

# นวัตกรรมการบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

ดร.พรรณเพ็ญ สิทธิพัฒนา

คณบดีและอาจารย์ประจำคณะบัญชี

มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 30 พฤษภาคม 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 31 สิงหาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 26 กันยายน 2566

## บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ได้ศึกษา (1) บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับนวัตกรรมการบริหาร (2) บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (3) บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (4) นวัตกรรมการบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และ (5) นวัตกรรมการบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) เป็นการศึกษาแบบผสมผสาน โดยใช้การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) และการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) มีการเก็บข้อมูลแบบทฤษฎี ใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling Methods) โดยทำการเลือกรายงานประจำปีแบบ 56-1 = 100 ฉบับ และแบบ 56-2 = 100 ฉบับ ของ 200 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2563-2564 จาก 5 กลุ่มธุรกิจ ได้แก่ 1) กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร 2) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 3) กลุ่มธุรกิจการเงิน 4) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และ 5) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ผู้วิจัยได้สร้างหัวข้อคำถามตามรูปแบบแบบสอบถาม (Likert Scale) เพื่อแจกแจงข้อมูลที่แสดงในรายงานประจำปีแบบ 56-1 และ 56-2 ที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย นอกจากนี้ ได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) กับผู้บริหารบัญชี 5 ท่าน และนักบัญชีบริหาร 5 ท่าน รวม 10 ท่านจาก 5 กลุ่มธุรกิจเดียวกันกับการวิจัยเชิงปริมาณ มีการใช้สถิติ Linear Regression Analysis เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์ (Coefficient) ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร และใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis Methods) สำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผลการศึกษาพบว่า บทบาทนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในการประยุกต์ใช้นวัตกรรมการบัญชี ในขณะที่บทบาทนักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการเพิ่มประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร บทบาทนักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงาน นอกจากนี้ การประยุกต์ใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารมีความสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และการประยุกต์ใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ผลการศึกษาในครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่า บทบาทนักบัญชีบริหารในการประยุกต์ใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

**คำสำคัญ:** บทบาทของนักบัญชีบริหาร นวัตกรรมการบัญชีบริหาร ประสิทธิภาพการตัดสินใจ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน

# Management Accounting Innovations for Effective Management Decision in The Pandemic Crisis (COVID-19)

**Dr.Panpen Sittipatna**

*Dean and Lecturer of Faculty of Accountancy,  
Rajapruk University*

Received: *May 30, 2023*

Revised: *August 31, 2023*

Accepted: *September 26, 2023*

## ABSTRACT

This research examines the relationship between (1) roles of management accountants and management accounting innovation, (2) roles of management accountants and effective management decision, (3) roles of management accountants and effective operating performance, (4) management accounting innovation and effective management decision, and (5) management accounting innovation) and effective operating performance in the pandemic crisis (COVID-19). This research utilises mixed research methods using quantitative and qualitative research for data collection and analysis. This research collects data from secondary sources. Purposive sampling methods are utilised to select 200 Thai-listed companies from five business sectors including (1) Agro & Food Industry, (2) Consumer Products, (3) Financials, (4), Industrials, and (5) Property & Construction. 200 annual reports of the 200 samples (100 reports of 56-1 and 100 reports of 56-2) during the year 2020-2021 are reviewed. A set of questions is designed as a Likert scale format for data collections. In-depth interview are employed to conduct five executive accountants and five management accountants from the same business sectors in the quantitative study. Linear Regression Analysis methods are employed to analyse relationship between variables. Content analysis methods are considered appropriate for this research to analyse qualitative data.

The results show that the role of management accountant is correlated with management accounting innovations. The role of managerial accountant is also associated with effective management decision. The role of management accountant is also associated with effective organizational performance in terms of financial operation, customer satisfaction, competitiveness and business growth. In addition, the application of management accounting innovations is important in enhancing effective organizational performance, as well as improving effective management during the epidemic crisis (COVID-19). The results suggest that the role of management accountant is significantly related to the management accounting innovation and effective management decision thus creating effective operating performance during the pandemic crisis (COVID-19).

**Keywords:** Role of Management Accountants, Management Accounting Innovation, Effective Management Decision, Effective Operating Performance

## 1. บทนำ (Introduction)

บทบาทของการบัญชีบริหารในโลกธุรกิจทุกวันนี้มีความสำคัญยิ่งในการบริหารจัดการทรัพยากรเงินทุน การนำทรัพยากรเงินทุนไปลงทุน การตรวจสอบประสิทธิภาพการใช้เงินทุนและควบคุมให้บรรลุเป้าหมาย การเติบโตของธุรกิจ รวมถึงการใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพของผลการดำเนินงานของกิจการและสร้างการเติบโตของมูลค่าของธุรกิจอย่างยั่งยืน (Thailand Securities Institute, 2015) สำหรับสถานการณ์วิกฤติโรคระบาดไวรัสโคโรนา 2019 (โควิด-19) ที่ได้เริ่มต้นเกิดขึ้นในปี 2562 เป็นต้นมานั้น ได้สร้างความท้าทายต่อวิชาชีพบัญชีในหลายด้าน เช่น มาตรการจำกัดการเดินทาง การเว้นระยะห่างทางสังคม การกักตัวอยู่ในเคหสถาน การเข้าถึงสถานประกอบการของกิจการ รวมถึงเอกสารหลักฐานทางการบัญชี ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องพิจารณาอย่างรอบคอบในการพัฒนาและประยุกต์ใช้นวัตกรรมและเทคนิควิธีการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีหลักฐานที่เพียงพอเหมาะสมและเป็นไปตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี (Chalardpodjanaporn, 2021) ผู้บริหารบัญชีหรือนักบัญชีบริหารจึงเป็นบุคคลสำคัญที่เป็นตัวหลักในการช่วยขับเคลื่อนธุรกิจบรรลุวัตถุประสงค์นำไปสู่เป้าหมายของธุรกิจ ผู้บริหารบัญชีจึงจำเป็นต้องนำนวัตกรรมการบัญชีบริหารมาใช้ เพื่อพัฒนาธุรกิจและควบคุมดูแลข้อมูลและทรัพยากรทางการเงินขององค์กร ช่วยให้ผลดำเนินงานของกิจการประสบผลสำเร็จได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Thailand Securities Institute, 2015)

จากการแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 นี้ทำให้วิธีการทำงานของผู้บริหารบัญชีและนักบัญชีของกิจการได้เปลี่ยนแปลงไป มีการใช้เทคโนโลยี การประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกล แบบระบบออนไลน์มากขึ้น (Jabin, 2021) ในเอเชียแปซิฟิก 70% ของธุรกิจกำลังเร่งดำเนินการการจัดทำบัญชีและการดำเนินงานด้านบัญชีให้เป็นระบบดิจิทัลเพื่อตอบสนองต่อการปฏิบัติงานภายใต้สถานการณ์วิกฤติ COVID-19 ในขณะที่ประเทศที่มีรายได้ปานกลางจนถึงระดับล่างมีการใช้เทคโนโลยีลดลงถึง 10 เท่าในช่วง COVID-19 เนื่องจากอัตราการใช้งานอินเทอร์เน็ตยังน้อยอยู่ และมีอุปสรรคเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่สูงเกินไป (Strusani & Houngbonon, 2020) สำหรับประเทศไทยการนำนวัตกรรมเทคโนโลยีมาใช้ในระบบการจัดทำบัญชีค่อนข้างใหม่ ความเหมาะสมของธุรกิจในการใช้แพลตฟอร์มการบัญชีบริหาร เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารภายใต้สถานการณ์โรคระบาดยังมีน้อยงานวิจัยที่สนใจศึกษาเกี่ยวกับการนำนวัตกรรมเทคโนโลยีมาใช้ในระบบบัญชีบริหาร เพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจภายใต้สถานการณ์โรคระบาดยังไม่มีผลการศึกษาที่ชัดเจนเนื่องจากปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการนำไปใช้ครั้งแรกอาจเปลี่ยนแปลงได้ในระหว่างขั้นตอน การจัดทำบัญชีบริหารและความต่อเนื่องในการดำเนินงานและการนำไปใช้อย่างจริงจัง (Sastararujji et al., 2022) ดังนั้นผู้วิจัยจึงให้ความสนใจศึกษาบทบาทนักบัญชีบริหารกับการใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) โดยศึกษาแนวคิดบทบาทของนักบัญชีบริหาร (Roles of Management Accountants) นวัตกรรมการบัญชีบริหาร (Management Accounting Innovation) ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (Effective Management Decision) และประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร (Effective Organizational Performance)

## 2. nunuwssnssu (Literature Review)

### 2.1 บทบาทของนักบัญชีบริหาร (Roles of Management Accountants: RMA)

บทบาทของนักบัญชีบริหารคือ ทำการบันทึกและคำนวณตัวเลขช่วยในการเลือกและจัดการ การลงทุนของบริษัท การบริหารความเสี่ยง การจัดทำงบประมาณ การวางแผน การวางกลยุทธ์ และการตัดสินใจ (Ahid & Augustine, 2012) บทบาทของนักบัญชีในการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจและวางแผน (Decision Making and Planning) กับผู้บริหารระดับสูงมีการจัดทำรายงานเพื่อช่วยผู้บริหารระดับสูงในการตัดสินใจและวางแผนเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องทราบว่าการตัดสินใจ เป็นหนึ่งในส่วนที่สำคัญที่สุดขององค์กรธุรกิจ ทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย (Ahid & Augustine, 2012; Bamber et al., 2008) นักบัญชีบริหารมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดเป้าหมาย การสั่งการและการควบคุม มีส่วนร่วมในการตัดสินใจ ซึ่งเป็นหน้าที่ใหม่ของการจัดการการบัญชีการตัดสินใจเป็นหนึ่งในแง่มุมที่สำคัญของธุรกิจและผู้บริหารได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ (Azadnia et al., 2015) บทบาทของนักบัญชีบริหารคือ ช่วยผู้บริหารระดับสูงในการกำกับ และควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน (Directing and Controlling the Operational Activities) (Ahid & Augustine, 2012) (Ahid & Augustine, 2012) ความรับผิดชอบของนักบัญชีบริหาร ได้แก่ การวางแผน การกำกับและควบคุม (Garrison et al., 2012) นักบัญชีบริหารไม่ได้เป็นเพียงผู้ให้ข้อมูลทางการบัญชีเท่านั้น แต่ยังเป็นผู้อ่านาจดตัดสินใจและเป็นส่วนสำคัญในทีมผู้บริหาร เนื่องจากนักบัญชีบริหารได้ให้ข้อมูลภายในที่เป็นประโยชน์และสำคัญมากแก่ผู้บริหารระดับสูง ดังนั้นนักบัญชีบริหารจึงช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถบริหารองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Ahid & Augustine, 2012) นักบัญชีบริหารเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร โดยการบรรลุเป้าหมายขององค์กร โดยสร้างแรงจูงใจให้พนักงานทุกคน (รวมถึงผู้จัดการ) ไปสู่เป้าหมายขององค์กร บทบาทของนักบัญชีบริหารในที่นี่คือการกระตุ้นให้ผู้จัดการและพนักงานภายในองค์กรนำความพยายามของนักบัญชีบริหารไปสู่เป้าหมายขององค์กร (Ahid & Augustine, 2012; Hilton, 2004) การสร้างแรงจูงใจของพนักงานจะนำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพกระบวนการทางธุรกิจที่ดีขึ้น จะช่วยรับประกันความสามารถในการทำกำไรที่ดีขึ้น และการตัดสินใจในระยะยาวจะช่วยเพิ่มความสำเร็จของกลยุทธ์ที่ตั้งไว้ (Ameen et al., 2018) นักบัญชีบริหารสร้างคุณค่าให้กับองค์กร โดยการวัดผลการปฏิบัติงานของกิจกรรมผู้จัดการและพนักงานภายในองค์กรจากผลตอบรับของการวัดผลประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กร อาจเป็นการให้รางวัลแก่ผู้บริหารตามประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Ahid & Augustine, 2012)

นักบัญชีบริหารเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร โดยประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรในตลาดที่มีการแข่งขันสูงนี้ บทบาทที่สำคัญของนักบัญชี เพื่อการจัดการคือการประเมินว่า องค์กรสามารถแข่งขันในตลาดที่มีการแข่งขันสูงและจะต้องมีการปรับปรุง ผลการปฏิบัติงานได้อย่างไรเพื่อต่อสู้กับการแข่งขันในอนาคตได้ (Hilton, 2004) การวางแผนเชิงกลยุทธ์ การควบคุมและการวัด ประสิทธิภาพการบัญชีคู่แข่งและการบัญชีลูกค้ามีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความสามารถในการแข่งขันขององค์กรและประสิทธิภาพที่ยั่งยืนขององค์กร ในทำนองเดียวกันความสามารถในการแข่งขันขององค์กรมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่สำคัญกับประสิทธิภาพที่ยั่งยืนขององค์กร จะเห็นได้ว่า ผู้บริหารจำเป็นต้องพัฒนาและปรับปรุงการวางแผนเชิงกลยุทธ์ การควบคุมและการวัดประสิทธิภาพการบัญชีคู่แข่งและการบัญชีลูกค้า เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขันขององค์กรและ สร้างประสิทธิภาพที่ยั่งยืนขององค์กร (Thapayom, 2019) นอกจากนี้ บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับนวัตกรรมการบริหารเกี่ยวกับการพัฒนาระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ (Management Information System: MIS) (Chartered Institute of Management Accountants, 2022)

มีการคิดต้นทุนตามกิจกรรม การจัดการตามกิจกรรม การคิดต้นทุนเป้าหมาย การปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจจากการจัดการทางการเงินบัญชีและการจัดการห่วงโซ่คุณค่าถือได้ว่า เป็นนวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องกับเทคนิคการบัญชี การจัดการร่วมสมัยข้างต้นเป็นหลัก (Zawawi & Hoque, 2010)

สำหรับงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาองค์ประกอบของบทบาทของนักบัญชีบริหาร ได้แก่ การตัดสินใจและวางแผน (Decision Making and Planning) การกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน (Directing and Controlling the Operational Activities) การสร้างแรงจูงใจให้พนักงานสู่เป้าหมายขององค์กร (Motivating and Achieving Organization's Goals) การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม (Measuring the Performance of Activities) และการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กร (Estimating Organization's Competitive Position)

## 2.2 นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหาร (Management Accounting Innovation: MAI)

นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหาร (Management Accounting Innovation: MAI) หมายถึง กระบวนการวิวัฒนาการ การบัญชีบริหารและการนำเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ค่อนข้างใหม่กว่ามาใช้ในการปฏิบัติงานด้านการบัญชี (Askarany, 2015) นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารได้กำหนดจากการสังเกตการณ์ที่เกิดขึ้นของเทคนิคการบัญชีบริหารแบบร่วมสมัยและในบรรดาเทคนิคการบัญชีบริหารที่มีลักษณะเหล่านี้ ได้แก่ การเปรียบเทียบ การคิดต้นทุนตามกิจกรรม การจัดการตามกิจกรรม การคิดต้นทุนเป้าหมาย การปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจจากการจัดการทางการเงินบัญชีและการจัดการห่วงโซ่คุณค่า ถือได้ว่าเป็นนวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องกับเทคนิคการบัญชีการจัดการร่วมสมัยข้างต้นเป็นหลัก (Zawawi & Hoque, 2010) ซึ่งได้แก่ รูปแบบนวัตกรรม (Format of Innovation) ลักษณะการใช้นวัตกรรม (Innovation Deliberation) และการได้เปรียบเชิงนวัตกรรม (Innovation Advantage) (Askarany, 2015) Lata, Boonlua, & Raksong, (2018) พบว่า กลยุทธ์ระบบการวัดผลการปฏิบัติงานแบบบูรณาการ ที่มุ่งเน้นรายได้มีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสามารถ ในการแข่งขันขององค์กร และความสามารถในการแข่งขันขององค์กรมีผลอย่างมากต่อความสำเร็จขององค์กร ผลการศึกษาของ Phornlaphatrachakorn & Peemane, (2020) พบว่า การวัดประสิทธิภาพแบบบูรณาการมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความผูกพันต่อองค์กรพฤติกรรมความเป็นพลเมืองในองค์กร และความสำเร็จขององค์กร การวัดผลการปฏิบัติงานแบบบูรณาการ เป็นวิธีการทางบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญของผลการดำเนินงานของธุรกิจธุรกิจจำเป็นต้อง สนับสนุน ทรัพยากรและความสามารถของผู้บริหารในการพัฒนาเพื่อเป็นประโยชน์ในการดำเนินงาน

Cheng, Jiang, & Zeng, (2018) กล่าวว่า การจัดการต้นทุนเป็นส่วนสำคัญของการจัดการธุรกิจในอนาคต การผลิต ดังนั้นระดับของการดำเนินการจัดการต้นทุนเป็นการวัดระดับการจัดการองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่มีข้อจำกัดในการเข้าถึงเงินทุนจะมีต้นทุนที่สูงขึ้นในการหาแหล่งเงินทุนจากภายนอก นอกจากนี้ เมื่อบริษัทมีข้อจำกัดในการเข้าถึงเงินทุน อาจประสบกับการลดลงของมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่เกิดจากความสามารถส่วนเพิ่ม บริษัทเหล่านี้มีค่าเสียโอกาสของเงินทุนสูงกว่าและด้วยเหตุนี้อัตราคิดลดจึงสูงกว่าเมื่อเทียบกับบริษัทที่เข้าถึงเงินทุนได้ดีกว่า ดังนั้นบริษัทจึงตั้งสมมติฐานว่าการเข้าถึงเงินทุนอย่างจำกัดไม่เพียงแต่ลดการขยายกำลังการผลิตร่วมสมัยที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มยอดขาย แต่ยังทำให้ต้นทุนที่อยู่ในระดับสูง ลดลงได้เมื่อยอดขายลดลง (Xu & Sim, 2017) การจัดการควบคุมคุณภาพนั้นเกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการผลิตสินค้า ในสภาวะต่าง ๆ ที่นำไปสู่ประสิทธิภาพในสถานการณ์จริง เพื่อให้บรรลุความน่าเชื่อถือและความปลอดภัย ทั้งนี้ รวมถึงความผันแปรในการออกแบบการผลิตและการใช้งานผลิตภัณฑ์ การควบคุม

คุณภาพของผลิตภัณฑ์ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของผลิตภัณฑ์และการดำเนินงานด้านความปลอดภัย คุณภาพของผลิตภัณฑ์สำหรับนักบัญชีบริหารนั้น การนำเทคนิคทางการบัญชีมากำหนดกลยุทธ์เพื่อใช้ในระบอบการควบคุม (Mrugalska & Tytyk, 2015) และการวัดผลการดำเนินงานที่มีผลทำให้เกิดมาตรฐานคุณภาพในการปฏิบัติงานก่อให้เกิดการค่าใช้จ่ายลดลง ส่งผลต่อการปรับปรุงกระบวนการทำงานและสามารถลดข้อผิดพลาดต่าง ๆ ได้อีกด้วย (Thitiyapramote, 2018) การนำวัตกรรมการบัญชีบริหารมาใช้เป็นกลยุทธ์การจัดการ ควบคุมคุณภาพของกระบวนการผลิตยังช่วยให้ธุรกิจเติบโตอย่างรวดเร็วและสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันได้ (Antunes et al., 2018)

ภายใต้สถานการณ์โรคระบาด เช่น โควิด-19 ที่ผ่านมานี้ นักบัญชีบริหารจำเป็นต้องมีการปรับตัวในด้านการประยุกต์ใช้นวัตกรรมเทคโนโลยีและทักษะด้านดิจิทัล เพื่อช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชีช่วยในการจัดทำรายงานทางการเงิน การบัญชี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้บริหาร (Chalardpodjanaporn, 2021) และส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ นอกจากนี้ วิธีการทำงานของผู้บริหารบัญชีและนักบัญชีของกิจการได้มีการใช้เทคโนโลยีการประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกลแบบระบบออนไลน์มากขึ้น (Jabin, 2021) ช่วยในการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินและจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในประเทศไทยการนำนวัตกรรมเทคโนโลยีมาใช้ในระบบบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจภายใต้สถานการณ์โรคระบาดยังไม่มีผลการศึกษาที่ชัดเจน เนื่องจากปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการนำไปใช้ ครั้งแรกอาจเปลี่ยนแปลงได้ในระหว่างขั้นตอนการจัดทำบัญชีบริหารและความต่อเนื่องในการดำเนินงานและการนำไปใช้อย่างจริงจัง (Sastararuj et al., 2022) จะเห็นได้ว่า วัตกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานและมีส่วนช่วยในการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินและจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (Cheng et al., 2018; Jabin, 2021; Phornlaphatrachakorn & Peemane, 2020) ดังนั้นงานวิจัยนี้ได้ศึกษาองค์ประกอบของวัตกรรมการบัญชีบริหาร 4 ด้าน ได้แก่ การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ (Integration Performance Measurement) การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Measurement) การบริหารการควบคุมคุณภาพ (Quality Control Measurement) และระบบการควบคุมทางการบริหาร (Management Control System) (Thitiyapramote, 2018)

### 2.3 ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (Effective Management Decision: EMD)

การตัดสินใจและการวางแผนเป็นหนึ่งในแง่มุมที่สำคัญของธุรกิจและผู้บริหารได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการตัดสินใจอย่างรอบรู้ บริษัทที่สามารถตัดสินใจได้ดีอยู่ในฐานะที่จะใช้ประโยชน์จากโอกาสทางการตลาดไม่ว่าบริษัทจะเลือกทางใด นักบัญชีบริหารควรอยู่ในตำแหน่งที่สามารถตัดสินใจอย่างมีเหตุผล ซึ่งมีส่วนช่วยในการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Azadnia et al., 2015) การตัดสินใจด้านต้นทุน (Costing Decision) เป็นการตัดสินใจที่สำคัญสำหรับผู้บริหาร ด้านการบริหารจัดการต้นทุนสินค้าหรือบริการและค่าใช้จ่าย ที่เกี่ยวข้องเป็นพื้นฐานสำหรับการตัดสินใจค่าใช้จ่ายที่สอดคล้องกับรายได้ และต้นทุนที่สามารถลดได้เพื่อรายได้ที่เพิ่มขึ้น (Moisello, 2013) จุดสนใจหลักของกลยุทธ์ต้นทุนคือ การบริหารต้นทุนที่ต่ำเมื่อเทียบกับคู่แข่งในการแข่งขันด้านต้นทุนธุรกิจจะต้องมีการควบคุมต้นทุน การลดต้นทุนและจะต้องสร้างสมดุลระหว่างราคากับคุณภาพที่ยอมรับได้ บริษัทที่ใช้กลยุทธ์สร้างความแตกต่างพยายามทำให้ลูกค้ารู้สึกว่าคุณภาพของสินค้าแตกต่าง มีคุณภาพเหนือกว่า และมีคุณสมบัติมากกว่าผลิตภัณฑ์ของคู่แข่ง (Das, 2019) บริษัทสามารถเลือกที่จะแข่งขันในตลาดบนพื้นฐานของความแตกต่างของต้นทุน หรือความเป็นผู้นำด้านต้นทุน หมายความว่า



