำงานของผู้บริหารเพื่อประโยชน์ในการวางแผนงาน (Planning) การสั่งการ (Directing) การควบคุม (Controlling) และการตัดสินใจ (Decision-Making) การกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานภายใต้การนำระบบการบริหารต้นทุนมาประยุกต์ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แนวทางในการออกแบบสายการผลิต การจัดสรรทรัพยากรที่จำกัดและการกำหนดต้นทุนในการผลิตที่เหมาะสม การพัฒนาปรับปรุงและการรักษาระดับคุณภาพสินค้าและบริการให้สามารถแข่งขันได้ (Cooper and Slamulder, 2003) เพื่อส่งมอบคุณค่าเหล่านั้นแก่ลูกค้าหรือผู้บริโภคหรือผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม ซึ่งจะช่วยให้องค์กรเกิดความสามารถปรับตัวและตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงตามสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ สามารถสร้างการเติบโตและความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Grant, 2001)

ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ประกอบด้วย 3 มิติ 1) ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ คือ ความสามารถในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการผลิต การวิเคราะห์องค์ประกอบการผลิต การจำแนกข้อมูลและการรายผลข้อมูลทางการบัญชีบริหารที่ความสำคัญต่อการวางแผนงาน การควบคุม การติดตาม การปรับปรุงคุณภาพกระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่อง การพัฒนาและการรักษาระดับคุณภาพสินค้าและบริการให้สามารถแข่งขันได้ และการผลิตที่ประหยัดและเป็นมิตรต่อทรัพยากรทางธรรมชาติ (Cooper and Slamulder, 2003) 2) ด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน คือ การกำหนดข้อมูลต้นทุนมาตรฐาน ทุนต้นตามเป้าหมาย การกระบวนการติดตาม การตรวจสอบและประเมินผลคุณภาพในการผลิต การสร้างกลไกในการป้องกัน แก้ไข และปรับปรุงคุณภาพต้นทุนอย่างต่อเนื่อง การจัดทำงบประมาณในการจัดสรรทรัพยากรการผลิตได้อย่างเหมาะสม (Anderson and Dekker, 2009; Brierley et al., 2008) และ 3) ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจเป็นความสามารถของกิจการในการประมาณการหรือพยากรณ์ต้นทุน รายได้และสินทรัพย์ในการดำเนินงานการเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ในแต่ละทางเลือกอย่างเหมาะสมมุ่งก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์การหรือส่วนรวม และการวิเคราะห์สถานการณ์ทางการผลิตที่แม่นยำถูกต้อง (Ilic, Milicevic, and Cvetkovic, 2010)

ด้วยเหตุนี้ ข้อมูลบัญชีต้นทุนจึงมีความสำคัญมากขึ้นเรื่อย ๆ ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น ข้อมูลบัญชีต้นทุนใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการวางแผน เป็นกลไกสำหรับการกำกับควบคุมกิจกรรมทางธุรกิจ และข้อมูลต้นทุนยังช่วยสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม การบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิมในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 ต้องเผชิญกับการวิพากษ์วิจารณ์หลายประการถึงความไม่เพียงพอ การขาดความเชื่อมโยง การผสมผสานกันภายในระบบและรูปแบบการสื่อสารที่ไม่ตอบสนองผู้ใช้ข้อมูล (Ilic, Milicevic and Cvetkovic, 2010) ดังนั้น ผู้บริหารจึงตระหนักดีว่าต้นทุนเป็นปัจจัยการผลิตมีการเปลี่ยนแปลง ผันผวนอยู่ตลอดเวลายากที่จะคาดเดา ไม่เพียงเท่านั้นกระบวนการผลิตที่ต้องปรับตามวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีล้วนนำมาซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่นับรวม ความต้องการของลูกค้าที่ไม่สามารถควบคุมได้ ทำให้กิจการต้องลงทุนวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง อีกด้านหนึ่งของแนวทางการสร้างความมั่นคั่งและมั่นคงให้ธุรกิจที่ดีที่สุด คือการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) ซึ่งเป็นหัวใจคือความเป็นเลิศทั้ง 3 ด้านของธุรกิจคือขายสินค้าและให้บริการที่มีราคาต่ำแต่มีคุณภาพที่ดีกว่า สามารถตอบสนองต่อลูกค้าได้อย่างรวดเร็วกว่าคู่แข่งขัน โดยทั้งสามสิ่งนี้จะต้องคู่ขนานกันไป ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการประกอบธุรกิจในกระแสโลกปัจจุบันต้องใช้ข้อมูลที่มีคุณภาพสำหรับบริหารการปัจจัยการผลิตและกระบวนการผลิตจึงจะสามารถแข่งขันได้ในตลาดโลก

ในอุตสาหกรรมการผลิต การบริหารจัดการต้นทุนการผลิตที่มีประสิทธิภาพคือหัวใจหลักของการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน อุตสาหกรรมไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์เป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมที่มีบทบาทในการสร้างรายได้ให้กับประเทศไทยมาโดยตลอด นับเป็นอีกธุรกิจที่ขับเคลื่อนเศรษฐกิจและความเจริญก้าวหน้าให้กับประเทศไทย แต่สถานการณ์ในปัจจุบันมีการแข่งขันทางการค้าที่เข้มข้นทั้งในระดับภูมิภาคและระดับโลก ทำให้ธุรกิจต้องเผชิญกับการแข่งขันทางด้านต้นทุน จากศักยภาพของกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ข้ามชาติที่มีทั้งเทคโนโลยีที่ก้าวหน้ากว่าและเงินทุนที่สูงกว่า ดังนั้น หนทางในการนำพาธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยให้อยู่รอดและเติบโตได้นั้น การจัดการต้นทุนการผลิตแบบเดิมอาจจะไม่เพียงพออีกต่อไป จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น นำไปสู่คำถามการวิจัย คือ "ความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการมีผลต่อความสำเร็จของธุรกิจอย่างไร" ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการศึกษา ผลกระทบของการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการที่มีต่อความสำเร็จของธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการต่อความสำเร็จของธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ซึ่งผลลัพธ์การวิจัยที่ได้จะช่วยสร้างองค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการจัดการต้นทุนที่สามารถตอบโจทย์การบูรณาการต้นทุนการผลิตให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นแนวทางการเพิ่มคุณค่าของผลิตภัณฑ์ที่สามารถแข่งขันได้

