

ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย: การศึกษาเชิงคุณภาพ

Factors Influencing the Successful Adoption of Modern Management Accounting Systems in Small and Medium-Sized Enterprises in Thailand: A Qualitative Study

นภาพร ชันธนาภา^{1*}, สราวุธ เจษฎาคำ², อภิญญา จันทร์ดาแสง³ และ อิงณภัทร์ จงวิริยะเจริญชัย⁴

^{1,3,4} มหาวิทยาลัยเอเชียอาคเนย์ 19/1 ถนนเพชรเกษม (ติดซอยเพชรเกษม 106) แขวงหนองค้างพลู เขตหนองแขม กรุงเทพมหานคร 10160

² นักวิจัยอิสระ

*ติดต่อ: E-mail : arphapornj@sau.ac.th, เบอร์โทรศัพท์ : 0614156549

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาปัจจัยภายในองค์กรที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในประเทศไทย (2) ศึกษาปัจจัยภายนอกองค์กรที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ และ (3) เสนอแนวทางในการส่งเสริมการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ใน SMEs ไทย การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลผ่านการสัมภาษณ์เชิงลึกแบบกึ่งโครงสร้างจากผู้ให้ข้อมูลสำคัญ จำนวน 32 คน ประกอบด้วยผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ SMEs นักบัญชีบริหาร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้เชี่ยวชาญด้านนโยบายที่เกี่ยวข้อง คัดเลือกโดยวิธีการเลือกแบบเจาะจงและแบบลูกโซ่ วิเคราะห์ข้อมูลด้วยวิธีการวิเคราะห์เชิงประเด็น (Thematic Analysis)

ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทยสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเด็นหลัก ได้แก่ (1) ปัจจัยภายในองค์กร ประกอบด้วย ภาวะผู้นำของผู้บริหาร ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชีและความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และ (2) ปัจจัยภายนอกองค์กร ประกอบด้วย แรงกดดันเชิงสถาบัน ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และแรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด ผลการศึกษาสะท้อนให้เห็นว่าความสำเร็จของการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งเพียงลำพัง แต่เกิดจากการบูรณาการระหว่างศักยภาพภายในองค์กรและแรงผลักดันจากสภาพแวดล้อมภายนอก นอกจากนี้ยังพบว่า ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบงบประมาณแบบยืดหยุ่นเป็นเครื่องมือที่ได้รับความสนใจจากผู้ประกอบการ SMEs เนื่องจากช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการวางแผน การควบคุมต้นทุน และการตัดสินใจทางธุรกิจ

คำสำคัญ: ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่; วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม; บัญชีบริหาร; การวิจัยเชิงคุณภาพ; การวิเคราะห์เชิงประเด็น

Abstract

This study aimed to (1) examine the internal organizational factors influencing the successful adoption of modern management accounting systems in small and medium-sized enterprises (SMEs) in Thailand, (2) investigate the external environmental factors affecting their adoption, and (3) propose guidelines to promote the effective implementation of modern management accounting systems among Thai SMEs. A qualitative research approach was employed. Data were collected through semi-structured in-depth interviews with 32 key informants, including SME owners and managers, management accountants, certified public accountants, and policy experts. Participants were selected using purposive sampling and snowball sampling techniques. The collected data were analyzed using thematic analysis. The findings revealed that the factors influencing the successful adoption of modern management accounting systems in Thai SMEs could be categorized into two major themes. The first theme, internal organizational factors, consisted of leadership commitment, accounting personnel capability, and information technology infrastructure readiness. The second theme, external environmental factors, included institutional pressures, stakeholder demands, and competitive market pressures. The findings indicate that the successful adoption of modern management accounting systems is not determined by a single factor but rather by the interaction between organizational capabilities and external environmental drivers. Furthermore, the study found that Activity-Based Costing (ABC) and Flexible Budgeting were among the most widely recognized and preferred management accounting tools by SMEs, as they provide valuable information for planning, cost control, and managerial decision-making. The study contributes to the understanding of modern management accounting practices in the context of Thai SMEs and provides practical implications for business owners, accounting professionals, and policymakers seeking to enhance managerial accounting capabilities and organizational competitiveness.

Keywords: Modern Management Accounting Systems; Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs); Management Accounting; Qualitative Research; Thematic Analysis

1. บทนำ

ในยุคที่สภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีความผันผวนและซับซ้อนมากขึ้นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งเป็นกระดูกสันหลังของเศรษฐกิจไทยต้องเผชิญกับคว่ำท่าทายในการบริหารจัดการต้นทุนการควบคุมงบประมาณ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่อันได้แก่ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC)

ระบบงบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting: ZBB) และระบบการวัดผลการปฏิบัติงานแบบสมดุล (Balanced Scorecard: BSC) ได้รับการพิสูจน์แล้วว่าสามารถเพิ่มประสิทธิภาพการตัดสินใจและการจัดสรรทรัพยากรได้อย่างมีนัยสำคัญ [1]