เพื่อให้สามารถแข่งขันได้บริษัทต้องนำเสนอผลิตภัณฑ์ของตนด้วยต้นทุนที่ต่ำลง หรือมีคุณลักษณะจำนวนมากขึ้น เป็นจุดสนใจหลักของกลยุทธ์ต้นทุนต่ำคือ การบรรลุต้นทุนที่ต่ำเมื่อเทียบกับคู่แข่ง ได้แก่ การควบคุมต้นทุน การลดต้นทุน เป็นต้น (Thapayom, 2021) Pellerin & Perrier, (2019) พบว่า ธุรกิจให้ความสนใจในการปรับปรุงเทคนิคการควบคุมโครงการ เช่นเดียวกับการพัฒนาวิธีการใหม่ ๆ ในการรวบรวมข้อมูล ประมวลผล และสร้างแผนโครงการแบบบูรณาการมากขึ้น มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในด้านการวางแผนโครงการและการควบคุมการตัดสินใจ ดังนั้นกระบวนการตัดสินใจเกี่ยวกับการควบคุมต้นทุน และการเพิ่มรายได้สูงสุด ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มผลกำไรสูงสุดการบัญชีบริหารสามารถใช้เป็นส่วนหนึ่งของกลยุทธ์การประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งสามารถประเมินประสิทธิภาพของทั้งพนักงานและผู้บริหารได้ (Banerjee et al., 1994) ดังนั้นนักบัญชีบริหาร ควบคุมกิจกรรมของแผนกเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานในแต่ละด้าน โดยเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับผลดำเนินงานที่คาดการณ์ไว้ (McIntosh, 2017)

จะเห็นได้ว่า แนวการเติบโตและความอยู่รอดของบริษัทสามารถเชื่อมโยงกับบทบาทของนักบัญชีบริหาร และเกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร ดังนั้นนักบัญชีบริหารสามารถพัฒนาประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารด้านเวลา คุณภาพต้นทุน และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Azudin & Mansor, 2018) จากผลกระทบของการแพร่ระบาดของ COVID-19 หลาย ๆ ธุรกิจมีความกดดันเร่งด่วนในการลดต้นทุนทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องมุ่งมั่นที่จะพัฒนาการบริหารต้นทุน เพื่อให้ทรัพยากรและเงินทุนที่หายากไหลเวียนไปสู่ผลดำเนินงานทางธุรกิจที่มีค่าที่สุดอย่างสม่ำเสมอ เพื่อต่อสู้กับสถานการณ์การแข่งขันในตลาดและผ่านวิกฤติโรคระบาดนี้ (Sastararaji et al., 2022) สำหรับผู้บริหารฝ่ายปฏิบัติการแล้วนั้น ภาระหนักสำหรับผู้บริหารคือ การดำเนินการริเริ่มด้านต้นทุนที่ผู้นำระดับผู้บริหารจำเป็นต้องสร้างกลยุทธ์วัฒนธรรมและกระบวนการที่สามารถสร้างคุณค่าทั่วทั้งองค์กร และในการบริหารต้นทุนที่เกิดผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ดังนั้นการวิจัยในครั้งนี้ ได้ศึกษาองค์ประกอบของประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารด้านการตัดสินใจด้านต้นทุน (Costing Decision) การตัดสินใจด้านลูกค้า (Customer Decision) การตัดสินใจด้านคู่แข่ง (Competitor Decision) และการตัดสินใจด้านวางแผนและควบคุม (Planning And Control Decision)

#### 2.4 ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Effective Operating Performance: EOP)

ประสิทธิภาพการดำเนินงาน หมายถึง การวัดผลการดำเนินงานที่มีความสัมพันธ์กับสินทรัพย์ที่ใช้ เพื่อให้ได้ผลการดำเนินงานเหล่านั้นอย่างมีประสิทธิภาพ ธุรกิจสามารถกำหนดเป็นอัตราส่วนของผลผลิตจากการดำเนินการ โดยกระบวนการหรือกิจกรรมที่สัมพันธ์กับพลังงานที่ต้องใช้ทั้งหมดในกระบวนการผลิต Kaplan และ Norton (2005) ได้แนะนำการวัดประสิทธิภาพของผลการดำเนินงานจาก 2 มุมมอง ได้แก่ มุมมองทางการเงินและมุมมองที่ไม่ใช่ทางการเงิน ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของการวัดประเมินผลการดำเนินงานขององค์กร ประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน ได้แก่ ความพึงพอใจของลูกค้าที่เป็นเป้าหมายที่ธุรกิจให้ความสำคัญ เนื่องจากความพึงพอใจของลูกค้าเป็นสิ่งที่แสดงว่าธุรกิจนั้นเป็นที่ยอมรับของตลาดหรือไม่ธุรกิจที่ดำเนินไปได้ในระยะยาวจะแสดงถึงความสามารถในการรักษาลูกค้าที่มีความภักดีต่อตราสินค้าของตน (Yussoff & Nayan, 2020) ผลการศึกษาของ Suchánek & Králová, (2019) พบว่า ความคาดหวังของลูกค้า ถือเป็นตัวแปรสำคัญที่ได้รับอิทธิพลจากความพึงพอใจของลูกค้า เมื่อราคาสินค้าถูกตั้งให้สัมพันธ์กับคุณภาพอย่างถูกต้อง และราคานั้นไม่ส่งผลกระทบต่อปัจจัยการวิจัยอื่น ๆ นอกจากนี้ ความสามารถในการแข่งขันจึงเป็นการดำเนินธุรกิจที่แสดงถึงความสามารถในการตอบสนองความต้องการของตลาดที่เหนือกว่าคู่แข่ง สินค้าจะต้องมีความโดดเด่นสร้างความ

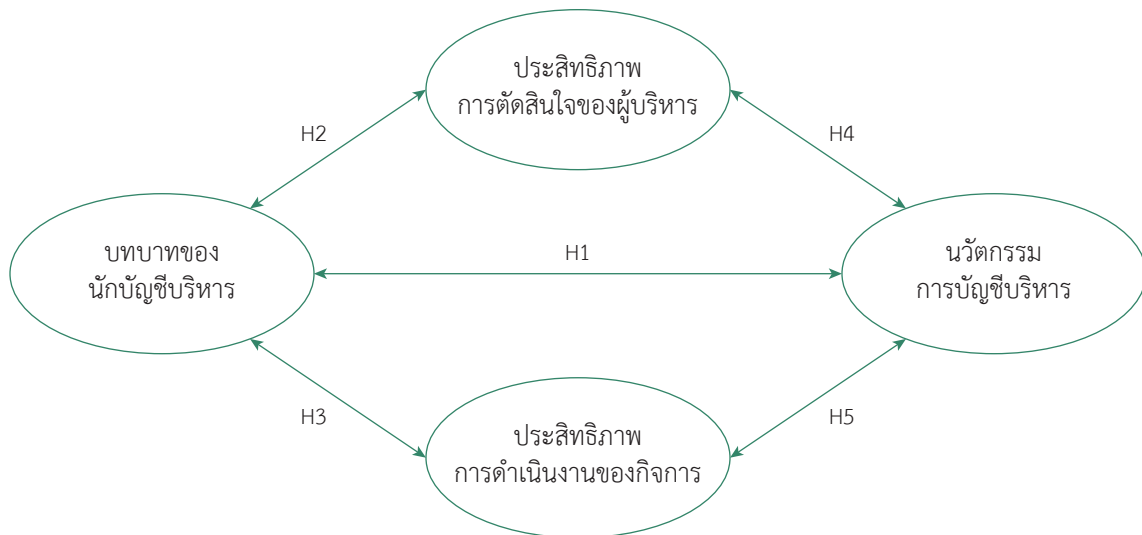
พึงพอใจแก่ลูกค้าและมีการซื้อซ้ำเกิดขึ้น (Sivadas & Baker-Prewitt, 2000) ต้นทุนสินค้าประเภทเดียวกันแต่สามารถสร้างความแตกต่างทางด้านราคา การบริการ หรือการส่งมอบสินค้าถึงมือลูกค้าเป็นการสร้างความภักดีต่อตราสินค้าให้เกิดการซื้อซ้ำ (Yusoff & Nayan, 2020) เป็นการสร้างความสามารถในการแข่งขันได้ (Junaidi, 2022) การผลิตสินค้าหรือบริการด้วยราคา และคุณภาพที่ดีกว่าและแตกต่างจากคู่แข่งสามารถสร้างความสนใจจากลูกค้าได้ รวมถึงสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขันในตลาดได้ และมีส่วนแบ่งทางการตลาดที่แน่นอนกว่าส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (Suchánek & Králová, 2019) การเติบโตของธุรกิจจึงสอดคล้องกับประสิทธิภาพการดำเนินงานที่เกิดจากการนำนวัตกรรมเข้ามาใช้เป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มต่อองค์กร ความได้เปรียบทางการแข่งขันและส่วนแบ่งทางการตลาด (Junaidi, 2022) นักบัญชีบริหารมีส่วนเกี่ยวข้องในการกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์สำหรับองค์กรและกำหนดวิธีการที่จะบรรลุผลสำเร็จ โดยการเลือกการดำเนินการเฉพาะ เพื่อเป้าหมายของประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ (Ahid & Augustine, 2012) ภายใต้อสถานการณ์โรคระบาดของ COVID-19 ส่งผลให้มีการเปลี่ยนวิธีการทำงานของธุรกิจ ได้มีการนำเทคโนโลยีดิจิทัลใหม่ ๆ มาใช้ในการดำเนินงานเพื่อรักษาประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจและลดต้นทุนการดำเนินงาน (Sastararuji et al., 2022) ดังนั้นประสิทธิภาพการดำเนินงานในงานวิจัยนี้ได้ศึกษามิติผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน (Financial Performance) และผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Performance) และองค์ประกอบด้านความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction) ความสามารถในการแข่งขัน (Competiveness) และการเติบโตของธุรกิจ (Business Growth)

## 2.5 ทฤษฎีเชิงบวก (Positive Accounting Theory: PAT)

ทฤษฎีเชิงบวก (Positive Accounting Theory: PAT) เป็นทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ เป็นทฤษฎีที่อธิบายและคาดการณ์วิธีปฏิบัติทางบัญชีว่าเกิดอะไรขึ้นทำไมนักบัญชีจึงปฏิบัติเช่นนั้นและส่งผลต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างไร ตามแนวคิดของ (Watts & Zimmerman, 1990) Watts & Zimmerman, (1986) ได้เขียนทฤษฎีเชิงบวก (Positive Accounting Theory) ขึ้นมา โดยมีแนวคิดเบื้องต้นว่า เพื่อให้บรรลุเงื่อนไขอันเกิดจากภาระสัญญาที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทและผู้มีส่วนได้เสีย ผู้บริหารมักจะมีพฤติกรรมฉกฉวยโอกาสผ่านการเลือกใช้นโยบายบัญชีภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกันไป ทฤษฎีเชิงบวกและ วิธีการที่เป็นรากฐานของวรรณกรรมเชิงประจักษ์ทางเศรษฐศาสตร์ในการบัญชีทฤษฎีการบัญชี เป็นคำอธิบายสำหรับการปฏิบัติ ทางการบัญชีและการตรวจสอบบัญชีที่สังเกตได้ และขอบเขตที่ทฤษฎีสอดคล้องกับหลักฐานการศึกษาเชิงประจักษ์ในการสอบ บัญชีด้วย (Watts & Zimmerman, 1986) Srivastava & Baag (2020) ได้ศึกษาความเกี่ยวข้องของทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (PAT) ในสภาพแวดล้อมที่ไม่หยุดนิ่งในปัจจุบัน โดยมุ่งเน้นไปที่การเลือกเทคนิคการบัญชีของบริษัท และลักษณะที่บริษัทจะ ตอบสนองต่อการบันทึกรายการทางบัญชีที่เสนอแก่ผู้บริหาร ผลการศึกษาพบว่า ทฤษฎีแบ่งออกเป็นทฤษฎีเชิงบวก เนื่องจากไม่รองรับทฤษฎีการพัฒนากฎระเบียบทางการบัญชีจำเป็นต้องพัฒนาทฤษฎีบนพื้นฐานของสมมติฐานเชิงเหตุผลที่ดีกว่าหรือ พิจารณามุมมองที่กว้างขึ้นของพฤติกรรมองค์กร ผลการศึกษาของ Indiraswari, Subroto, & Subekti, (2020) พบว่า ค่าตอบแทนผู้บริหารไม่มีผลต่อการทุจริตทางบัญชีและเพศของกรรมการไม่ได้ลดผลกระทบของค่าตอบแทนผู้บริหารต่อการทุจริตทางบัญชี นัยสำคัญของทฤษฎีการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่า การทุจริตทางบัญชีไม่เกี่ยวข้องกับทฤษฎี การบัญชีเชิงบวกและทฤษฎี เพศ สภาพทางสังคม (Indiraswari et al., 2020) ผลการศึกษา Silva & Santos, (2019) ยังพบอีกว่า บริษัทมีแรงจูงใจในการจัดทำทางเลือกทางบัญชีที่มองเห็นโอกาสตามที่ เช่น คาดการณ์ไว้