วัตถุประสงค์การวิจัย

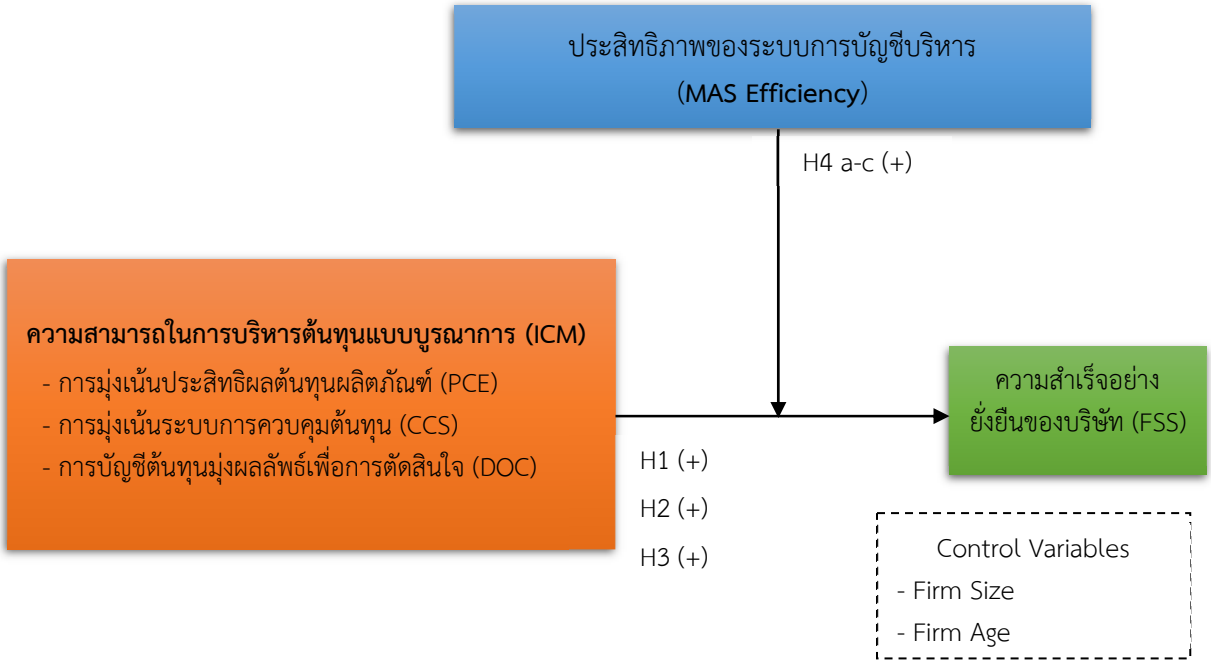
1. เพื่อทดสอบผลกระทบของความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของธุรกิจของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

2. เพื่อทดสอบประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหารที่ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถ ในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของธุรกิจของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

กรอบแนวคิดการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้ประยุกต์ใช้ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View of the Firm : RBV) เพื่ออธิบายความเชื่อมโยงและความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ ตามกรอบแนวคิดของการวิจัย โดยทฤษฎีฐานทรัพยากรระบุว่าทรัพยากรในองค์การเป็นปัจจัยที่สำคัญในการสร้างคุณค่าและสามารถสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันและการดำเนินทางธุรกิจได้อย่างยั่งยืน (Wernerfelf, 1984) ทรัพยากรองค์กรคือ สินทรัพย์ (Assets) ความรู้ (Knowledge) ความสามารถ (Capabilities) กระบวนการทำงานในองค์การ (Organization Process) อัตลักษณ์ทางธุรกิจ (Identities) และข้อมูลสารสนเทศ (Information) นอกจากนี้ Barney (1991) กล่าวว่าองค์กรที่จะสามารถสร้างความได้เปรียบเชิงการแข่งขันต้องมีลักษณะสำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ 4 ปัจจัย ได้แก่ 1) ทรัพยากรเหล่านั้นจะต้องสามารถสร้างคุณค่าในการดำเนินงานได้อย่างแท้จริง (Valuable Resources) 2) ทรัพยากรเหล่านั้นต้องจัดหาได้ยาก (Rare Resources) 3) ทรัพยากรเหล่านั้นต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ง่ายหรือมีต้นทุนที่สูงมากในการในเลียนแบบ (Imitate Resources) และ 4) ทรัพยากรเหล่านั้นไม่สามารถหาทดแทนได้ (Non-Substitutable Resources) โดยคุณลักษณะทั้ง 4 ประการจะส่งเสริมให้เกิดความสามารถทางการแข่งขันที่นำไปสู่ความสำเร็จทางธุรกิจได้อย่างยั่งยืน