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยในบริบทของไทยพบว่า SMEs ส่วนใหญ่ยังคงพึ่งพาระบบบัญชีดั้งเดิมที่เน้นการบันทึกรายการทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ด้านภาษีและการ

ปฏิบัติตามกฎหมายเป็นหลักมากกว่าการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์[15]ช่องว่างระหว่างศักยภาพของระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่กับการนำไปใช้จริงในระดับSMEs[2]นี้สะท้อนให้เห็นถึงความจำเป็นเร่งด่วนในการศึกษาปัจจัยที่เป็นอุปสรรคและปัจจัยที่ส่งเสริมการเปลี่ยนผ่านระบบบัญชี

ข้อมูลจากสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม[13]ระบุว่าSMEsในประเทศไทยมีจำนวนกว่า3.2ล้านรายคิดเป็นร้อยละ99.5ของผู้ประกอบการทั้งหมด และสร้างมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ในส่วนของ SMEs คิดเป็นร้อยละ 35.2 ของ GDP รวมทั้งประเทศแม้ตัวเลขเหล่านี้สะท้อนถึงความสำคัญทางเศรษฐกิจของ SMEs แต่ความสามารถในการแข่งขันของ SMEs ไทยในระยะยาวขึ้นอยู่กับความสามารถในการตัดสินใจบนพื้นฐานของข้อมูลที่ถูกต้องและทันเวลา ซึ่งระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่สามารถจัดหาข้อมูลดังกล่าวได้[3]

การวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในบริบทของ SMEs ไทยโดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อให้เข้าใจกลไกและบริบทเฉพาะที่ซับซ้อนซึ่งไม่อาจสะท้อนได้อย่างครบถ้วนจากการวิจัยเชิงปริมาณ

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยภายในองค์กรที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทย
2. เพื่อศึกษาปัจจัยภายนอกองค์กรที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทย
3. เพื่อเสนอแนวทางในการพัฒนาการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ใน SMEs ไทย

3. การทบทวนวรรณกรรม

ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้สามารถจัดกลุ่มได้เป็น 2 มิติหลัก ได้แก่

(1)ปัจจัยภายในองค์กรซึ่งครอบคลุมภาวะผู้นำของผู้บริหารความสามารถของบุคลากรด้านบัญชีและโครงสร้างพื้นฐานทางเทคโนโลยีสารสนเทศและ(2)ปัจจัยภายนอกองค์กรซึ่งประกอบด้วยแรงกดดันเชิงสถาบันความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและแรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด การวิจัยนี้บูรณาการมุมมองทางทฤษฎีสำคัญ 3 ประการ ได้แก่ ทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory)

ซึ่งอธิบายว่าแรงกดดันจากสภาพแวดล้อมภายนอกสร้างแรงจูงใจให้องค์กรนำแนวปฏิบัติด้านบัญชีที่ได้รับการยอมรับมาใช้[13] ทฤษฎีความบังเอิญ (Contingency Theory) ซึ่งอธิบายว่าไม่มีระบบบัญชีบริหารใดที่เหมาะสมกับทุกองค์กร และทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-Based View)

ซึ่งอธิบายว่าความสามารถและทรัพยากรภายในองค์กรกำหนดประสิทธิภาพของการนำระบบบัญชีบริหารมาใช้ [5]

3.1 ปัจจัยภายในองค์กร (Internal Organizational Factors)

ปัจจัยภายในองค์กรหมายถึงคุณลักษณะและศักยภาพขององค์กรที่มีผลโดยตรงต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาประยุกต์ใช้งานวิจัยในกลุ่มนี้ชี้ให้เห็นอย่างสม่ำเสมอว่าความมุ่งมั่นของผู้บริหารระดับสูงและความสามารถของบุคลากรเป็นตัวแปรสำคัญที่สุดในการกำหนดผลลัพธ์ของการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี [4]

3.1.1 ภาวะผู้นำของผู้บริหาร (Leadership Commitment)

ภาวะผู้นำของผู้บริหารหมายถึงความมุ่งมั่นวิสัยทัศน์และการสนับสนุนอย่างจริงจังของผู้บริหารระดับสูงในกระบวนการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้งานวิจัยของ[10]พบว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารเป็นตัว

ทำนายที่แข็งแกร่งที่สุดของการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหารเนื่องจากผู้บริหารทำหน้าที่เป็นผู้จัดสรรทรัพยากรผู้กำหนดลำดับความสำคัญและผู้สร้างแรงจูงใจสำหรับบุคลากรในองค์กร[6]

ในบริบทของSMEsไทยผู้บริหารมักเป็นทั้งเจ้าของและผู้ดำเนินการกิจการในเวลาเดียวกันทำให้การตัดสินใจในการนำระบบบัญชีใหม่มาใช้ขึ้นอยู่กับทัศนคติส่วนตัวของผู้บริหาร-เจ้าของเป็นอย่างมาก (กิตติพงษ์ และวิภาวดี, 2562)เมื่อผู้บริหารมีความเข้าใจและเชื่อมั่นในคุณค่าของระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่การเปลี่ยนแปลงระบบจึงมักประสบความสำเร็จ[14]