โดยสมมติฐานจากทฤษฎีเชิงบวก PAT และยังสามารถดำเนินการผ่านสถานการณ์ต่าง ๆ ในวงจรชีวิตธุรกิจที่อาจมีอิทธิพลต่อการเลือกทางบัญชีที่มีโอกาสมากกว่า Santoso & Sebayang, (2017) พบว่า การเลือกวิธีการบัญชีบริหารมาจากแรงจูงใจของผู้บริหารและกรรมกรว่าทำไมจึงเลือกวิธีการบัญชี การเลือกวิธีการบัญชีบริหารอาจมาจากความแตกต่างของสภาพแวดล้อม ประเภทอุตสาหกรรม และสถานการณ์ปัจจุบัน นอกจากนี้ พฤติกรรมการบริหารจัดการธุรกิจเกิดขึ้นจากส่วนลึกของความต้องการของผู้บริหารและนี้อาจเป็นปัจจัยสำคัญที่มี อิทธิพลต่อการตัดสินใจในการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่มีความแตกต่างกันของประเภทอุตสาหกรรม แต่สำหรับช่วงเวลาอาจเป็นปัจจัยอื่น ๆ ในการเลือกวิธีการทางบัญชี จะเห็นได้ว่า ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (Positive Accounting Theory: PAT) ได้อธิบายถึงการเลือกใช้วิธีการหรือหลักการบัญชีที่สอดคล้องกับโอกาสและวัตถุประสงค์ของธุรกิจรวมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันอย่างสมเหตุสมผล สำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้เลือกทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก เพื่อทดสอบผลการศึกษา นวัตกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับแนวคิดของ 1) บทบาทของนักบัญชีบริหาร (Roles of Management Accountants) 2) นวัตกรรมการบัญชีบริหาร (Management Accounting Innovation) 3) ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (Effective Management Decision) และ 4) ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Organizational Performance) โดยผู้วิจัยกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยและสมมติฐานการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

## สมมติฐานการวิจัย (Hypotheses)

**สมมติฐาน 1** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับนวัตกรรมการบัญชีบริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

**สมมติฐาน 2** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

**สมมติฐาน 3** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

**สมมติฐาน 4** นวัตกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

**สมมติฐาน 5** นวัตกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

## 3. วิธีการดำเนินการวิจัย (Research Methodology)

### 3.1 วิธีการวิจัย

รูปแบบของการวิจัยในครั้งนี้ เป็นการวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed Research Methods) การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research Methods) และการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research Methods) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการทบทวนรายงานประจำปีแบบ 56-1 และ 56-2 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้จัดทำข้อคำถามตามแบบสอบถามและเก็บข้อมูลที่ได้จากรายงานประจำปีด้วยตัวเอง และได้เก็บข้อมูลครบตามจำนวน 200 รายงาน ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนรายงานประจำปีเป็นข้อมูลเกี่ยวกับบทบาทนักบัญชีบริหาร นวัตกรรมการบัญชีบริหาร ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ ได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้บริหารบัญชีและนักบัญชีบริหาร จำนวน 10 ท่าน จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นกลุ่มธุรกิจเดียวกันกับการวิจัยเชิงปริมาณ

### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง (Sample and Populations)

การวิจัยในครั้งนี้ เป็นการวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed Research Methods) การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research Methods) และการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research Methods) ใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) ในการเลือกรายงานประจำปีแบบ 56-1 จำนวน 100 ฉบับ และแบบ 56-2 จำนวน 100 ฉบับ ระหว่างปี พ.ศ. 2563–2564 ของ 200 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการเลือกใช้รายงานประจำปี ทั้งแบบ 56-1 และแบบ 56-2 นั้นเนื่องจากว่า ถึงแม้ว่าแบบฟอร์มของรายงานมีความใกล้เคียงกัน แต่การนำเสนอข้อมูลในรายงานของทั้งสองแบบฟอร์มมีความครบถ้วนของข้อมูลไม่แตกต่างกันมากนัก ผู้วิจัยจึงได้ใช้ทั้งสองแบบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนตรงกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกกลุ่มแบบเจาะจงเป็นการเลือกกลุ่มตัวอย่าง โดยพิจารณาจากการตัดสินใจของผู้วิจัยเอง และได้ข้อมูลครบถ้วนตรงวัตถุประสงค์การวิจัย (Kitpreedaborisut, 1997; Petcharat, 2015) กลุ่มธุรกิจดังกล่าว ประกอบด้วย

กลุ่มธุรกิจ	56-1	56-2
1. กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: Agro & Food Industry	30	30
2. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค: Consumer Products	20	20
3. กลุ่มธุรกิจการเงิน: Financials	20	20
4. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม: Industrials	10	10
5. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง: Property & Construction	20	20
<b>รวม</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

สำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพ ผู้วิจัยใช้วิธีการกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างที่ตรงกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยพิจารณาจากขอบเขตการศึกษาและข้อมูลที่น่าไปวิเคราะห์เพื่อได้ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการวิจัยเชิงประมาณ (Kitpreedaborisut, 1997; Petcharat, 2015) โดยกำหนดผู้บริหารการบัญชี (5 คน) และนักบัญชีบริหาร (5 คน) จำนวน 10 คน เพื่อตอบคำถามสัมภาษณ์เชิงลึกเกี่ยวกับบทบาทนักบัญชีบริหารกับการใช้นวัตกรรมการบัญชี เพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารและผลการดำเนินงาน ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

### 3.3 การเก็บข้อมูล (Data Collection)

ในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยเชิงปริมาณ ผู้วิจัยทำการดาวน์โหลดรายงานประจำปีแบบ 56-1 และแบบ 56-2 ระหว่างปี พ.ศ. 2563–2564 ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่แสดงรายงานในเว็บไซต์ ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการสร้างเครื่องมือวิจัย โดยกำหนดหัวข้อคำถามตามรูปแบบแบบสอบถาม (Likert Scale) เพื่อแจกแจงข้อมูลที่แสดงในรายงาน และนำหัวข้อดังกล่าวจัดวางในตารางความถี่ที่ได้สร้างขึ้นจากมากไปหาน้อย ได้แก่ มากที่สุด (5) มาก (4) ปานกลาง (3) น้อย (2) น้อยที่สุด (1) โดยวิธี Likert Scale เพื่อทำการแจกแจงข้อมูล (Ali, 2010) ผู้วิจัยได้ออกแบบหัวข้อจากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับบทบาทนักบัญชีบริหาร นวัตกรรมการบัญชีบริหาร ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และผลการดำเนินงานของธุรกิจ จากนั้นดำเนินการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อค้นหานิยามเชิงปฏิบัติการจากจากผู้เชี่ยวชาญ จึงได้ทำการสร้างแบบสอบถามในลักษณะหัวข้อแล้วนำเครื่องมือไปให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบความตรงของเนื้อหา

การเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยเป็นผู้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกจากการศึกษาภาคสนาม (Field Studies) ด้วยตนเอง โดยผู้วิจัยใช้วิธีการสัมภาษณ์แบบรายบุคคลและการเก็บบันทึกด้วยเครื่องบันทึกเสียงในการบันทึกข้อมูลการสนทนาแต่ละรายบุคคลเพื่อเก็บข้อมูลตามความเป็นจริงถูกต้องมากที่สุด จากนั้นนำข้อมูลที่บันทึกได้มาสรุปและทำการจัดหมวดหมู่ เพื่อหาคำตอบตามเนื้อหาของการวิจัย

### 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analysis)

สำหรับการวิจัยเชิงปริมาณ ผู้วิจัยได้ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ในการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น เพื่อให้ทราบลักษณะโดยทั่วไปของตัวแปรและองค์ประกอบของตัวแปร จากนั้นใช้วิธีการวิเคราะห์แบบแจกแจงความถี่จากมากไปหาน้อยเป็นการแจกแจงความถี่ (Frequency Distribution) และวัดแนวโน้มเข้าสู่ส่วนกลางเป็นการวัดการกระจายของข้อมูล (Wannapaisan, 2019) โดยแสดงค่าเฉลี่ย (Mean) ของข้อมูลขององค์ประกอบและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation, SD) ที่แสดงความแม่นยำของข้อมูล จากนั้นใช้วิธีวิเคราะห์ทางสถิติ Linear Regression Analysis เป็นการ วิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นที่ศึกษาความสัมพันธ์ของตัวแปร ตัวแปรอิสระ (Independent Variation) และตัวแปรตาม (Dependent Variation) (Suthichaimethee, 2020)

สำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพ ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้ Coding Analysis Methods ทำการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis Methods) สร้างรหัสและให้รหัสกับข้อความที่ถูกแบ่งส่วนตามขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการวิจัย ที่กำหนดไว้ ทำการค้นหาคัดกลุ่มประเภทข้อมูล และกำหนดรหัสและแก่นสาระของเนื้อหา (Themes) และตีความข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาทำการวิเคราะห์ข้อมูลเป็นการพรรณนาว่าเป็นอะไรในข้อมูล และการตีความเพื่อสร้างความเข้าใจว่าข้อมูล หมายถึงอะไร (Hennink et al., 2020; Prasitratsin, 2011) โดยใช้โปรแกรม Atlas.ti ในการวิเคราะห์ข้อมูลตามกระบวนการดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 จัดกลุ่มข้อมูลที่สอดคล้องกับตัวแปรในการวิจัยและกำหนดชื่อของกลุ่มข้อมูลที่ทำการวิเคราะห์
- ขั้นตอนที่ 2 ใช้แนวคิด (Concept) ที่ตรงกับแก่นสาระสำคัญ (Themes) ในการตีความข้อค้นพบจากการสัมภาษณ์
- ขั้นตอนที่ 3 ทำการแยกข้อมูลที่ทำการกำหนดไว้ (Coding) เพื่อส่งไปยังแก่นสาระสำคัญ (Themes) ที่สอดคล้องกับตัวแปรในการวิจัย
- ขั้นตอนที่ 4 ทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่มีความสำคัญเปรียบเทียบคุณสมบัติของข้อมูลทั้งหมดตามส่วนประกอบ
- ขั้นตอนที่ 5 ทำการสรุปข้อมูล โดยพิจารณาความเหมือนและความแตกต่าง และสร้างข้อสรุปที่ได้จากการเปรียบเทียบ โดยบรรยายโยงให้เห็นคุณสมบัติของข้อมูลตามส่วนประกอบนั้น ๆ เพื่อตอบวัตถุประสงค์และคำถามวิจัยได้อย่างครบถ้วน

การตรวจสอบข้อมูล ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบข้อมูลขณะเก็บรวบรวมข้อมูลภาคสนาม ตรวจสอบความเที่ยงตรง (Validity) ของข้อคำถามข้อมูลภาคสนามทุกครั้งที่เกิดข้อผิดพลาดด้วยการดูข้อคำถามว่าสื่อความหมายตรงตามที่ต้องการหรือไม่ มีการทดสอบข้อคำถามสัมภาษณ์เชิงลึกกับสภาพแวดล้อม และข้อมูลอื่นที่มีอยู่เดิมจากการทบทวนวรรณกรรมในลักษณะทดสอบแบบสามเส้า (Triangulation) ตามระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อจะได้ข้อมูลมีความแม่นยำและมีความเชื่อถือได้มากที่สุด เพื่อความครบถ้วนของข้อมูลสัมภาษณ์เชิงลึกและตรงกับวัตถุประสงค์การวิจัยให้มากที่สุด (Hennink et al., 2020)