ปัจจุบันหลายองค์การได้เริ่มให้ความสำคัญต่อการปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงไปสู่สังคมแห่งเศรษฐกิจดิจิทัล และปฏิเสธไม่ได้ว่าความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลให้เกิดคู่แข่งขันรายใหม่หรือคู่แข่งขันรายเดิมแต่มีความแข็งแกร่งขึ้น อีกทั้งความต้องการที่เปลี่ยนไปอย่างรวดรวดของลูกค้าหรือผู้บริโภค สิ่งเหล่านี้เป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้บริหารองค์กรต้องตื่นตัวและต่อสู้เพื่อสร้างความอยู่รอดได้ทางธุรกิจ ความรู้และความสามารถถือเป็นทรัพยากรไม่มีตัวตนที่สำคัญต่อความสำเร็จทางการแข่งขัน ช่วยให้เกิดการพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ๆ เพื่อเกิดการสร้างคุณค่าในกระบวนการทำงานซึ่งช่วยยกระดับความสามารถของบุคลากรให้สูงขึ้นและเกิดสมรรถนะในการปฏิบัติงานได้อย่างต่อเนื่อง (Pemberton and Stonehouse, 2000) ดังนั้นความรู้และความสามารถของผู้บริหารจะนำไปสู่การใช้ข้อมูลสารสนเทศทางบัญชีต้นทุนที่มีคุณภาพมาบูรณาการเพื่อประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมและเอื้อประโยชน์ในการดำเนินงานให้บรรลุความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร (Gordan and Miller, 1976) สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ittner and Larcker (2001) พบว่าการใช้ข้อมูลสารสนเทศทางบัญชีบริหารที่มีคุณภาพก่อให้เกิดการสร้างคุณค่าทั้งผู้ถือหุ้นและองค์กรภายใต้แนวคิดการบริหารตามฐานมูลค่า (Value Based Management : VBM) ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ประยุกต์ทฤษฎีดังกล่าวเพื่ออธิบายความเชื่อมโยงระหว่างความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหารและความความสำเร็จอย่างยืนของบริษัท ดังกรอบแนวคิดการวิจัยภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

1. ความสามารถในการบริการต้นทุนแบบบูรณาการ (Integrated Cost Management Capability)

ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ หมายถึง ศักยภาพในการประยุกต์ใช้ข้อมูลบัญชีบริหารขององค์กร ตั้งแต่การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ การเปรียบเทียบ และการเชื่อมโยงข้อมูลการบัญชีต้นทุน การกำหนดข้อมูลที่เป็นเครื่องมือสนับสนุนการทำงานของผู้บริหารเพื่อประโยชน์ในการวางแผนงาน (Planning) การสั่งการ (Directing) การควบคุม (Controlling) และการตัดสินใจ (Decision-Making) การกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานภายใต้การนำระบบการบริหารต้นทุนมาประยุกต์ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประกอบด้วย 3 มิติ ดังนี้ 1) ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ 2) ด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน และ 3) ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ

1.1 การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost Effectiveness Orientation) หมายถึง ความสามารถในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการผลิต การวิเคราะห์องค์ประกอบการผลิต การจำแนกข้อมูล และการรายผลข้อมูลทางการบัญชีบริหารที่ความสำคัญต่อการวางแผนงาน การควบคุม การติดตาม การปรับปรุงคุณภาพกระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่อง การพัฒนาและการรักษาระดับคุณภาพสินค้าและบริการให้สามารถแข่งขันได้ การผลิตที่ประหยัดและเป็นมิตรต่อทรัพยากรทางธรรมชาติ (Cooper and Slamulder, 2003) ดังนั้น การประยุกต์ใช้ข้อมูลการบัญชีต้นทุนมีเป้าหมายหลักในการมุ่งเน้นให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานช่วยให้ธุรกิจสามารถวางแผนงาน การออกแบบสายการผลิต การปรับปรุงกระบวนการผลิต และการสร้างคุณค่าในตัวสินค้าและบริการเพื่อส่งมอบคุณค่าเหล่านั้นแก่ลูกค้าหรือผู้บริโภคหรือผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม ซึ่งจะช่วยให้องค์กรเกิดความสามารถปรับตัวและตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงตามสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ สามารถสร้างการเติบโตและความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Grant, 2001) ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้จึงได้กำหนดสมมติฐานต่อไปนี้

H_1: ความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท

1.2 การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน (Cost Control System Emphasis) หมายถึง การกำหนดข้อมูลต้นทุนมาตรฐาน ทุนต้นตามเป้าหมาย การกระบวนการติดตาม การตรวจสอบและประเมินผลคุณภาพในการผลิต การสร้างกลไกในการป้องกัน แก้ไข และปรับปรุงคุณภาพต้นทุนอย่างต่อเนื่อง การจัดทำงบประมาณในการจัดสรรทรัพยากรการผลิตได้อย่างเหมาะสม (Anderson and Dekker, 2009; Brierley et al., 2008) การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน

จะเป็นกลไกในการบริหารจัดการต้นทุนการซึ่งเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบประสิทธิภาพของกระบวนการผลิต การรักษาระดับต้นทุนมาตรฐาน การขจัดหรือหลีกเลี่ยงค่าใช้จ่ายส่วนเกินที่ควบคุมได้ ช่วยให้องค์กรสามารถวิเคราะห์ความคุ้มค่าในการจัดสรรทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมได้อย่างเหมาะสม (Menguc, Auh and Shih, 2007) ดังนั้นการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุนจึงเป็นแนวทางในการลดต้นทุน สนับสนุนให้องค์กรสามารถดำเนินงานในกระบวนการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เกิดการพัฒนาคุณภาพสินค้าและบริการ สามารถตอบสนองความต้องการและสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้าหรือผู้บริโภคที่จะเป็นการสร้างความสำเร็จที่ยั่งยืนของกิจการ (Phornlaphatrachakorn, 2018) งานวิจัยนี้จึงกำหนดสมมติฐานที่ 2 ดังนี้