3.1.2 ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชี (Accounting Personnel Capability)

ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชีหมายถึงระบบความรู้ทักษะและประสบการณ์ที่นักบัญชีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีใช้ในการออกแบบ ดำเนินการ และตีความข้อมูลจากระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ [2] ระบุว่าความสามารถของบุคลากรเป็นข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดสำหรับ SMEs ในการนำ ABC หรือ BSC มาใช้เนื่องจากเครื่องมือเหล่านี้ต้องการความเข้าใจเชิงลึกในด้านการวิเคราะห์ต้นทุนการออกแบบตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน และการเชื่อมโยงข้อมูลกับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

[12] รายงานว่า SMEs ไทยมากกว่าร้อยละ 60 ขาดนักบัญชีที่มีความสามารถในการใช้ระบบบัญชีบริหาร

สมัยใหม่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยนักบัญชีส่วนใหญ่มีความเชี่ยวชาญด้านการจัดทำบัญชีและภาษีมากกว่าด้านการวิเคราะห์และการบริหารต้นทุน

3.1.3 โครงสร้างพื้นฐานทางเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Infrastructure Readiness)

โครงสร้างพื้นฐานทางเทคโนโลยีสารสนเทศหมายถึงความพร้อมของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และระบบเครือข่ายข้อมูลที่รองรับการทำงานของระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ ระบบ ABC และ BSC ต้องการข้อมูลจากหลายแหล่งทั้งข้อมูลทางการเงินและ

ข้อมูลที่ไม่ใช่ตัวเงินการรวบรวมและประมวลผลข้อมูลเหล่านี้ต้องการระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ [9]

การนำระบบERPหรือโปรแกรมบัญชีบนคลาวด์มาใช้ช่วยลดต้นทุนในการรวบรวมและประมวลผลข้อมูลได้อย่างมีนัยสำคัญทำให้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ซึ่งเดิมเคยเป็นสิ่งที่ทำได้เฉพาะองค์กรขนาดใหญ่มีความคุ้มค่าในเชิงเศรษฐศาสตร์สำหรับ SMEs มากขึ้น

3.2 ปัจจัยภายนอกองค์กร (External Environmental Factors)

ปัจจัยภายนอกองค์กรหมายถึงแรงผลักดันจากสภาพแวดล้อมภายนอกที่กดดันหรือส่งเสริมให้ SMEs ปรับเปลี่ยนระบบบัญชีบริหาร ทฤษฎีสถาบัน (DiMaggio และPowell,1983)อธิบายว่าองค์กรนำแนวปฏิบัติที่ได้รับการยอมรับในสังคมมาใช้เพื่อตอบสนองต่อแรงกดดันสามรูปแบบ ได้แก่ แรงกดดันแบบบังคับ (Coercive Isomorphism) แรงกดดันแบบเลียนแบบ (Mimetic Isomorphism) และแรงกดดันแบบบรรทัดฐาน (Normative Isomorphism)[7]

3.2.1 แรงกดดันเชิงสถาบัน (Institutional Pressures)

แรงกดดันเชิงสถาบันครอบคลุมข้อบังคับทางกฎหมายมาตรฐานการบัญชีและคำแนะนำจากหน่วยงานกำกับดูแลสาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียสาธารณะ (TFRS for NPAs) ซึ่งบังคับใช้กับ SMEsส่วนใหญ่ในประเทศไทยการปรับปรุงมาตรฐานเหล่านี้อย่างต่อเนื่องสร้างแรงกดดันให้ SMEs ต้องพัฒนาระบบบัญชีให้ทันสมัย [10]

นอกจากนี้นโยบายของกรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนดให้SMEsที่จดทะเบียนนิติบุคคลต้องส่งงบการเงินประจำปีและการเชื่อมโยงคุณภาพงบการเงินกับเงื่อนไขการเข้าถึงสินเชื่อของสถาบันการเงินถือเป็นแรงกดดันเชิงสถาบันที่สำคัญในการพัฒนาระบบบัญชี

3.2.2 ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder Demands)

ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหมายถึงความคาดหวังของลูกค้า ธนาคาร นักลงทุนพันธมิตรทางธุรกิจ และหน่วยงานภาครัฐที่มีต่อคุณภาพและความโปร่งใสของข้อมูลทางการเงินและการบริหารของ SMEs ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย[8]ชี้ให้เห็นว่าองค์กรที่บริหารความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้อย่างมีประสิทธิภาพผ่านการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพจะบรรลุผลการดำเนินงานที่ดีกว่าในระยะยาว

ธนาคารพาณิชย์ไทยและสถาบันการเงินเฉพาะกิจอย่างธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย(SMEBank)ได้เริ่มนำข้อมูลจากระบบบัญชีบริหารมาพิจารณาประกอบการอนุมัติสินเชื่อ ทำให้SMEs ที่มีระบบบัญชีบริหารที่ดีมีโอกาสเข้าถึงแหล่งเงินทุนในต้นทุนที่ต่ำกว่า