### 3.5 ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปร (Variables and Variable Measurements)

ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้เป็นข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ใช้ชุดคำถามที่ออกแบบจากแบบสอบถาม ดังนั้นตัวแปรและค่าวัดตัวแปรในที่นี้จึง หมายถึง คำถามและอันดับคะแนนของข้อมูลที่ได้จากรายงานประจำปี โดยที่ผู้วิจัยได้จัดเก็บข้อมูลด้วยตัวเองและได้จัดเก็บครบทุกชุด (200 ชุด) แบบข้อคำถามแบ่งเป็น 2 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 รูปแบบ

ของรายงาน (56-1 หรือ 56-2) ตามกลุ่มธุรกิจ และระยะเวลาในการดำเนินงาน ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับบทบาทนักบัญชีบริหาร นวัตกรรมการบัญชีบริหาร ประสิทธิภาพการตัดสินใจ และประสิทธิภาพการดำเนินงาน วัดค่าด้วย Likert Scale 5 อันดับคะแนน เรียงอันดับคะแนน จาก 1 ข้อมูลน้อยที่สุด (หรือไม่มีเลย) ไปหา 5 ข้อมูลมากที่สุด แปลผลลัพธ์ด้วยคะแนนเฉลี่ย ดังนี้

- 1.00–1.50 คะแนน หมายถึง ข้อมูลน้อยที่สุด (หรือไม่มีเลย)
- 1.51–2.50 คะแนน หมายถึง ข้อมูลน้อย
- 2.51–3.50 คะแนน หมายถึง ข้อมูลปานกลาง
- 3.51–4.50 คะแนน หมายถึง ข้อมูลมาก
- 4.51–5.00 คะแนน หมายถึง ข้อมูลมากที่สุด

#### 4. ผลการศึกษา (Research Finding)

##### 4.1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน (Basic Statistical Analysis Results)

ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานข้อมูลทั่วไปของตามลักษณะประเภทของกลุ่มธุรกิจตาม จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างที่จัดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังแสดงในตาราง 1 ต่อไปนี้

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามลักษณะประเภทธุรกิจและรายงาน

กลุ่มธุรกิจ	56-1	ร้อยละ	56-2	ร้อยละ
1. กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: Agro & Food Industry	30	30	30	30
2. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค: Consumer Products	20	20	20	20
3. กลุ่มธุรกิจการเงิน: Financials	20	20	20	20
4. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม: Industrials	10	10	10	10
5. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง: Property & Construction	20	20	20	20
<b>รวม</b>	<b>100 บริษัท</b>		<b>100 บริษัท</b>	

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนและอัตราร้อยละของรายงาน 56-1 และ 56-2 ในปี พ.ศ. 2563–2564 ของ 200 บริษัท จาก 5 กลุ่มธุรกิจ ได้แก่ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร 56-1 จำนวน 30 บริษัท (30%) 56-2 จำนวน 30 บริษัท (30%) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 56-1 จำนวน 20 บริษัท (20%) 56-2 จำนวน 20 บริษัท (20%) กลุ่มธุรกิจการเงิน 56-1 จำนวน 20 บริษัท (20%) 56-2 จำนวน 20 บริษัท (20%) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 56-1 จำนวน 10 บริษัท (10%) 56-2 จำนวน 10 บริษัท (10%) และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 56-1 จำนวน 20 บริษัท (20%) 56-2 จำนวน 20 บริษัท (20%)

ตารางที่ 2 ระยะเวลาในการดำเนินงาน

ระยะเวลาในการดำเนินงาน	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 5 ปี	55	27.5
5-10 ปี	47	23.5
11-15 ปี	78	39
มากกว่า 15 ปี	20	10
<b>รวม</b>	<b>200</b>	<b>100</b>

ตารางที่ 2 แสดงกลุ่มตัวอย่างที่ได้จำแนกตามระยะเวลาในการดำเนินงานพบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการดำเนินงาน 10-15 ปี จำนวน 78 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39 รองลงมาระยะเวลาในการดำเนินงาน 5-10 ปี จำนวน 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.5 และน้อยที่สุดมีระยะเวลาในการดำเนินงานมากกว่า 15 ปี จำนวน 20 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10

#### 4.2 ผลการวิเคราะห์สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics)

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ขององค์ประกอบของบทบาทของนักบัญชีบริหาร ได้แก่ การตัดสินใจและวางแผน การกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงานการสร้างแรงจูงใจให้พนักงานการวัดประสิทธิภาพของ กิจกรรม และการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กร ดังแสดงในตารางที่ 3 ต่อไปนี้

ตารางที่ 3 ระดับค่าเฉลี่ยของบทบาทของนักบัญชีบริหาร

บทบาทของนักบัญชีบริหาร	MIN	MAX	N	Mean	SD	แปลผล	อันดับ
1. การตัดสินใจและวางแผน	1.00	5.00	200	3.1350	1.53249	มากที่สุด	2
2. การกำกับและควบคุม กิจกรรมการดำเนินงาน	1.00	5.00	200	2.8100	1.47130	มากที่สุด	5
3. การสร้างแรงจูงใจให้พนักงาน	1.00	5.00	200	3.0400	1.57824	มากที่สุด	3
4. การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม	1.00	5.00	200	2.9350	1.51069	มากที่สุด	4
5. การประเมินตำแหน่งการ แข่งขันขององค์กร	1.00	5.00	200	3.2500	1.53927	มากที่สุด	1
<b>รวม</b>				<b>3.0340</b>	<b>0.03928</b>	<b>มากที่สุด</b>	



ตารางที่ 3 แสดงข้อมูลเกี่ยวกับบทบาทของบัญชีบริหารในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 3.0340$ ,  $SD = 0.03928$ ) องค์ประกอบด้านการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรมีระดับสูงสุด ( $\bar{X} = 3.2500$ ,  $SD = 1.53927$ ) รองลงมาคือ การตัดสินใจและวางแผน ( $\bar{X} = 3.1350$ ,  $SD = 1.53249$ ) สร้างแรงจูงใจให้พนักงาน ( $\bar{X} = 3.0400$ ,  $SD = 1.57824$ ) การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม ( $\bar{X} = 2.9350$ ,  $SD = 1.51069$ ) และการกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน ( $\bar{X} = 2.8100$ ,  $SD = 1.47130$ ) ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) องค์ประกอบของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร ได้แก่ การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหารการควบคุมคุณภาพ และระบบการควบคุมทางการบริหาร ดังแสดงในตาราง 4 ต่อไปนี้

**ตารางที่ 4** ระดับค่าเฉลี่ยของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร

นวัตกรรมบัญชีบริหาร	MIN	MAX	N	Mean	SD	แปลผล	อันดับ
1. การวัดผลการดำเนินงานแบบ บูรณาการ	1.00	5.00	200	3.5750	1.34664	มากที่สุด	4
2. การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์	1.00	5.00	200	3.8050	1.24690	มากที่สุด	2
3. การบริหารการควบคุมคุณภาพ	1.00	5.00	200	3.6650	1.13986	มากที่สุด	3
4. ระบบการควบคุมทางการบริหาร	1.00	5.00	200	3.9050	1.17168	มากที่สุด	1
<b>รวม</b>				<b>3.7375</b>	<b>0.09194</b>	<b>มากที่สุด</b>	

ตารางที่ 4 นวัตกรรมการบัญชีบริหารในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 3.7375$ ,  $SD = 0.09194$ ) องค์ประกอบด้านระบบการควบคุมทางการบริหารมีระดับสูงสุด ( $\bar{X} = 3.9050$ ,  $SD = 1.17168$ ) รองลงมาคือ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ( $\bar{X} = 3.8050$ ,  $SD = 1.24690$ ) การบริหารการควบคุมคุณภาพ ( $\bar{X} = 3.6650$ ,  $SD = 1.13986$ ) และการวัดผลการดำเนินงานแบบ บูรณาการ ( $\bar{X} = 3.5750$ ,  $SD = 1.34664$ ) ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) องค์ประกอบของประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร ได้แก่ การตัดสินใจด้านต้นทุน การตัดสินใจด้านลูกค้า การตัดสินใจด้านคู่แข่ง การตัดสินใจด้านวางแผน และควบคุม ดังแสดงในตาราง 5 ต่อไปนี้

ตารางที่ 5 ระดับค่าเฉลี่ยของประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร

ประสิทธิภาพการตัดสินใจของ ผู้บริหาร	MIN	MAX	N	Mean	SD	แปลผล	อันดับ
1. การตัดสินใจด้านต้นทุน	1.00	5.00	200	4.1650	1.00640	มากที่สุด	2
2. การตัดสินใจด้านลูกค้า	1.00	5.00	200	3.8900	1.35168	มากที่สุด	4
3. การตัดสินใจด้านคู่แข่ง	1.00	5.00	200	4.0750	1.07944	มากที่สุด	3
4. การตัดสินใจด้านวางแผนและ ควบคุม	2.00	5.00	200	4.3850	0.82473	มากที่สุด	1
<b>รวม</b>				<b>4.1288</b>	<b>0.21875</b>	<b>มากที่สุด</b>	

ตารางที่ 5 ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 4.1288$ ,  $SD = 0.21875$ ) องค์ประกอบด้านการตัดสินใจวางแผนและควบคุมมีระดับสูงสุด ( $\bar{X} = 4.3850$ ,  $SD = 0.82473$ ) รองลงมาคือ การตัดสินใจด้าน ต้นทุน ( $\bar{X} = 4.1650$ ,  $SD = 1.00640$ ) การตัดสินใจด้านคู่แข่ง ( $\bar{X} = 4.0750$ ,  $SD = 1.07944$ ) และการตัดสินใจด้านลูกค้า ( $\bar{X} = 3.8900$ ,  $SD = 1.35168$ )

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) องค์ประกอบของประสิทธิภาพการดำเนินงาน ได้แก่ ผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน และผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นตัวเงิน ดังแสดงในตารางที่ 6 ต่อไปนี้

ตารางที่ 6 ระดับค่าเฉลี่ยของประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ประสิทธิภาพการดำเนินงาน	MIN	MAX	N	Mean	SD	แปลผล	อันดับ
1. ผลการดำเนินงานที่ เป็นตัวเงิน	1.00	5.00	200	3.8600	1.16498	มากที่สุด	3
2. ความพึงพอใจของ ลูกค้า	1.00	5.00	200	3.8700	1.17473	มากที่สุด	2
3. ความสามารถในการ แข่งขัน	1.00	5.00	200	3.7400	1.10840	มากที่สุด	4
4. การเติบโตของธุรกิจ	1.00	5.00	200	3.9800	1.12066	มากที่สุด	1
<b>รวม</b>				<b>3.8650</b>	<b>0.03258</b>	<b>มากที่สุด</b>	

ตารางที่ 6 แสดงข้อมูลประสิทธิภาพการดำเนินงานในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ( $\bar{X} = 3.8650$ ,  $SD = 0.03258$ ) องค์ประกอบด้านการเติบโตของธุรกิจมีระดับสูงสุด ( $\bar{X} = 3.9800$ ,  $SD = 1.12066$ ) รองลงมาคือ ความพึงพอใจของลูกค้า ( $\bar{X} = 3.8700$ ,  $SD = 1.17473$ ) ผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน ( $\bar{X} = 3.8600$ ,  $SD = 1.16498$ ) และความสามารถในการแข่งขัน ( $\bar{X} = 3.7400$ ,  $SD = 1.10840$ ) ตามลำดับ

### 4.3 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Linear Regression Analysis)

ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยใช้สถิติ Linear Regression Analysis แสดงในตารางที่ 7 ต่อไปนี้

ตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

Variable	H1		H2		H3		H4		H5	
	Beta	t-statistic	Beta	t-statistic	Beta	t-statistic	Beta	t-statistic	Beta	t-statistic
Constant		18.277								
RMA	.183**	2.617								
Dependent MAI										
Constant				19.308						
RMA			.176*	2.515						
Dependent EMD										
Constant						19.969				
RMA					.143*	2.037				
Dependent EOP										
Constant								5.135		
MAI							.854**	23.085		
Dependent EMD										
Constant										5.188
MAI									.894**	28.053
Dependent EOP										
F value	6.848**		6.327*		4.150*		532.920**		786.957**	
R <sup>2</sup>	.033		.031		.021		.729		.799	
Constant	18.277		19.308		19.969		5.135		5.188	
Sig.	.010		.013		.043		.000		.000	