H_2: ความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุนมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท

1.3 การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ (Decision-Oriented Cost Accounting) หมายถึง ความสามารถของกิจการในการประมาณการหรือพยากรณ์ต้นทุน รายได้และสินทรัพย์ในการดำเนินงานการเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ในแต่ละทางเลือกอย่างเหมาะสมมุ่งก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์การหรือส่วนรวม และการวิเคราะห์สถานการณ์ทางการผลิตที่แม่นยำถูกต้อง (Ilic, Milicevic, and Cvetkovic, 2010) ตามแนวทางการบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ คุณภาพของข้อมูลการบัญชีบริหารทำให้กระบวนการตัดสินใจมีความถูกต้องแม่นยำและมีก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินธุรกิจ ช่วยลดความเสี่ยงหรือความเสียหายจากดำเนินงาน และการเพิ่มโอกาสในการสร้างผลกำไรสูงสุด สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาวและให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Wu et al., 2013) ดังนั้น การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจจึงเปรียบเสมือนเข็มทิศนำทางให้แก่ผู้บริหารในการกำหนดแผนงานสู่ความสำเร็จอย่างยั่งยืนในทางธุรกิจ จึงกำหนดสมมติฐานที่ 3 ดังนี้

H_3: ความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท

2. ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร (Management Accounting System Efficiency: MAS Efficiency) หมายถึง ระบบการบัญชีบริหารที่มีประสิทธิภาพครอบคลุมการใช้ข้อมูลบัญชีทางการเงินและที่ไม่ใช่ทางการเงิน การออกแบบระบบข้อมูล การรวบรวม การวิเคราะห์ประมวลผลข้อมูล และการรายงานผลลัพธ์อย่างเป็นขั้นตอนและมีคุณภาพ สนับสนุนผู้บริหารให้สามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมาย (Bai and Krishnan, 2012; Ismail and Isa, 2011; Gerdin, 2005; Chong and Eggleton, 2003; Patiar, 2001) ดังนั้นจึงมีการเสนอสมมติฐานดังนี้

H_4 (a, b, c): ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ 1) ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ 2) ด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน และ 3) ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัทโดยมีประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหารเป็นตัวแปรกำกับ

3. ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท (Firm Success Sustainability) หมายถึง ผลลัพธ์จากการดำเนินงานขององค์การที่จะบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ทั้งผลการดำเนินงานจากตัวชี้วัด ประกอบด้วย 1) ตัววัดผลการดำเนินงานทางการเงิน คือ การวัดผลประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานจากการพิจารณาผลลัพธ์ที่เป็นจำนวนเงิน (Financial Measures) หรือเป็นการวัดผลเชิงปริมาณ เช่น ยอดขาย ต้นทุน ผลกำไร อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on Investment: ROI) และกำไรส่วนที่เหลือ (Residual Income: RI) เป็นต้น (Kaplan and Norton, 1996) และ 2) ตัววัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินเป็นการวัดผลประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานที่ไม่ได้พิจารณาจากผลลัพธ์ที่เป็นจำนวนเงินหรือเป็นการวัดผลเชิงคุณภาพ เช่น การพัฒนาคุณภาพของสินค้าและบริการ การบริการหลังการขาย ความพึงพอใจของลูกค้า ส่วนแบ่งทางการตลาด และประสิทธิภาพในการผลิต เป็นต้น (Kaplan and Norton, 1996)

วิธีดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ ธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย จำนวน 1,241 ราย กระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับงานวิจัยครั้งนี้ ใช้เกณฑ์การหากลุ่มตัวอย่างของ Yamane (1973) ณ ระดับความเชื่อมั่น 95% และข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้ (e) = 0.05 สามารถกำหนดขนาดตัวอย่างได้จำนวน 302 ราย โดนผู้ให้ข้อมูลหลัก ได้แก่ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย (สถาบันไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์, 2562) โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล ผู้วิจัยจึงได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ ซึ่งได้รับกลับคืนมาทั้งหมด จำนวน 195 ฉบับ และจากการตรวจสอบพบว่ามีแบบสอบถามที่ตอบสมบูรณ์จำนวน 148 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 49.01% โดย Aaker and Kumar (2001) ระบุว่าอัตราการตอบกลับ 20% ของการสำรวจด้วยแบบสอบถามโดยไม่มีการติดตามแสดงให้เห็นว่าขนาดตัวอย่างมีความเหมาะสมและเป็นที่ยอมรับ