3.2.3 แรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด (Competitive Market Pressures)

แรงกดดันจากการแข่งขันในตลาดหมายถึงความจำเป็นในการควบคุมต้นทุน พัฒนาประสิทธิภาพการผลิต และสร้างความแตกต่างผ่านการตัดสินใจที่ขับเคลื่อนด้วยข้อมูล(DataDrivenDecisionMaking)เพื่อรักษาความสามารถในการแข่งขันในตลาดที่มีการแข่งขันสูงทฤษฎีฐานทรัพยากร[1]อธิบายว่าความสามารถในการใช้ข้อมูลบัญชีบริหารเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันถือเป็นทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่มีคุณค่า หายาก ลอกเลียนแบบได้ยาก และไม่มีสิ่งทดแทน (VRIN)

ในบริบทของการค้าระหว่างประเทศ SMEs ไทยที่เป็นผู้จัดทำให้บริษัทข้ามชาติต้องเผชิญกับการตรวจสอบโครงสร้างต้นทุนจากผู้ซื้อซึ่งกดดันให้ต้องนำระบบต้นทุนที่โปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้มาใช้

3.3ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่:คำนิยามและขอบเขต

ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ (Modern Management Accounting Systems)

ในการวิจัยนี้หมายถึงเครื่องมือและเทคนิคทางบัญชีที่ถูกพัฒนาขึ้นตั้งแต่ทศวรรษ1980เพื่อแก้ไขข้อจำกัดของระบบบัญชีต้นทุนดั้งเดิมซึ่งรวมถึง(1)ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) ที่จัดสรรต้นทุนตามกิจกรรมที่แท้จริงที่ก่อให้เกิดต้นทุน (2) ระบบการวัดผลการปฏิบัติงานแบบสมดุล (Balanced Scorecard: BSC) ที่วัดผลงานใน 4 มิติ ได้แก่ การเงิน ลูกค้า กระบวนการภายใน และการเรียนรู้และการเติบโต (3) ระบบงบประมาณแบบยืดหยุ่น (Flexible Budgeting) ที่ปรับตัวตามระดับกิจกรรมจริง และ (4) การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้าและผลิตภัณฑ์ (Customer and Product Profitability Analysis)

การวิจัยนี้มุ่งเน้นไปที่ระบบABCและงบประมาณแบบยืดหยุ่นเนื่องจากเป็นเครื่องมือที่ผู้เข้าร่วมการวิจัยให้ความสนใจมากที่สุดและมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติสำหรับ SMEs มากกว่าระบบ BSC เดิมรูปแบบ

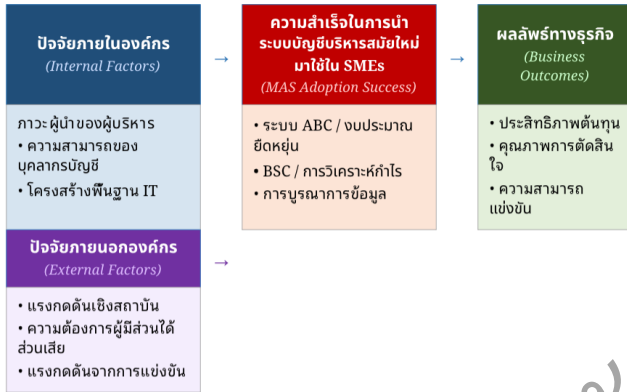
3.4กรอบแนวคิดการวิจัย

บนพื้นฐานของการสังเคราะห์ผลการสัมภาษณ์ และการทบทวนวรรณกรรมกรอบแนวคิดของการวิจัยนี้เสนอว่าปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กรเป็นสองมิติที่มีปฏิสัมพันธ์กันในฐานะปัจจัยเบื้องต้น(Antecedents)ของความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ใช้โดยมีโครงสร้างพื้นฐานทางเทคโนโลยีหน้าที่เป็นปัจจัยสนับสนุน(EnablingFactor)ที่เชื่อมสองมิติเข้าด้วยกัน

ทั้งสองมิติมีปฏิสัมพันธ์แบบพลวัต:ศักยภาพภายในกำหนดความสามารถขององค์กรในการตอบสนองต่อกดดันภายนอกในขณะที่แรงกดดันภายนอกสร้างแรงจูงใจและความเร่งด่วนที่กระตุ้นให้เกิดการพัฒนาศักยภาพภายในพลวัตแบบวนซ้ำนี้สอดคล้องกับทฤษฎีสถาบัน[11]และมุมมองของทฤษฎีฐานทรัพยากรในการพัฒนาความสามารถขององค์กร

กรอบแนวคิดนี้จะเป็นแนวทางสำหรับระยะถัดไปของการวิจัยโดยจะพัฒนาแบบสอบถามเชิงโครงสร้างและ

ตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างระหว่างปัจจัยที่ระบุ และความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ผ่านกลุ่มตัวอย่างระดับชาติที่มีขนาดใหญ่กว่า