\*\* Statistically significant at 0.01

\* Statistically significant at 0.05

ตารางที่ 7 แสดงผลการวิเคราะห์ห้บทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับนวัตกรรม การบัญชีบริหาร (MAI) ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ในระดับความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 จะเห็นได้ว่า ความสัมพันธ์ของตัวแปรบทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) และนวัตกรรมการบัญชีบริหาร (MAI) มีค่า R-square = .033, Beta = 0.183, t-statistic = 2.617, Constant = 18.277, และ Sig. = .010 ดังนั้นผลการศึกษายอมรับสมมติฐาน 1

บทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (EMD) ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ในระดับความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ความสัมพันธ์ของตัวแปรบทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) และประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (EMD) มีค่า R-square = .031, Beta = 0.176, t-statistic = 2.515, Constant = 19.308, และ Sig. = .013 ดังนั้นผลการศึกษายอมรับสมมติฐาน 2

บทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (EOP) ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ในระดับความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ความสัมพันธ์ของตัวแปรบทบาทของนักบัญชีบริหาร (RMA) และประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (EOP) มีค่า R-square = .021, Beta = 0.143, t-statistic = 2.037, Constant = 19.969, และ Sig. = .043 ดังนั้นผลการศึกษายอมรับสมมติฐาน 3

นวัตกรรมการบริหาร (MAI) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (EMD) ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ในระดับความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 ความสัมพันธ์ของตัวแปรนวัตกรรมการบริหาร (MAI) และประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (EMD) มีค่า R-square = .729, Beta = 0.854, t-statistic = 23.085, Constant = 5.135, และ Sig. = .000 ดังนั้นผลการศึกษายอมรับสมมติฐาน 4

นวัตกรรมการบริหาร (MAI) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (EOP) ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ในระดับความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 ความสัมพันธ์ของตัวแปรนวัตกรรมการบริหาร (MAI) และประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (EOP) มีค่า R-square = .799, Beta = 0.894, t-statistic = 28.053, Constant = 5.188, และ Sig. = .000 ดังนั้น ผลการศึกษายอมรับสมมติฐาน 5

#### 4.4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Analysis Results)

สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยเชิงคุณภาพแต่ละด้าน ดังต่อไปนี้

**บทบาทนักบัญชีบริหาร :** นักบัญชีบริหารมีส่วนช่วยในการตัดสินใจและวางแผนงานทั้งแผนระยะสั้นและระยะยาว มีส่วนช่วยในการพัฒนากลยุทธ์ มีส่วนร่วมในการกำกับและควบคุมการทุก ๆ กิจกรรมดำเนินงานของบริษัท สร้างแรงจูงใจให้พนักงานทำงานบรรลุเป้าหมายของบริษัทด้วยการกำหนดค่าตอบแทน วันหยุด วันลาที่เหมาะสม ไม่กระทบต่อประสิทธิภาพ การทำงานของพนักงาน มีส่วนร่วมในการวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมของบริษัท จัดทำรายงานและมีส่วนร่วมกับผู้บริหารในการวัดผลประเมินผลและการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรอย่างต่อเนื่อง

**นวัตกรรมการบริหาร :** นักบัญชีบริหารได้มีการใช้นวัตกรรมการบริหารเพื่อช่วยในการดำเนินงาน ด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการหลากหลายรูปแบบตามลักษณะกิจกรรมของแต่ละแผนก มีการติดตามประสิทธิภาพการดำเนินงานด้านคุณภาพต้นทุน การบริหาร และการส่งมอบสินค้า นักบัญชีบริหารได้ใช้เทคโนโลยี เพื่อลดต้นทุน กำหนดมาตรฐานของปริมาณเวลาและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง มีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ การตลาดเพื่อลดต้นทุนและเพิ่มรายได้ มีการจัดการบริหารงานในปัจจุบันที่มีการแข่งขันทางการค้าหลากหลายรูปแบบเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจมีส่วนช่วยให้บริษัทได้พัฒนาสินค้าเพื่อเพิ่มมูลค่าอย่างต่อเนื่อง

**ประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร :** นักบัญชีบริหารมีส่วนสนับสนุนข้อมูลทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุน ราคาขาย กำไร คุณภาพ และการบริการลูกค้า จัดทำงบประมาณการใช้ทรัพยากร เช่น เงินสด สินค้าคงเหลือ และทรัพยากรบุคคล จัดทำรายงานการผลิต การออกแบบ เพื่อให้ผู้บริหารตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพในด้านการสร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้า

ด้านราคา บริการ และการส่งมอบ มีการใช้นวัตกรรมโดยนักบัญชีบริหารเพื่อช่วยกระบวนการผลิตและระบบ การปฏิบัติ งานที่เรียกว่า ห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) เพื่อให้มีการกำหนดต้นทุนที่สอดคล้องกับความเป็นจริงของ สภาพแวดล้อม ทางธุรกิจและการแข่งขันในตลาดได้อย่างมีประสิทธิภาพ

**ประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ :** นักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการวางแผนเพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับการแข่งขันทางการค้าหลากหลายรูปแบบเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจและมีส่วนร่วมในการพัฒนาสินค้าเพื่อเพิ่มมูลค่าและความสามารถในการแข่งขันได้ มีส่วนร่วมในการวางแผนกำไรตามเป้าหมายที่บริษัทกำหนดไว้ มีส่วนร่วมในการมุ่งหวังกำไรที่เป็นเป้าหมายที่จะทำให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้มีส่วนได้เสียมีกำไรสูงในระยะยาว นักบัญชีบริหารยังมีส่วนร่วมกับผู้บริหารในการลดต้นทุนและปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การตลาดเพื่อเพิ่มรายได้และการเติบโตของธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ข้อมูลบัญชีช่วยให้ผู้บริหารวางแผนพัฒนาคุณภาพสินค้าและการบริการที่ตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้เป็นอย่างดี สร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้าได้ ช่วยให้บริษัทมีส่วนแบ่งทางการตลาดที่ดีขึ้น

## 5. อภิปรายและสรุปผลการวิจัย (Discussion/Conclusion)

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง (1) บทบาทของนักบัญชีบริหารกับนวัตกรรมการบัญชีบริหาร (2) บทบาทของนักบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร (3) บทบาทของนักบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (4) นวัตกรรมการบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และ (5) นวัตกรรมการบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ผู้วิจัยได้เก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี 56-1 จำนวน 100 ฉบับ และ 56-2 จำนวน 100 ฉบับจาก 200 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2563–2564 ทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) และใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis Methods) ผลการศึกษาได้อภิปรายดังต่อไปนี้

**สมมติฐาน 1:** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับนวัตกรรมการบัญชีบริหาร ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

บทบาทของนักบัญชีบริหารด้านการตัดสินใจและวางแผน การกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงานสู่เป้าหมายขององค์กร การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับนวัตกรรมการบัญชีบริหารในด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหารการควบคุมคุณภาพ และระบบการควบคุมทางการบริหาร ผลการศึกษาสอดคล้องกับ Chalardpodjanaporn, (2021) ที่กล่าวว่า ภายใต้สถานการณ์โรคระบาด โควิด-19 บทบาทของนักบัญชีบริหารจำเป็นต้องมี การปรับตัวในด้านการใช้นวัตกรรมเทคโนโลยี และทักษะด้านดิจิทัลรวมถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชี การจัดทำรายงานทางการเงินโดยใช้นวัตกรรม การบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้บริหาร ผลการศึกษายังสอดคล้องกับ Azudin & Mansor, (2018) ที่ได้ค้นพบว่า นักบัญชีบริหารที่มีส่วนร่วมสร้างความแข็งแกร่งให้กับตำแหน่งของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์และทำให้บริษัทสามารถเติบโตและต่อต้านแรงกดดันจากการแข่งขันได้ นักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการวางแผนงาน เพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้เป็นแนวทางต่าง ๆ (Ahid & Augustine, 2012) การสร้างแรงจูงใจให้พนักงานจะนำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพ และความสามารถในการทำกำไรที่ดีขึ้น (Ameen et al., 2018) นักบัญชีบริหารเป็นผู้ให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในการดำเนินงาน และมีบทบาทในการวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมดำเนินงาน

ภายในองค์กร (Zainuddin & Sulaiman, 2016) นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพพบว่า บทบาทนักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กร การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมของบริษัท การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการหลากหลายรูปแบบ ตามลักษณะกิจกรรมของแต่ละแผนมีส่วนร่วมในการสร้างแรงจูงใจ ให้พนักงานทำงานบรรลุเป้าหมายของบริษัท ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Antunes et al.,(2018) ที่พบว่า นวัตกรรมบัญชีบริหารช่วยให้นักบัญชีบริหารสามารถควบคุมการจัดการ เพื่อให้ผู้บริหารใช้ข้อมูลในการตัดสินใจในการบริหารและควบคุมภายในที่มีความสำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร ในการควบคุมคุณภาพของผลิตภัณฑ์และบริการที่สามารถตอบสนองความคาดหวังของลูกค้าและนำไปสู่การแสวงหาความพึงพอใจของลูกค้า ส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จได้อย่างมีประสิทธิภาพ

**สมมติฐาน 2:** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

บทบาทของนักบัญชีบริหารด้านการตัดสินใจและวางแผน การกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงานสู่เป้าหมายขององค์กร การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการประเมินตำแหน่ง การแข่งขันขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารด้านการตัดสินใจด้านต้นทุน การตัดสินใจด้านลูกค้า การตัดสินใจด้านคู่แข่ง และการตัดสินใจด้านวางแผนและควบคุมผลการศึกษาคือสอดคล้องกับ Sastararuji et al., (2022) ที่กล่าวว่า ภายใต้สถานการณ์โรคระบาดของ COVID-19 ธุรกิจได้มีการนำเทคโนโลยีดิจิทัลใหม่ ๆ มาใช้ในการดำเนินงานเพื่อรักษาประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจและลดต้นทุนการดำเนินงาน และผลการศึกษายังสอดคล้องกับ Thapayom, (2021) ที่พบว่า นักบัญชีบริหารจัดทำข้อมูลต้นทุนเพื่อให้ผู้บริหารใช้ในกระบวนการตัดสินใจเปรียบเสมือนการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ที่ประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดการต้นทุนเพื่อเป็นการควบคุม ต้นทุนของกิจการ โดยรวมการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่กำหนดโครงสร้างต้นทุนของธุรกิจ (Henri et al., 2016) ด้านลูกค้าที่สอดคล้องกับการกระบวนการผลิตหรือบริการ คุณภาพสินค้าที่ตอบสนองความต้องการของลูกค้าอย่างมีประสิทธิภาพ (Das, 2019) ความสามารถในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันเป็นการสร้างผลตอบแทนแก่ธุรกิจจากการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด (Ambarwati et al., 2019) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพพบว่า บทบาทนักบัญชี บริหารด้านการกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน ช่วยในการกำหนดมาตรฐานต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน และจัดทำรายงานผลการดำเนินงาน (Performance Report) จัดทำงบประมาณ รายงานการผลิตเกี่ยวกับต้นทุนราคาขายและบริการลูกค้าเพื่อให้ผู้บริหารตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับ Azadnia et al., (2015) ที่พบว่า นักบัญชีบริหารมีส่วนร่วมในการกำหนดเป้าหมาย การสั่งการและการควบคุม และการตัดสินใจ ซึ่งเป็นหน้าที่ใหม่ของการจัดการการบัญชีการตัดสินใจเป็นหนึ่งในแง่มุมที่สำคัญของธุรกิจและผู้บริหารได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ในการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ

**สมมติฐาน 3:** บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

บทบาทของนักบัญชีบริหารด้านการตัดสินใจและวางแผน การกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงานสู่เป้าหมายขององค์กร การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการด้านผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน

และผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน ได้แก่ ความพึงพอใจของลูกค้า ความสามารถในการแข่งขัน และการเติบโตของธุรกิจ ผลการศึกษาสอดคล้องกับ Jabin (2021) ที่พบว่า จากการแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 ทำให้บทบาทนักบัญชีบริหาร และนักบัญชีมีการใช้เทคโนโลยี การประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกล แบบระบบออนไลน์มากขึ้น จากการเปลี่ยนแปลงระบบการทำงานนี้ส่งผลให้ประสิทธิผลในการทำงานบัญชีของนักบัญชีและประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ ผลการศึกษายังสอดคล้องกับ Azudin & Mansor, (2018) ที่กล่าวว่า บทบาทของนักบัญชีบริหารช่วยเสริมสร้างความแข็งแกร่ง ให้กับตำแหน่งของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ส่งผลให้บริษัทสามารถเติบโตและต่อต้านแรงกดดันจากการแข่งขัน ได้ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพพบว่า นักบัญชีบริหารมีส่วนร่วม ในการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กรมีการวางแผนเพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับการแข่งขันทางการค้า พัฒนาสินค้าเพื่อเพิ่มมูลค่าและความสามารถในการแข่งขันได้ นักบัญชีบริหารจัดทำรายงานให้ผู้บริหาร เพื่อสามารถกำหนดงบประมาณและวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมรวมถึงประเมินการดำเนินงานของกิจการล่วงหน้าเพื่อช่วยลดความเสี่ยงในการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับ Zainuddin & Sulaiman, (2016) ที่พบว่า การวัดผลประเมินผล การปฏิบัติงานของผู้จัดการและพนักงาน รวมถึงการวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมการดำเนินงานเป็นบทบาทของนักบัญชีบริหารในฐานะผู้ให้ข้อมูลของธุรกิจเพื่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน จะต้องมียุทธศาสตร์ในการวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมดำเนินงานภายในกิจการ นอกจากนี้ การประเมินตำแหน่งแข่งขันขององค์กรส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ

**สมมติฐาน 4:** *นวัตกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01*

นวัตกรรมการบัญชีบริหารในด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหาร การควบคุมคุณภาพและระบบการควบคุมทางการบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพ การตัดสินใจ ของ ผู้บริหารด้าน การตัดสินใจด้านต้นทุน การตัดสินใจด้านลูกค้า การตัดสินใจด้านคู่แข่ง และการตัดสินใจด้านวางแผน และควบคุม ผลการศึกษาสอดคล้องกับ Chalardpodjanaporn, (2021) ที่กล่าวว่า ภายใต้สถานการณ์โรคระบาด เช่น โควิด-19 มีการ ปรับตัวในด้านการใช้นวัตกรรมเทคโนโลยีและทักษะด้านดิจิทัล เพื่อช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูล ทางบัญชีช่วยในการจัดทำรายงานทางการบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้บริหาร ผลการศึกษายังได้ สอดคล้องกับ Thapayom, (2019) ที่พบว่า นวัตกรรมการบัญชีบริหารหรือเทคนิคการบัญชีช่วยให้ธุรกิจ มีการควบคุม และการวัดประสิทธิภาพการบัญชีคู่แข่งได้ อย่างมีประสิทธิภาพ การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการเป็นการวัด ประสิทธิภาพของกิจกรรมดำเนินงานภายในองค์กร (Zainuddin & Sulaiman, 2016) ผลการศึกษายังได้สอดคล้องกับ Phornlaphatrachakorn & Peemane, (2020) ที่พบว่า การวัดผลการปฏิบัติงานแบบบูรณาการ เป็นวิธีการทางบัญชี บริหารเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญของผลการดำเนินงานของธุรกิจ ธุรกิจจำเป็นต้องสนับสนุนทรัพยากร และ ความสามารถของผู้บริหารในการพัฒนาเพื่อเป็นประโยชน์ในการดำเนินงาน ซึ่งส่งผลต่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของ ผู้บริหาร นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพพบว่า นวัตกรรมการบัญชีบริหาร มีส่วนช่วยสนับสนุนการจัดทำ ข้อมูลทางบัญชี โดยใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการจัดทำรายงานต้นทุน วางแผนกำไร คุณภาพสินค้า และการบริการ ช่วยลดต้นทุนอย่างเหมาะสมนวัตกรรมบัญชีบริหารช่วยให้การบริหารการ ควบคุมคุณภาพการผลิต การออกแบบสินค้า อย่างมีประสิทธิภาพ นวัตกรรมการบัญชีบริหารมีส่วนช่วยในสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้อง

กับ Chalardpodjanaporn, (2021) ที่กล่าวว่า นักบัญชีบริหารต้องมีการประยุกต์ใช้นวัตกรรมเทคโนโลยีและทักษะด้านดิจิทัลเพื่อช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชีช่วยในการจัดทำรายงานทางการเงินทางบัญชี และเพิ่มประสิทธิภาพในการตัดสินใจของผู้บริหาร และส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ และยิ่งสอดคล้องกับ Jabin, (2021) ที่พบว่า นวัตกรรมการบริหารช่วยให้อิทธิพลการทำงานของผู้บริหารบัญชี และนักบัญชีของกิจการได้มีการใช้เทคโนโลยีในการประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกลแบบระบบออนไลน์มากขึ้นช่วยในการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินและจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร

**สมมติฐาน 5:** นวัตกรรมการบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นวัตกรรมการบริหารในด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหารการควบคุมคุณภาพ และระบบการควบคุมทางการเงินการบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารด้าน การตัดสินใจด้านต้นทุน การตัดสินใจด้านลูกค้า การตัดสินใจด้านคู่แข่ง และการตัดสินใจด้านวางแผนและควบคุม ผลการศึกษาสอดคล้องกับ Sastararuji et al., (2022) ที่กล่าวว่า จากการเกิดโรคระบาด COVID-19 ธุรกิจได้มีการปรับตัวและเปลี่ยนวิธีการทำงาน โดยจำต้องยอมรับเทคโนโลยีดิจิทัลใหม่ ๆ เพื่อรักษาประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจและลดต้นทุนการดำเนินงานเพื่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Sastararuji et al., 2022) นอกจากนี้ ผลการศึกษายังสอดคล้องกับ Antunes et al.,(2018) ที่ค้นพบว่า นวัตกรรมบัญชีบริหารช่วยให้นักบัญชีบริหารควบคุมการจัด การสำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจในการควบคุมทางการเงินการบัญชีที่มีความสำคัญต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ และ Phornlaphatrachakorn & Peemanee, (2020) ที่พบว่า การวัดผลการปฏิบัติงานแบบบูรณาการเป็นวิธีการทางบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญของผลการดำเนินงานของธุรกิจธุรกิจจำเป็นต้องสนับสนุนทรัพยากรและความสามารถของผู้บริหารในการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพพบว่า นวัตกรรมบัญชีบริหารมีส่วนช่วยให้นักบัญชีบริหารในการควบคุมคุณภาพสินค้า การพัฒนาสินค้าเพื่อเพิ่มมูลค่าสินค้า สำหรับการแข่งขันทางการค้าหลากหลายรูปแบบ และความสามารถในการแข่งขันได้เพื่อความอยู่รอดของธุรกิจ นวัตกรรมบัญชีบริหารมีส่วนช่วยให้นักบัญชีบริหารจัดทำรายงานให้ผู้บริหารสามารถวางแผนกำไรตามเป้าหมายที่บริษัทได้กำหนดไว้และมีส่วนช่วยให้นักบัญชีบริหารควบคุมต้นทุนตามกลยุทธ์การตลาด และการเติบโตของธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ซึ่งสอดคล้องกับ Junaidi, (2022) ที่พบว่า การประยุกต์ใช้นวัตกรรมบัญชีบริหารเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มต่อองค์กรในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและส่วนแบ่งทางการตลาด สร้างการเติบโตของธุรกิจและประสิทธิภาพการดำเนินงาน ภายใต้สถานการณ์โรคระบาดของ COVID-19 (Sastararuji et al., 2022)

ทฤษฎีเชิงบวกสามารถอธิบายผลการศึกษานี้ได้ว่า บทบาทของนักบัญชีบริหารกับใช้นวัตกรรมบัญชีบริหารทำให้ผู้บริหารสามารถนำมาใช้เป็นนโยบายการบัญชี เพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจและประสิทธิภาพการดำเนินงานในสถานการณ์วิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) เนื่องจากว่า ทฤษฎีเชิงบวกเป็นรากฐานของวรรณกรรมเชิงประจักษ์ทางเศรษฐศาสตร์ในการอธิบายการปฏิบัติทางการบัญชีและการตรวจสอบบัญชีที่สังเกตได้ (Watts & Zimmerman, 1986) ผลการศึกษายังได้แสดงให้เห็นว่า บทบาทนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการใช้นวัตกรรมบัญชีบริหารในสถานการณ์วิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) บทบาทนักบัญชีบริหารยังมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร บทบาทของนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของ



กิจการ นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์มีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหาร และนวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์มีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นทฤษฎีเชิงบวก อธิบายได้ว่าการเลือกวิธีการบัญชีบริหาร หรือนวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารมาใช้ในกิจการมาจากแรงจูงใจของผู้บริหารภายใต้สถานการณ์วิกฤติต่างๆ ความแตกต่างของสภาพแวดล้อม ประเภทอุตสาหกรรม และสถานการณ์ปัจจุบัน นอกจากนี้ พฤติกรรมการบริหารจัดการธุรกิจเกิดขึ้นจากส่วนลึกของความต้องการของผู้บริหาร และนี่อาจเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่มีความแตกต่างกันของประเภทอุตสาหกรรม (Santoso & Sebayang, 2017)

## 6. ข้อเสนอแนะและข้อจำกัดการวิจัย (Suggestions and Limitations of the Research)

### 6.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการใช้ประโยชน์ (Implication of the Research)

ผลการวิจัยนี้ ได้สรุปให้เห็นว่า บทบาทของนักบัญชีบริหารช่วยให้กิจการทำการประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กร การตัดสินใจและวางแผน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงาน การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน ซึ่งมีความสำคัญในการใช้นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารในด้านระบบการควบคุมทางการบริหาร การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหารการควบคุมคุณภาพ และการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ ในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ทั้งนี้ เพื่อสร้างประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในการประเมินตำแหน่ง การแข่งขันขององค์กร การตัดสินใจและวางแผน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงาน การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการกำกับและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงาน เพื่อประสิทธิภาพการดำเนินงานด้าน ผลการดำเนินงานด้านการเงิน ความสามารถในการแข่งขัน การเติบโตของธุรกิจ และความพึงพอใจของลูกค้าในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19)

ผลการศึกษาในครั้งก่อให้เกิดประโยชน์ทางทฤษฎีที่ว่า บทบาทนักบัญชีบริหาร ได้แก่ การประเมินตำแหน่งการแข่งขันขององค์กร การตัดสินใจและวางแผน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงาน การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการควบคุมกิจกรรมการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับการใช้นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารในด้านระบบการควบคุมทางการบริหาร การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบริหารการควบคุมคุณภาพ และการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ บทบาทนักบัญชีบริหารยังมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในด้านการแข่งขันขององค์กร การตัดสินใจและวางแผน การสร้างแรงจูงใจให้พนักงาน การวัดประสิทธิภาพของกิจกรรม และการกำกับและควบคุมกิจกรรม การดำเนินงาน และบทบาทนักบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในด้านการเงิน ความสามารถในการแข่งขัน การเติบโตของธุรกิจ และความพึงพอใจของลูกค้า นอกจากนี้ นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหาร ยังมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารและประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการอีกด้วย

ผลการศึกษาสามารถใช้เป็นแนวทางสำหรับนักบัญชีบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการประยุกต์ใช้นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารและประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการในภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ได้ นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้สามารถใช้เป็นแนวทางของนักบัญชีบริหารของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีความประสงค์ที่จะประยุกต์ใช้นวัตกรรมกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจและประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรภายใต้สถานการณ์วิกฤติอื่น ๆ ได้