2. การพัฒนาเครื่องมือและการวัดค่าตัวแปร

กระบวนการและขั้นตอนในการสร้างเครื่องมือได้จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยกำหนดกรอบแนวคิดในการสร้างเครื่องมือ และนำเสนอการร่างเครื่องมือต่อผู้เชี่ยวชาญเพื่อพิจารณาความเหมาะสมถึงเนื้อหาของการศึกษา โดยผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้แบบสอบถามมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น โดยแบบสอบถามเป็นแบบประเมินค่าความคิดเห็น 5 ระดับ (Five-Point Likert Scale) โดยมีการวัดค่าตัวแปร (Measurements) ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ผู้วิจัยได้จัดทำแบบสอบถามตามกำหนดนิยามของความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย 4 คำถาม 2) ด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน ประกอบด้วย 4 คำถาม และ 3) ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ ประกอบด้วย 4 คำถาม สำหรับตัวแปรตาม ได้แก่ ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท ประกอบด้วย 4 คำถาม และตัวแปรกำกับ ได้แก่ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 4 คำถาม นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดให้อายุการดำเนินงาน และขนาดของกิจการเป็นตัวแปรควบคุม (Control Variables) ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่าอายุการดำเนินงานและขนาดกิจการที่มีแตกต่างกันจะส่งผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท (Kenyon and Meixell, 2011; Cinquini and Tenucci, 2008)

3. คุณภาพของเครื่องมือวัด

ผู้วิจัยได้ดำเนินการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่น (Reliability) ของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ดังนี้ 1) การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) การทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ได้ผ่านการพิจารณาตรวจสอบจากผู้เชี่ยวชาญ และการทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Confirmatory Factor Analysis : CFA) ซึ่งมีระดับค่าคะแนนน้ำหนักอยู่ระหว่าง 0.577 - 0.934 ซึ่งอยู่ในระดับที่มากกว่า 0.40 บ่งชี้ว่าเครื่องมือที่ใช้มีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Nunnally และ Berstein, 1994) และ 2) การทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ทดสอบโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) พบว่า ค่าคะแนนอยู่ระหว่าง 0.828 - 0.933 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.7 แสดงให้เห็นว่าเครื่องมือที่ใช้มีความเชื่อมั่นเพียงพอที่จะสามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Hair et al., 2010) นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความลำเอียงจากการไม่ตอบแบบสอบถามกลับมา (Test of Non-Response Bias) ด้วยการทดสอบแบบ t-test ซึ่งการทดสอบได้แบ่งจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับออกเป็นสองกลุ่มเท่า ๆ กัน ได้แก่ กลุ่มที่ 1 เป็นแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับมารอบแรก และกลุ่มที่ 2 เป็นแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับมารอบหลัง โดยใช้ข้อมูลประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ทุนในการดำเนินงาน มูลค่าสินทรัพย์รวม

ของธุรกิจ จำนวนพนักงานในปัจจุบัน และระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ ผลการทดสอบพบว่าแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับก่อนและหลังนั้นไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ทุนในการดำเนินงาน (t = .737) มูลค่าสินทรัพย์รวมของธุรกิจ (t = .486) จำนวนพนักงานในปัจจุบัน (t = .556) และระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ (t = .188) แสดงว่าการวิจัยนี้ไม่มีปัญหาเกี่ยวกับความลำเอียงจากการไม่ตอบแบบสอบถามกลับมา (Armstrong และ Overton, 1977)

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

4.1 สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งเขียนสมการได้ดังนี้

$$Equation\ 1:\ FS = \beta_{01} + \beta_1 PCE + \beta_2 CCS + \beta_3 DOC + \beta_4 AGE + \beta_5 SIZE + \varepsilon_1$$

$$Equation\ 2:\ FS = \beta_{02} + \beta_6 PCE + \beta_7 CCS + \beta_8 DOC + \beta_9 (PCE*MAS) + \beta_{10} (CCS*MAS) + \beta_{11} (DOC*MAS) + \beta_{12} AGE + \beta_{13} SIZE + \varepsilon_2$$

โดยกำหนดให้:

CMC = ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ
PCE = การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์
CCS = การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน
DOC = การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ
MAS = ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร
FS = ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท
AGE = อายุการดำเนินงาน
SIZE = ขนาดของกิจการ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลและการอภิปรายผล

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ในการทดสอบสมมติฐานที่ 1 2 3 และ 4 ตามลำดับดังนี้ ตารางที่ 1 การวิเคราะห์ค่า correlation (r) หรือค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันเพื่อทดสอบโอกาสการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Multicollinearity) ผลการทดสอบพบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Correlation Coefficients) มีค่าระหว่าง 0.015 ถึง 0.829 ซึ่งมีค่าไม่เกินกว่า 0.90 และค่า Variance Inflation factors (VIFs) มีค่าระหว่าง 1.042 ถึง 5.853 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 จึงสรุปได้ว่าผลการทดสอบไม่พบปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปรอิสระ และความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระไม่ทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Hair et al., 2010) ดังนั้นผู้วิจัยจึงดำเนินการทดสอบสมมติฐานต่อไป

ตารางที่ 1 สัมประสิทธิ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรตาม

Variables	PCE	CCS	DOC	FS	MAS	AGE	SIZE
Mean	4.24	4.11	4.14	3.81	4.01	n/a	n/a
S.D.	0.54	0.65	0.57	0.58	0.60	n/a	n/a
PCE							
CCS	.829**						

Variables	PCE	CCS	DOC	FS	MAS	AGE	SIZE
DOC	.599**	.696**					
FSS	.555**	.518***	.400**				
MAS	.549**	.515**	.532**	.559**			
AGE	.230**	.223**	.128	.024	.027		
SIZE	.159	.143	.172*	.095	.015	.071	

** p < 0.05, * p < 0.1

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคุณ

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	**ตัวแปรตาม (Dependent Variables)**
	ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท
การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์	**.402*** **
	(.124)
การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน	.102
	(.158)
การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ	-.011
	(.117)
อายุการดำเนินงาน	**-.160****
	(.073)
ขนาดของกิจการ	.034
	(.229)
R= .592, R^2=.350, SEE=51.439, F=12.650, Sig of F=0.00	