ภาพที่1:กรอบแนวคิดปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทย

4. ระเบียบวิธีวิจัย

4.1 รูปแบบการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยใช้แนวทางการวิจัยเชิงตีความ (Interpretive Research Approach) เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในประเทศไทย โดยมุ่งทำความเข้าใจมุมมองประสบการณ์ และความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในองค์กร

4.2 ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (Key Informants)

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญในการวิจัยครั้งนี้คัดเลือกโดยใช้วิธีการเลือกแบบเจาะจง (Purposive Sampling) ร่วมกับการคัดเลือกแบบลูกโซ่ (Snowball Sampling) โดยกำหนดคุณสมบัติของผู้ให้ข้อมูลเป็นผู้ที่มีประสบการณ์หรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในองค์กรไม่น้อยกว่า 3 ปี

ตาราง1 ผู้ให้ข้อมูลสำคัญจำนวน 32 คน

ผู้ให้ข้อมูล	จำนวน (คน)
ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ SMEs ภาคการผลิต	9
ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ SMEs ภาคบริการ	8
ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ SMEs ภาคการค้า	6
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและนักบัญชีบริหาร	6
ผู้เชี่ยวชาญด้านนโยบายและการกำกับดูแลด้านบัญชี	3
รวม	32

การเก็บข้อมูลดำเนินการจนกระทั่งข้อมูลเกิดภาวะอิ่มตัว (Data Saturation) กล่าวคือ ไม่พบประเด็นใหม่จากการสัมภาษณ์เพิ่มเติม

4.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) ซึ่งพัฒนาขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในองค์กร แบบสัมภาษณ์ประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูล
2. ปัจจัยภายในองค์กรที่ส่งผลต่อการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้
3. ปัจจัยภายนอกองค์กรที่ส่งผลต่อการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้

ทั้งนี้ แบบสัมภาษณ์ได้รับการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีบริหารและการวิจัยเชิงคุณภาพ จำนวน 3 ท่าน

4.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลระหว่างเดือนกุมภาพันธ์ถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2567 โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) การสัมภาษณ์แต่ละครั้งใช้เวลาประมาณ 55–110 นาที โดยได้รับความยินยอมจากผู้ให้ข้อมูลก่อนการบันทึกเสียงและถอดความข้อมูล เพื่อนำไปวิเคราะห์ในขั้นตอนต่อไป

4.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์เชิงประเด็น (Thematic Analysis) ตามแนวทางของ Braun and Clarke (2006) ประกอบด้วย 6 ขั้นตอน ได้แก่

1. การทำความเข้าใจกับข้อมูล
2. การสร้างรหัสข้อมูลเบื้องต้น (Coding)

3. การค้นหาประเด็นหลัก (Searching for Themes)
4. การทบทวนประเด็น (Reviewing Themes)
5. การกำหนดและตั้งชื่อประเด็น (Defining and Naming Themes)
6. การจัดทำรายงานผลการวิจัย (Reporting)

ผลการวิเคราะห์นำเสนอในรูปแบบประเด็นหลัก (Themes) และประเด็นย่อย (Sub-themes) พร้อมคำกล่าวอ้างจากผู้ให้ข้อมูลเพื่อสนับสนุนผลการวิจัย

4.6 การตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล

เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือของผลการวิจัย ผู้วิจัยใช้แนวทางการตรวจสอบคุณภาพงานวิจัยเชิงคุณภาพตามเกณฑ์ของ Lincoln และ Guba (1985) ประกอบด้วย

1. ความน่าเชื่อถือของข้อมูล (Credibility)
2. ความสามารถในการถ่ายโอนผลการวิจัย (Transferability)
3. ความคงเส้นคงวาของข้อมูล (Dependability)
4. ความเป็นกลางของข้อมูล (Confirmability)

โดยใช้วิธีการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า (Triangulation) การตรวจสอบข้อมูลย้อนกลับกับผู้ให้ข้อมูล (Member Checking) และการให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบผลการวิเคราะห์ (Peer Debriefing)

5. ผลการวิจัย

จากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ให้ข้อมูลสำคัญจำนวน 32 คน ประกอบด้วยผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ SMEs นักบัญชีบริหาร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้เชี่ยวชาญด้านนโยบาย พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ของประเทศไทย สามารถจำแนกออกเป็น 2 ประเด็นหลัก ได้แก่ (1) ปัจจัยภายในองค์กร และ (2) ปัจจัยภายนอกองค์กร ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 2 สรุปประเด็นที่ค้นพบจากการวิจัย

ประเด็นหลัก (Themes) ประเด็นย่อย (Sub-themes)

ปัจจัยภายในองค์กร	ภาวะผู้นำของผู้บริหาร
	ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชี
	ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
ปัจจัยภายนอกองค์กร	แรงกดดันเชิงสถาบัน
	ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย
	แรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด

5.1 ปัจจัยภายในองค์กร

ผลการวิจัยพบว่า ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่สะท้อนตรงกันว่า ปัจจัยภายในองค์กรเป็นองค์ประกอบสำคัญที่กำหนดความสำเร็จของการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ โดยเฉพาะบทบาทของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถของบุคลากร และความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