## 6.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต (Suggestions for Future Research)

งานวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษากลุ่มธุรกิจให้ครบทั้ง 8 กลุ่ม หรืออาจจะเลือกศึกษากลุ่มธุรกิจใดกลุ่มหนึ่งเพื่อการเก็บข้อมูลที่กระชับและชัดเจน ควรมีการเก็บข้อมูล โดยใช้แบบสอบถามกับผู้บริหารบัญชี และหรือนักบัญชีบริหารในจำนวนที่เหมาะสมเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครอบคลุมมากยิ่งขึ้นเกี่ยวกับบทบาทนักบัญชีบริหารกับการนำนวัตกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพการตัดสินใจของผู้บริหารที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานภายใต้วิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) และควรใช้รายงานประจำปีสำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อนำผลการศึกษามาสนับสนุนผลการวิจัยเชิงปริมาณ เพื่อให้การแสดงผลการศึกษาที่ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ งานวิจัยในอนาคตควรศึกษาเกี่ยวกับบทบาทนักบัญชีบริหารกับการประยุกต์ใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารเพื่อประสิทธิภาพ การตัดสินใจของผู้บริหารที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานภายใต้วิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) กับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมหรือธุรกิจด้านอื่น ๆ ด้วย เพื่อแสดงผลการศึกษาที่ครอบคลุมกับกลุ่มธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

## 6.3 ข้อจำกัดการวิจัยในครั้งนี้ (Limitations of the Research)

งานวิจัยนี้ได้เก็บข้อมูลในจากรายงานประจำปีแบบ 56-1 และ 56-2 และได้เลือกศึกษาเพียง 5 กลุ่มธุรกิจ ได้แก่ 1) กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร 2) กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 3) กลุ่มธุรกิจการเงิน 4) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และ 5) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จึงไม่อาจกล่าวได้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ครอบคลุมกลุ่มธุรกิจที่ได้ปรับตัวเข้ากับสถานการณ์วิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) ได้ทั้งหมด การวิจัยในครั้งนี้ได้มีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้บริหารบัญชีและนักบัญชีบริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพียง 10 ท่าน และได้ใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง จึงไม่สามารถกล่าวได้ว่าข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เป็นข้อมูลที่ครอบคลุมถึงความเปลี่ยนแปลงหรือการปรับตัวของนักบัญชีบริหารภายใต้ภาวะวิกฤติโรคระบาด (โควิด-19) เท่าที่ควร

**REFERENCES**

- Ahid, M., & Augustine, A. (2012). The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(15), 43–53. Retrived from [https://globaljournals.org/GJMBR\\_Volume12/6-The-Roles-and-Responsibilities-of-Management-Accountants-in.pdf](https://globaljournals.org/GJMBR_Volume12/6-The-Roles-and-Responsibilities-of-Management-Accountants-in.pdf)
- Ali, U. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113–125. Retrived from <https://ejbe.org/EJBE2010Vol03No06p113UYAR.pdf>
- Ambarwati, R., Saputro, A., Fathurochman, A. G., & Rizal, A. (2019). Product development for competitive advantage of micro, small, and medium enterprises of ikat woven fabric in Kediri. *Binus Business Review*, 10(2), 75–86. DOI: 10.21512/bbr.v10i2.5676
- Ameen, A. M., Ahmed, M. F., & Hafez, M. A. A. (2018). The Impact of Management Accounting and How It Can Be Implemented into the Organizational Culture. *Dutch Journal of Finance and Management*, 2(1), 1–9. DOI: 10.20897/djfm/91582
- Antunes, M. G., Quirós, J. T., & Justino, M. d. R. T. F. (2018). Role of Management Control Systems in Quality, Innovation and Organizational Performance in Portugal SMES Companies. *International Journal of Innovation and Technology Management*, 15(02), 1–22. DOI:10.1142/s0219877018500141
- Askarany, D. (2015). *Innovation of Management Accounting Practices and Techniques*. USA: IDEA Group Publishing.
- Azadnia, A. H., Saman, M. Z. M., & Wong, K. Y. (2015). Sustainable supplier selection and order lot-sizing: an integrated multi-objective decision-making process. *International Journal of Production Research*, 53(2), 383–408. DOI:10.1080/00207543.2014.935827
- Azudin, A., & Mansor, N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), 222–226. DOI: 10.1016/j.apmr.2017.07.014
- Bamber, L., Broun, K., & Harrison, T. W. (2008). *Managerial accounting*. USA: Pearson Prentice Hall.
- Banerjee, S. K., Kourouklis, A. P., & Penman, J. (1994). Manufacturing planning and control decision model: A design methodology. *International Journal of Production Economics*, 34(3), 283–292. DOI: 10.1016/0925-5273(94)90158-9
- Chalardpodjanaporn, N. (2021). Accounting Profession in Pandemic Crisis: Impact and Adaptation in the Coronavirus Disease (COVID-19) Pandemic *Journal of Business Administration and Social Sciences Ramkhamhaeng University*, 4(3), 33–41.
- Chartered Institute of Management Accountants. (2022). *The Changing Role Of The Management Accountant*. Retrieved from <https://www.cima.institute/blog/the-changing-role-of-the-management-accountant>

- Cheng, S., Jiang, W., & Zeng, Y. (2018). Does access to capital affect cost stickiness? Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25(1–2), 177–198. DOI: 10.1080/16081625.2016.1253483
- Das, S. C. (2019). *Management control systems: principles and practices*. India: PHI Learning.
- Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2012). *Managerial Accounting* (11<sup>th</sup> ed.). Singapore: McGraw-Hill Education.
- Hennink, M., Hutter, I., & Bailey, A. (2020). *Qualitative Research Methods*. UK: SAGE.
- Henri, J.-F., Boiral, O., & Roy, M.-J. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269–282. DOI: 10.1016/j.bar.2015.01.001
- Hilton, R. W. (2004). *Managerial accounting* (6<sup>th</sup> ed.). USA: MGH.
- Indiraswari, S. D., Subroto, B., & Subekti, I. (2020). The effect of compensation on accounting fraud with the genders variety of directors as a moderation variable. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(2), 191–201. DOI: 10.20525/ijrbs.v9i2.639
- Jabin, S. (2021). The Impact of Covid-19 on the accounting profession in Bangladesh. *The Journal of Industrial Distribution & Business*, 12(7), 7–14. DOI: 10.13106/do.2021.vol.12.no7.7
- Junaidi, J. (2022). The Effect of Corporate Governance, Integrated Quality Management and Social Responsibility on Competitiveness and Operational Performance *Golden Ratio of Marketing and Applied Psychology of Business*, 2(2), 73–91. DOI: 10.52970/grmapb.v2i2.187
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2005). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard business review*, 83(7), 172. Retrived from <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>
- Kitpreedaborisut, B. (1997). *Sciences Research Methodology*. Bangkok: Jaroenpol press.
- Lata, P., Boonlua, S., & Raksong, S. (2018). Integrated Performance Measurement System Strategy and Firm Success: An Empirical Investigation of Thai-Listed Firms. *Journal of Accountancy and Management*, 10(3), 35–50. Retrived from <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/mbs/article/view/223054>
- McIntosh, K. A. (2017). *Planning Vs. Controlling Managerial Accounting*. Retrieved from <https://bizfluent.com/how-8648047-interpret-budget-variances.html>
- Moisello, A. (2013). Costing for Decision Making: Activity-based Costing vs. Theory of Constraints. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 12, 1–13. DOI: 10.18848/1447-9524/CGP/v12/50968
- Mrugalska, B., & Tytyk, E. (2015). Quality Control Methods for Product Reliability and Safety. *Procedia Manufacturing*, 3, 2730–2737. DOI: 10.1016/j.promfg.2015.07.683
- Pellerin, R., & Perrier, N. (2019). A review of methods, techniques and tools for project planning and control. *International Journal of Production Research*, 57(7), 2160–2178. DOI: 10.1080/0020 7543.2018.1524168

- Petcharat, N. (2015). Can Management Accountants Play an Important Role in Moving Towards a Corporate Sustainability? : Evidence of Thailand. *International Journal of Association of Private Higher Education Institutions of Thailand*, 1(21), 103–114. Retrived from <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/apheitvu>
- Phornlaphatrachakorn, K., & Peemane, J. (2020). Integrated Performance Measurement as a Strategic Management Accounting Approach: A Case of Beverage Businesses in Thailand. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 247–257. Retrived from <https://www.dbpia.co.kr/Journal/articleDetail?nodeId=NODE10629158>
- Prasitratsin, S. (2011). *The new era of qualitative research methodologies*. Bangkok: 3 Lada limited partnership.
- Santoso, M. R., & Sebayang, M. M. b. (2017). A glimpse of positive accounting theory (PAT). *Junior Scientific Researcher*, 3(2), 70–77. Retrieved from <https://ideas.repec.org/p/pramprapa/83665.html>
- Sastararuji, D., Hoonsopon, D., Pitchayadol, P., & Chiwamit, P. (2022). Cloud accounting adoption in Thai SMEs amid the COVID-19 pandemic: an explanatory case study. *Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 11(1), 43. DOI: 10.1186/s13731-022-00234-3
- Silva, A. H. C. e., & Santos, M. S. A. G. C. d. (2019). The opportunistic approach of the Positive Accounting Theory (PAT) fails to explain choices made at OGX: An anomalous situation? *Journal of Accounting and Organizations*, 13, 1–18. DOI: 10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.164412
- Sivadas, E., & Baker-Prewitt, J. L. (2000). An examination of the relationship between service quality, customer satisfaction, and store loyalty. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 28(2), 73–82. DOI: 10.1108/09590550010315223
- Srivastava, J., & Baag, P. K. (2020). Positive accounting theory and agency costs: A critical perspective. *AIMS International*, 2, 101–113. DOI: 10.26573/2020.14.2.3
- Strusani, D., & Hounghonon, V. G. (2020). *The impact of COVID-19 on disruptive technology adoption in emerging markets*. Retrived from <https://documents1.worldbank.org/curated/en/409571613714940367/pdf/The-Impact-of-COVID-19-on-Disruptive-Technology-Adoption-in-Emerging-Markets.pdf>
- Suchánek, P., & Králová, M. (2019). Customer satisfaction, loyalty, knowledge and competitiveness in the food industry. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 1237–1255. DOI: 10.1080/1331677X.2019.1627893
- Suthichaimethee, P. (2020). *Advanced Statistics for Quantitative Research in Social Science*. Bangkok: SE-EDUCATION Public Company Limited.
- Thailand Securities Institute. (2015). *Strategic CFO in Capital Market Program Handbook*. Retrieved from <https://www.setsocialimpact.com/Article/Detail/49200>

- Thapayom, A. (2019). Strategic Management Accounting Techniques and Organizational Sustainable Performance: Evidence from Industrial Estates in Rayong Area, Thailand. *Journal of Modern Management Science*, 12(1), 51–74. DOI: 10.14456/jmms.2019.4
- Thapayom, A. (2021). Strategic Cost Management as a Valuable Approach for Achieving Organizational Sustainability: Evidence from Industrial Businesses in Rayong. *Journal of Accounting Profession*, 17(53), 98–125. DOI: 10.14456/jap.2021.5
- Thitiyapramote, N. (2018). Managerial Accounting Innovation and Firm Success of ISO 9001 Businesses in Thailand. *Journal of southern technology*, 11(2), 161–170.
- Wannapaisan, C. (2019). *Social studies research tools*. Chiang Mai : Chiang Mai University Press.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. London: Prentice-Hall Inc.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/247880>
- Xu, J., & Sim, J. W. (2017). Are costs really sticky and biased? Evidence from manufacturing listed companies in China. *Applied Economics*, 49(55), 5601–5613. DOI: 10.1080/00036846.2017.1316823
- Yussoff, N. M., & Nayan, S. M. (2020). Review on customer satisfaction. *Journal of Undergraduate Social Science and Technology* 2(2), 1–6. Retrieved from <https://abrn.asia/ojs/index.php/JUSST/article/view/80>
- Zainuddin, Z. N., & Sulaiman, S. (2016). Challenges Faced by Management Accountants in the 21<sup>st</sup> Century. *Procedia Economics and Finance*, 37, 466–470. DOI: 10.1016/S2212-5671(16)30153-8
- Zawawi, N. H. M., & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(4), 505–568. DOI: 10.1108/11766091011094554