* p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคุณ

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	**ตัวแปรตาม (Dependent Variables)**
	ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท
การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์	**.429*** **
	(.121)
การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน	.036
	(.160)
การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ	.033
	(.116)
การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์*ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร	**.237***
	(.128)
การมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุน*ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร	-.069
	(.190)
การบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ*ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหาร	.094
	(.140)

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)	ตัวแปรตาม (Dependent Variables)
	ความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท
อายุการดำเนินงาน	-.133
	(.072)
ขนาดของกิจการ	-.133
	(.237)
R=.635, R^2=.404, SEE=59.362, F=9.280, Sig of F=0.00	

* p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01

จากตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณระหว่างความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการเป็นรายด้านที่มีผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท พบว่า การมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (b_1=402, p < 0.01) สอดคล้องกับการศึกษาของกุลชญา แว่นแก้ว (2559) พบว่า กลยุทธ์การจัดการต้นทุนมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ เนื่องจากการจัดการต้นทุนเป็นหัวใจสำคัญในการบริหารจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการใช้ข้อมูลทางด้านต้นทุนในการวางแผนเพื่อนำไปสู่การลดต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย 1) การลดความสูญเสีย ความสูญเปล่า การลดความเสี่ยงจากปัญหาและความบกพร่องในกระบวนการผลิต 2) การเปรียบเทียบต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเพื่อลดช่องว่างให้น้อยที่สุด และการเปรียบเทียบต้นทุนกับธุรกิจประเภทเดียวกัน 3) การใช้เทคนิคทางต้นทุนต่างเพื่อการวิเคราะห์กระบวนการทำงาน และ 4) การปรับปรุงประสิทธิภาพในการปฏิบัติอย่างต่อเนื่องซึ่งทั้งหมดนี้จะนำไปสู่การสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจ นอกจากนี้การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้องค์กรสามารถผลิตสินค้าที่มีคุณภาพแต่มีต้นทุนที่ต่ำซึ่งจะเป็นการสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า และนำไปสู่กาบรรลุผลความสำเร็จในระยะยาว (Gordan and Miller, 1976; Ittner and Larcker, 2001) และสอดคล้องกับ Kamarudin et al. (2003) พบว่า ความสามารถในการลดต้นทุนเป็นการสะท้อนถึงผลสำเร็จในการบริงานของกิจการทั้งทางการเงินและที่มิใช่ทางการเงิน และอายุการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัท (b_4=-160, p < 0.05) สอดคล้องกับ Ciabuschi et al. (2012) เนื่องจากอายุการดำเนินงานอาจไม่ได้เป็นตัวกำหนดถึงความสามารถในการอยู่รอดได้อย่างต่อเนื่องในระยะยาวของกิจการ หากแต่องค์กรที่สามารถสร้างองค์ความรู้ การสร้างสรรค์นวัตกรรมใหม่ และรู้จักปรับตัวตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเพื่อรักษาความอยู่รอดได้ของบริษัท ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 ส่วนความสามารถในการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุนและด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัทพบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ (b_2= .102, p> 0.01; b_3= -.011, p> 0.01) เนื่องจากธุรกิจโดยส่วนใหญ่ยังมีวัฒนธรรมที่ยังคงยึดติดกับวิธีการปฏิบัติทางบัญชีบริหารแบบดั่งเดิม ดังนั้นจึงส่งผลต่อความสามารถในการบูรณาการทางด้านต้นทุนที่ไม่อาจส่งผลต่อความสำเร็จของบริษัท (กุลชญา แว่นแก้ว, 2559; Joshi, 2001) จึงไม่สนับสนุนสมมติฐานที่ 2 และ 3

จากตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณเพื่อทดสอบ ทดสอบประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหารที่ส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของธุรกิจของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย พบว่า ประสิทธิภาพของระบบการบัญชีบริหารส่งผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (b_9=402, p < 0.01) เนื่องจากระบบการบัญชีบริหารที่มีประสิทธิภาพจะช่วยในการวิเคราะห์ผล การวางแผน และการพยากรณ์หรือประเมินสถานการณ์ได้อย่างแม่นยำซึ่งจะช่วยลดความเสี่ยงของความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น รวมทั้งการลดเวลาที่ใช้ในการผลิต และความสามารถในการใช้ทรัพยากรขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด (Roslender and Hart, 2003) สอดคล้องกับ Carlsson-Wall et al. (2015) พบว่าระบบการบัญชีบริหารที่มีประสิทธิภาพนำไปสู่การตัดสินใจในการ

เลือกใช้กลยุทธ์ขององค์กร เพื่อปรับปรุงและพัฒนาผลิตภัณฑ์ให้มีเอกลักษณ์ยากต่อการลอกเลียน รวมถึงความสามารถในทำการตลาดแบบเข้าถึงพฤติกรรมผู้บริโภคที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วได้ ส่งผลให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันและความสำเร็จในทางธุรกิจอย่างต่อเนื่อง และ Honggowati et al. (2017) พบว่า การสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์ให้แตกต่างจากคู่แข่งขันจะเป็นการสร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้า รวมทั้งการใช้ข้อมูลทางเทคนิคบัญชีบริหารนำไปสู่การใช้ปัจจัยในการผลิตที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อสายตาของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย จึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 4 และ สอดคล้องกับ Bai and Krishnan (2012) ชี้ให้เห็นว่าความสามารถในการใช้ระบบข้อมูลการจัดการบัญชีเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด สามารถใช้ระบบการจัดการข้อมูลทางบัญชีเพื่อจัดทำและนำเสนอข้อมูลสำหรับการวางแผนการควบคุมและการติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานและการตัดสินใจด้านการจัดการ เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการบริหารจัดการองค์กร