5.1.1 ภาวะผู้นำของผู้บริหาร

ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่มองว่า ผู้บริหารเป็นผู้กำหนดทิศทางและตัดสินใจในการลงทุนด้านระบบบัญชีบริหาร หากผู้บริหารเห็นความสำคัญของข้อมูลเพื่อการตัดสินใจและสนับสนุนการเปลี่ยนแปลง องค์กรจะสามารถนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ให้ข้อมูลรายหนึ่งกล่าวว่า “ผมเริ่มใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพราะพบว่าระบบเดิมไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าได้ ทำให้การตัดสินใจคลาดเคลื่อน” (P01)

ผลการสัมภาษณ์สะท้อนให้เห็นว่า ความเข้าใจและการสนับสนุนจากผู้บริหารเป็นแรงผลักดันสำคัญในการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีภายในองค์กร

5.1.2 ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชี

ผู้ให้ข้อมูลจำนวนมากเห็นตรงกันว่า ความรู้และทักษะของบุคลากรด้านบัญชีมีผลต่อความสำเร็จของการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ เนื่องจากระบบดังกล่าวต้องอาศัยการวิเคราะห์ข้อมูลและการแปลผลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจทางธุรกิจ ผู้ให้ข้อมูลรายหนึ่งให้ความเห็นว่า

“สิ่งที่ยากที่สุดไม่ใช่การติดตั้งโปรแกรม แต่เป็นการปรับวิธีคิดของทีมบัญชีจากการบันทึกข้อมูลไปสู่การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการบริหาร” (P12)

ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาศักยภาพของบุคลากรด้านบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จในการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่

5.1.3 ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

ผู้ให้ข้อมูลสะท้อนว่า ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพช่วยสนับสนุนการจัดเก็บ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง ผู้ให้ข้อมูลรายหนึ่งกล่าวว่า

“หลังจากเปลี่ยนมาใช้ระบบบัญชีบนคลาวด์ การจัดทำข้อมูลต้นทุนและรายงานเพื่อการตัดสินใจทำได้สะดวกมากขึ้น” (P18)

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ความพร้อมด้านเทคโนโลยีมีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs

5.2 ปัจจัยภายนอกองค์กร

ผลการวิจัยพบว่า นอกจากปัจจัยภายในองค์กรแล้ว ปัจจัยภายนอกองค์กรยังมีบทบาทสำคัญในการกระตุ้นให้ SMEs พัฒนาระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ โดยประกอบด้วยแรงกดดันจากกฎระเบียบ ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการแข่งขันทางธุรกิจ

5.2.1 แรงกดดันเชิงสถาบัน

ผู้ให้ข้อมูลหลายรายระบุว่า กฎระเบียบ มาตรฐานทางบัญชี และข้อกำหนดของหน่วยงานภาครัฐ ส่งผลให้องค์กรต้องปรับปรุงระบบบัญชีให้มีความทันสมัยมากขึ้น ผู้เชี่ยวชาญด้านนโยบายรายหนึ่งให้ข้อมูลว่า

“การพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินอย่างต่อเนื่อง ทำให้ SMEs ต้องปรับปรุงระบบบัญชีเพื่อรองรับข้อกำหนดใหม่” (E02)

5.2.2 ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ผลการสัมภาษณ์พบว่า ธนาคาร ลูกค้า และนักลงทุน เป็นกลุ่มที่มีอิทธิพลต่อการพัฒนาระบบบัญชีบริหารของ SMEs อย่างชัดเจน

ผู้บริหารกิจการรายหนึ่งกล่าวว่า

“ธนาคารต้องการข้อมูลทางการเงินที่ละเอียดมากขึ้น ทำให้เราต้องพัฒนาระบบบัญชีเพื่อสนับสนุนการขอสินเชื่อ” (P21)

5.2.3 แรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด

ผู้ให้ข้อมูลจำนวนมากมองว่า การแข่งขันทางธุรกิจที่รุนแรงขึ้น ทำให้องค์กรต้องการข้อมูลต้นทุนและข้อมูลเพื่อการตัดสินใจที่แม่นยำมากขึ้น

ผู้บริหารกิจการภาคการผลิตรายหนึ่งกล่าวว่า

“ระบบต้นทุนช่วยให้เราทราบว่าสินค้าใดสร้างกำไรจริง และช่วยกำหนดกลยุทธ์ด้านราคาได้ดีขึ้น” (P25)

ผลการวิจัยสะท้อนว่า แรงกดดันจากการแข่งขันเป็นแรงผลักดันสำคัญที่ทำให้องค์กรตระหนักถึงความจำเป็นของระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่

ผลการวิจัยสรุปได้ว่า ความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทยเกิดจากการบูรณาการระหว่างปัจจัยภายในองค์กร ได้แก่ ภาวะผู้นำของผู้บริหาร ความสามารถของบุคลากรด้านบัญชี และความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ร่วมกับปัจจัยภายนอกองค์กร ได้แก่ แรงกดดันเชิงสถาบัน ความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และแรงกดดันจากการแข่งขันในตลาด ซึ่งปัจจัยเหล่านี้มีความเชื่อมโยงและส่งเสริมกันในการผลักดันให้องค์กรนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

6. การอภิปรายผล

การวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย” พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเด็นหลัก ได้แก่ ปัจจัยภายในองค์กร และปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งผลการศึกษานี้สามารถอภิปรายได้ดังนี้

6.1 ปัจจัยภายในองค์กร

ผลการวิจัยพบว่า ภาวะผู้นำของผู้บริหารเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในองค์กร ทั้งนี้เนื่องจากผู้บริหารเป็นผู้กำหนดนโยบาย วิสัยทัศน์ และการจัดสรรทรัพยากรที่จำเป็นต่อการพัฒนาระบบบัญชีบริหาร ผลการศึกษาสอดคล้องกับแนวคิดของ Kaplan and Norton ที่ระบุว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูงเป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จของการเปลี่ยนแปลงระบบการบริหารและการนำเครื่องมือทางบัญชีสมัยใหม่มาใช้ในองค์กร นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Shields ที่พบว่าความมุ่งมั่นของผู้บริหารมีผลโดยตรงต่อความสำเร็จของการนำระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มาใช้ในด้านความสามารถของบุคลากรด้านบัญชี ผลการวิจัยพบว่าความรู้ ความสามารถ และทักษะในการวิเคราะห์ข้อมูลของบุคลากรมีบทบาทสำคัญต่อการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ เนื่องจากระบบดังกล่าวไม่ได้มุ่งเน้นเพียงการจัดทำข้อมูลทางการเงิน แต่ยังต้องอาศัยการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ผลการศึกษาสอดคล้องกับแนวคิดของทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-Based View: RBV) ที่มองว่าความรู้และความสามารถของบุคลากรเป็นทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้แก่องค์กร

นอกจากนี้ ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศยังเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีบทบาทสำคัญ โดยผู้ให้ข้อมูลสะท้อนว่าระบบเทคโนโลยีสารสนเทศช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชี ทำให้องค์กรสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำ ผลการศึกษาสอดคล้องกับงานวิจัยที่ชี้ว่าการประยุกต์ใช้ระบบ ERP และระบบบัญชีดิจิทัลช่วยสนับสนุนการดำเนินงานของ SMEs และเพิ่มประสิทธิภาพของระบบบัญชีบริหาร

6.2 ปัจจัยภายนอกองค์กร

ผลการวิจัยพบว่า แรงกดดันเชิงสถาบันเป็นปัจจัยสำคัญที่ผลักดันให้ SMEs ต้องพัฒนาระบบบัญชีบริหารให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี กฎหมาย และข้อกำหนดจากหน่วยงานกำกับดูแล ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory) ของ DiMaggio and Powell ที่อธิบายว่าองค์กรมีแนวโน้มปรับเปลี่ยนรูปแบบการดำเนินงานเพื่อให้สอดคล้องกับแรงกดดันจากสภาพแวดล้อมภายนอก ทั้งในรูปแบบของกฎระเบียบ มาตรฐานวิชาชีพ และความคาดหวังทางสังคม

สำหรับความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ผลการวิจัยพบว่า ธนาคาร ลูกค้า นักลงทุน และคู่ค้าทางธุรกิจมีบทบาทสำคัญในการกระตุ้นให้ SMEs พัฒนาระบบบัญชีบริหาร เนื่องจากกลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเหล่านี้ต้องการข้อมูลทางการเงินที่มีความถูกต้อง โปร่งใส และสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้ ผลการศึกษาสอดคล้องกับทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder Theory) ของ Freeman ซึ่งระบุว่าองค์กรจำเป็นต้องตอบสนองต่อความคาดหวังของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเพื่อรักษาความสัมพันธ์และความยั่งยืนทางธุรกิจ

ในขณะเดียวกัน แรงกดดันจากการแข่งขันในตลาดยังเป็นอีกปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ โดยเฉพาะในอุตสาหกรรมที่มีการแข่งขันสูง ผู้ประกอบการจำเป็นต้องใช้ข้อมูลต้นทุนและข้อมูลเชิงบริหารที่ถูกต้องเพื่อสนับสนุนการกำหนดกลยุทธ์ด้านราคา การควบคุมต้นทุน และการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการศึกษาสอดคล้องกับแนวคิดของทฤษฎีฐานทรัพยากรที่มองว่าข้อมูลและความสามารถในการใช้ข้อมูลเชิงกลยุทธ์เป็นทรัพยากรสำคัญที่ช่วยสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน

6.3 องค์ความรู้ที่ได้รับจากการวิจัย

ผลการวิจัยครั้งนี้แสดงให้เห็นว่า ความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ใน SMEs ไทยไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งเพียงลำพัง แต่เกิดจากการ