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

ผลลัพธ์ของการวิจัยนี้สามารถนำไปพัฒนาต่อยอดในอนาคตได้อย่างน้อยสองประเด็น ประเด็นที่หนึ่ง ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีผลกระทบโดยตรงต่อความสำเร็จของธุรกิจ จุดนี้นับว่าเป็นองค์ความรู้เชิงประจักษ์ที่เป็นโอกาสสำหรับงานวิจัยในอนาคต ซึ่งอาจจะนำตัวแปรดังกล่าวนี้ไปทดสอบผลกระทบในบริบทของอุตสาหกรรมหรือธุรกิจอื่น ประเด็นที่สองความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการด้านการมุ่งเน้นระบบการควบคุมต้นทุนไม่พบความสัมพันธ์และผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งงานวิจัยในอนาคตอาจทำการทบทวนงานวิจัยเพิ่มเติมหรือทำลงพื้นที่ภาคสนามจริง เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก (Indepth-Interview) เพื่อให้ได้ข้อมูลรายละเอียดที่ตรงประเด็นและแสวงหารูปแบบระบบการควบคุมที่เหมาะสม สอดคล้องกับบริบทของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยให้มากที่สุดแล้วจึงพัฒนากรอบแนวคิดในการวิจัยเพื่อทำการทดสอบอีกครั้ง

2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยสามารถศึกษาและนำปรับใช้ในการการจัดการธุรกิจโดยเฉพาะการจัดการต้นทุน ซึ่งงานวิจัยนี้ได้ชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการที่มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบให้เกิดความสำเร็จในการประกอบธุรกิจ โดยอาจประยุกต์ใช้แนวคิดและวิธีการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์ และตระหนักถึงการบัญชีต้นทุนที่มุ่งให้เกิดผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจ เพื่อให้ได้ต้นทุนการผลิตสามารถแข่งขันได้ในโลกธุรกิจที่มีการแข่งขันรุนแรงในปัจจุบัน รวมถึงมีกลไกลที่สร้างข้อมูลทางการบัญชีต้นทุนที่มีคุณภาพที่ผู้บริหารสามารถเข้าใจและเห็นถึงช่องทางการแก้ปัญหาการผลิตหรือกระบวนการดำเนินงานที่ถูกจุด ทันเวลา นอกจากนี้ยังสามารถเห็นโอกาสทางเลือกในการลดต้นทุนและปรับปรุงการจัดการคุณภาพการผลิตนำไปสู่ความสำเร็จของธุรกิจในระยะยาว

สรุปผลการวิจัย

ความสามารถในการบริหารต้นทุนแบบบูรณาการ ด้านการมุ่งเน้นประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีผลกระทบต่อความได้เปรียบด้านการเนินงานและความสำเร็จของธุรกิจ ขณะที่ด้านการบัญชีต้นทุนมุ่งผลลัพธ์เพื่อการตัดสินใจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการกำหนดราคา ดังนั้น ธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยความให้ความสำคัญกับการจัดการต้นทุนแบบบูรณาการ เพื่อนำไปพัฒนาและปรับปรุงกระบวนการทางบัญชีบริหารเพื่อพัฒนาประสิทธิผลต้นทุนผลิตภัณฑ์และมุ่งเน้นการใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจให้มากขึ้น เพื่อเพิ่มประสิทธิผลการสร้างความได้เปรียบในการดำเนินงาน การกำหนดราคาและความสำเร็จของธุรกิจในภาพรวม

เอกสารอ้างอิง

กุลชญา แว่นแก้ว. (2016). ผลของกลยุทธ์การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดใหญ่ในเขตการค้า. *วารสารวิทยาการจัดการที่ทันสมัยคณะวิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง, 9*(1).

ศูนย์วิจัยเกษตรกรไทย. (2562). *ปัญหาฉุดรั้งอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ไทย*. สืบค้นจาก https://kasikornresearch.com/th/analysis/k-social-media/Pages/FB-06-09-19-1.aspx

สถาบันไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์. (2562). *แนวโน้มการส่งออกของอุตสาหกรรมไฟฟ้ากำลัง*. สืบค้นจาก http://eiu.thaieei.com/box/Research/48/.pdf

สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. (2562). *Circular Economy การปรับตัวของภาคธุรกิจเพื่อเศรษฐกิจที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม*. สืบค้นจาก http://www.oie.go.th/assets/portals/1/fileups/2/files/oieshare/oie_share_vol91oct2562_cover.pdf

Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing Research* (7th ed.). New York: John Wiley Operations Research & Sons.

Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. *Accounting Horizons*, *23*(3), 289-305.

Bai, G., & Krishnan, R. (2012). Role of management accounting systems in the development and efficacy of transactive memory systems. *Journal of Management Accounting Research*, *24*(1), 201-220.

Bai, X., Krishnan, R., Padman, R., & Wang, H. J. (2012). On risk management with information flows in business processes. *Information Systems Research*, *24*(3), 731-749.

Bailey, J. (1991). Implementation of ABC systems by UK companies. *Management Accounting*, *69*(2), 30-32.

Barney, J. B. (2000). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management, 17*(1), 99-120.

Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2008). *Management and cost accounting* (4th ed.). Harlow: Prentice Hall.

Brierley, J. A., Cowton, C. J., & Drury, C. (2008). An examination of the types of cost system used to obtain product costs in British manufacturing industry. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, *1*(1), 6-17.

Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, *33*(7-8), 836-863.

Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research*, *45*(1), 27-54.

Chong, V. K., & Eggleton, I. R. (2003). The decision-facilitating role of management accounting systems on managerial performance: the influence of locus of control and task uncertainty. *Advances in Accounting*, *20*, 165-197.

Ciabuschi, F., Perna, A., & Snehota, I. (2012). Assembling resources when forming a new business. *Journal of Business Research*, *65*(2), 220-229.

Cinquini, L., Marelli, A., & Tenucci, A. (2008). An analysis of publishing patterns in accounting history research in Italy, 1990–2004. *Accounting Historians Journal*, *35*(1), 1-48.

Fu, Y. (2007). Strategic cost management in e-supply chain. *Asia-Pacific Management Accounting Journal, 2*(1), 89-127.

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

Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. In Readings in accounting for management control. *Elsevier, 1*(1), 59-69.

Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Tseng, C. Y. (2009). Enterprise risk management and firm performance: A contingency perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, *28*(4), 301-327.

Grant, R. M. (1996). Toward a knowledge based theory of the firm. *Strategic management journal*, *17*(S2), 109-122.

Hair, J. F. and others. (2006). *Multivariate Data Analysis* (6th ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. and Tatham, R. L. (2010). *Multivariate Data Analysis* (6th ed.). New Jersey: Pearson Education International.

Holbrook, A. L., Krosnick, J. A., & Pfent, A. (2008). The causes and consequences of response rates in surveys by the news media and government contractor survey research firms. *Advances in telephone survey methodology*, *1*, 499-528.

Honggowati, S., Rahmawati, R., Aryani, Y. A., & Probohudono, A. N. (2017). Corporate governance and strategic management accounting disclosure. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, *1*(1), 23-30.

Ilić, B., Milićević, V., & Cvetković, N. (2010). Strategic cost management and the product life cycle concept. *Megatrend Review, 7*(1), 193-208.

International Journal of Business, *23*(4). 358-371.

Ismail, K., & Isa, C. R. (2011). The role of management accounting systems in advanced manufacturing environment. *Australian journal of basic and applied sciences, 5(9),* 2196-2209.

Ittner, C. and Larcker, D. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics, 32(1-3),* 349-410.

Jinga, G., Dumitru, M., Dumitrana, M., & Vulpoi, M. (2010). Accounting systems for cost management used in the Romanian economic entities. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune, 9*(2). 242-267.

Joshi, S., Krishnan, R., & Lave, L. (2001). Estimating the hidden costs of environmental regulation. *The Accounting Review*, *76*(2), 171-198.

Kamarudin, F., Nassir, A. M., Yahya, M. H., Said, R. M., & Nordin, B. A. A. (2014). Islamic banking sectors in Gulf Cooperative Council countries: Analysis on revenue, cost and profit efficiency concepts. *Journal of Economic Cooperation & Development, 35(2),* 1-42.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard business review, 85*(7), 75-85.

Kenyon, G. N., & Meixell, M. J. (2011). Success factors and cost management strategies for logistics outsourcing. *Journal of Management and Marketing Research, 7*(1), 1-17.

Lapašinskaite, R., & Boguslauskas, V. (2005). The maintenance cost allocation in product life cycle. *Engineering economics*, *44*(4), 17-23.

Mcnair, C. J. (2000). The future of cost management. *Journal of Cost Management, 14*(5), 28-32.

Nunnally, J. C. & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.

Pemberton, J. D., & Stonehouse, G. H. (2000). Organisational learning and knowledge assets–an essential partnership. *The learning organization*, *7*(4), 184-194.

Phomlaphatrachakorn, K. (2018). Strategic Cost Management and Firm Profitability: An Empirical Investigation of Instant Foods and Convenience Foods Businesses in Thailand.

Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society, 31(2),* 179-210.

Ponklang, P., Pratoom, K. & Raksong, S. (2014). Cost allocation effectiveness and organizational survival: An empirical assessment of textile manufacturing businesses in Thailand. *The Business Review Journal, 3*(2)

Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management accounting research, 14*(3), 255-279.

Schulz, A. K., Wu, A., & Chow, C. W. (2010). Environmental uncertainty, comprehensive performance measurement systems, performance-based compensation, and organizational performance. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, *17*(1), 17-39.

Sharma, R., & Jones, S. (2010). CFO of the future: strategic contributor or value adder?. *Journal of Applied Management Accounting Research, 8*(1), 1 -16.

Slagmulder, R., & Cooper, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, *17*(1), 23-30.

Somnuk Aujirapongpan, Wilawan Dungtripop, & Naruemon Sutti. (2009). Leadership and professional knowledge in accounting of CFOs in frozen seafood industry. *Songklanakarin Journal of social sciences and humanities, 15*(4), 691-701.

Speier, C., & Morris, M. G. (2003). The influence of query interface design on decision-making performance. *MIS quarterly, 27*(3), 397-423.

Sulaiman, M., Nazli Nik Ahmad, N., & Mohd Alwi, N. (2005). Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal, 20*(2), 109-124.

Wernerfelt, B. (1984). A resource based view of the firm. *Strategic management journal*, *5*(2), 171-180.

Wu, C. L., Huang, P. H., and Brown, D. (2013). Target costing as a role of strategic management accounting in real-estate investment industry. *African Journal of Business Management, 7*(8), 641-648.

Yamane, T. (1973). *Statistic: An Introductory Analysis* (3rd ed.). New York: Harper and Row.

Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of production research, 48*(19), 5593-5611.