ทำงานร่วมกันของปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร โดยภาวะผู้นำของผู้บริหาร ความสามารถของบุคลากร และความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำหน้าที่เป็นปัจจัยสนับสนุนภายใน ขณะที่แรงกดดันจากกฎระเบียบ ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการแข่งขันทางธุรกิจ ทำหน้าที่เป็นแรงผลักดันจากภายนอก ส่งผลให้องค์กรตัดสินใจพัฒนาและนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ในการดำเนินงาน

ผลการศึกษาจึงช่วยขยายองค์ความรู้เกี่ยวกับการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ในบริบทของ SMEs ไทย และสามารถใช้เป็นแนวทางสำหรับผู้บริหาร นักบัญชี และหน่วยงานภาครัฐในการส่งเสริมและพัฒนา ศักยภาพด้านบัญชีบริหารของ SMEs ให้มีประสิทธิภาพ และสามารถแข่งขันได้อย่างยั่งยืนในอนาคต

7. ข้อเสนอแนะ

7.1 ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ

1. ผู้บริหารวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่ โดยเฉพาะการสนับสนุนด้านนโยบาย งบประมาณ และทรัพยากรที่จำเป็น เพื่อให้การนำระบบบัญชีบริหารมาใช้เกิดประสิทธิผลอย่างเป็นรูปธรรม
2. SMEs ควรส่งเสริมและพัฒนาศักยภาพของบุคลากรด้านบัญชีและการเงินอย่างต่อเนื่อง ผ่านการฝึกอบรม การพัฒนาทักษะด้านการวิเคราะห์ข้อมูล และการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัล เพื่อเพิ่มความสามารถในการใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจเชิงบริหาร
3. หน่วยงานภาครัฐและองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ควรจัดทำโครงการส่งเสริมความรู้ด้านระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่สำหรับ SMEs รวมถึงสนับสนุนการเข้าถึงเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์ทางบัญชีที่เหมาะสมกับศักยภาพของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

4. สถาบันการเงินและหน่วยงานสนับสนุนผู้ประกอบการควรส่งเสริมการใช้ข้อมูลทางบัญชีบริหารเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพิจารณาสินเชื่อ เพื่อกระตุ้นให้ผู้ประกอบการพัฒนาระบบบัญชีที่มีคุณภาพและสามารถใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

7.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาวิจัยเชิงปริมาณเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กรที่ค้นพบจากการวิจัยครั้งนี้ เพื่อยืนยันผลการศึกษาและพัฒนาเป็นแบบจำลองเชิงสาเหตุที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ในวงกว้าง
2. ควรขยายขอบเขตการศึกษาไปยัง SMEs ในอุตสาหกรรมเฉพาะ เช่น อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมบริการ หรือธุรกิจดิจิทัล เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของปัจจัยที่ส่งผลต่อการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้
3. ควรศึกษาบทบาทของเทคโนโลยีดิจิทัล เช่น ระบบ ERP ปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) และระบบวิเคราะห์ข้อมูลทางธุรกิจ (Business Analytics) ที่มีต่อประสิทธิภาพของระบบบัญชีบริหารในองค์กร SMEs
4. ควรดำเนินการวิจัยเชิงกรณีศึกษา (Case Study) ในองค์กรที่ประสบความสำเร็จในการนำระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่มาใช้ เพื่อให้ได้องค์ความรู้เชิงลึกเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติที่ดี และปัจจัยแห่งความสำเร็จที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในองค์กรอื่นได้

8.เอกสารอ้างอิง

- [1] Barney JB (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1): 99-120.
- [2] Bhimani A and Langfield-Smith K (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1): 3-31.
- [3] Braun V and Clarke V (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101.
- [4] Chenhall RH (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3): 127-168.
- [5] Creswell JW and Poth CN (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (4th ed.). SAGE Publications.
- [6] Davenport TH (1998). Putting the enterprise into the enterprise system. *Harvard Business Review*, 76(4): 121-131.
- [7] DiMaggio PJ and Powell WW (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2): 147-160.
- [8] Freeman RE (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman Publishing.
- [9] Gosselin M (2007). A review of activity-based costing: Technique, implementation, and consequences. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2: 641-671.
- [10] Libby T and Waterhouse JH (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8: 137-150.
- [11] กิตติพงษ์ สุวรรณรัตน์ และวิภาวดี อนุวรรตน์ (2562).ปัจจัยเชิงบริบทที่ส่งผลต่อการนำระบบบัญชีบริหารมาใช้ใน SMEs ไทย. *วารสารบัญชีและการเงิน*, 12(2): 45-68.
- [12] สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2566). รายงานการสำรวจศักยภาพด้านบัญชีบริหารของ SMEs ไทย 2566. สภาวิชาชีพบัญชี กรุงเทพมหานคร.
- [13] สสว.(2566).รายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมปี2566.สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กรุงเทพมหานคร.
- [14] สุดารัตน์พิมพ์รัตนกานต์(2564).ผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของ SMEs. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 17(56): 5-24.
- [15] สุรศักดิ์ โอษฐ์งาม และอัมพร มุ่งสวัสดิ์ (2563). การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารในการตัดสินใจของผู้ประกอบการSMEsในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการมหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 12(3): 1-17.