

ความก้าวหน้าและโอกาสในงานวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย

บุญญารัตน์ यरรองพาณิชย์*, พงศกร यरรองพาณิชย์**, ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์***

บทคัดย่อ

การบัญชีบริหารเป็นเครื่องมือที่ช่วยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจและสร้างความยั่งยืนให้แก่องค์กร โดยเฉพาะกับสภาพแวดล้อมที่มีความไม่แน่นอนของประเทศไทย บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อชี้ให้เห็นถึงวารสารที่ตีพิมพ์ผลการวิจัยและแนวโน้มของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย ลักษณะและรูปแบบของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทยในปัจจุบัน และช่องว่างและโอกาสสำหรับงานวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทยในอนาคต คณะผู้วิจัยได้คัดเลือกบทความที่มีความน่าเชื่อถือจากวารสารที่อยู่ใน TCI tier 1 จากระบบฐานข้อมูล ThaiJO ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2550 - 2567 เป็นจำนวนทั้งสิ้น 209 บทความ และดำเนินการรวบรวมข้อมูลจากบทคัดย่อและเนื้อหาที่ตีพิมพ์เพื่อวิเคราะห์และสังเคราะห์เนื้อหาอย่างเป็นระบบและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย พบว่า การบัญชีบริหารส่วนใหญ่ตีพิมพ์ในวารสารการบัญชีและการจัดการ วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียนและจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ และมีแนวโน้มของการศึกษาเพิ่มขึ้นมากจากในอดีตตามสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ลักษณะของการวิจัยการบัญชีบริหารในปัจจุบันส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับแนวคิดและเครื่องมือการบริหารต้นทุน (Cost management) ที่จะส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน โดยการวิจัยส่วนใหญ่เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์และเครื่องมือที่ใช้รวบรวมข้อมูลยังคงเป็นแบบสอบถามกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหาร ซึ่งทำให้เกิดช่องว่างของการวิจัยในอนาคตสำหรับการวิจัยบัญชีบริหารโดยการนำแนวคิดของการบริหารแบบใหม่มาประยุกต์ใช้ การอ้างอิงถึงทฤษฎีอย่างชัดเจน และการปรับเปลี่ยนรูปแบบและวิธีการวิจัยที่จะเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับผลลัพธ์ของการวิจัยด้วยการวิจัยแบบผสมหรือการใช้ข้อมูลทุติยภูมิ ผู้วิจัยและผู้ที่เกี่ยวข้องได้เห็นถึงช่องทางการเข้าถึงงานวิจัยการบัญชีบริหารและนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาและศึกษาวิจัยในอนาคต สามารถนำแนวคิดของการบัญชีบริหารมาประยุกต์ใช้กับบริบทที่สอดคล้องกับผลการวิจัย และพัฒนาการศึกษาวิจัยในแนวทางที่แตกต่างจากการศึกษาวิจัยในอดีต

คำสำคัญ : การบัญชีบริหาร, แนวโน้มของการวิจัย, ลักษณะของการวิจัยบัญชีบริหาร, โอกาสในการวิจัย

* อาจารย์ คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ

** นักบัญชีชำนาญการ กองบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

*** อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Corresponding author, email: boonyarut.y@gmail.com, Tel 091-5521412

Received : August 18, 2024; Revised : September 22, 2024; Accepted : October 4, 2024

Advancements and Opportunities in Management Accounting Research in Thailand

Boonyarut Yanyongpanich*, Pongsakorn Yanyongpanich**, Seerungrat Sudsomboon***

Abstract

Management accounting is a tool that enhances business competitiveness and creates sustainability for the organization, especially in the uncertain environment of Thailand. The objective of this paper is to point out the journals that published the research results and trends of management accounting research in Thailand, the nature and format of the current research on management accounting in Thailand, and the gaps and opportunities for future management accounting research in Thailand. We selected a total of 209 reliable articles from journals in TCI tier 1 from the ThaiJO database system from 2007 to 2024 and collected data from abstracts and published content for analysis and synthesis of the content systematically and in accordance with the research objectives. It was found that most of the management accounting was published in the Journal of Accountancy and Management, the Christian University Journal, and the Chulalongkorn Business Review, and the tendency of education has increased significantly from the past according to the changing environment. The characteristics of management accounting research today are mainly related to the concept and instruments of cost management towards performance. Most of the research is empirical, and the instruments used to collect data are still questionnaires from those involved in administration. This creates a future research gap for managerial accounting research by adopting the concept of new management, explicit references to theories, and modifications to research models and methods that will increase the reliability of research outcomes with mixed research or the use of secondary data. Researchers and interested parties have seen the channels to access management accounting research and apply it to solve problems and conduct research in the future. They can apply management accounting concepts to contexts that are consistent with research results and develop research studies in a different way from past research studies.

Keywords : Management accounting, Research trends, Characteristics of management accounting research, Research opportunities

* Instructor, Faculty of Business Administration and Information Technology, Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi

** Accountant, Professional Level, Public Accounting Division, The Comptroller General's Department

*** Instructor, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

Corresponding author, email: boonyarut.y@gmail.com, Tel 091-5521412

Received : August 18, 2024; **Revised :** September 22, 2024; **Accepted :** October 4, 2024

ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

ตลอดช่วงทศวรรษที่ผ่านมาเกิดเหตุการณ์ที่สำคัญต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นวิกฤตเศรษฐกิจ โรคระบาด การเมืองและสงคราม รวมทั้งความก้าวหน้าทางนวัตกรรมและเทคโนโลยี เหตุการณ์เหล่านี้เป็นทั้งโอกาสและอุปสรรคต่อภาพรวมของธุรกิจส่งผลต่อความอยู่รอดและความยั่งยืนขององค์กร เพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจในความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้น การบัญชีบริหารจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ช่วยตัดสินใจและสร้างโอกาสทางธุรกิจ (Pedroso & Gomes, 2024) ซึ่งการบัญชีบริหารไม่ได้มีเพียงแค่การบัญชีต้นทุนแต่ประกอบด้วย 4 หลักการ โดยหลักการแรกคือการสร้างความเข้าใจระหว่างกันของผู้คนในองค์กรด้วยการสื่อสารที่ดี ซึ่งจะช่วยให้องค์กรสามารถนำแนวคิดของการบัญชีบริหารไปประยุกต์ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลักการที่สองเป็นเรื่องของการมีข้อมูลสารสนเทศทั้งภายในและภายนอก และการมีเครื่องมือที่ช่วยให้สามารถนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ตามที่องค์กรต้องการ หลักการที่สามจะกล่าวถึงการเชื่อมโยงการบัญชีบริหารและกลยุทธ์ขององค์กรที่เหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมและเศรษฐกิจ และสุดท้ายหลักการที่สี่การสร้างความสำเร็จของผู้บริหารต่อผู้มีส่วนได้เสีย การรักษาสมาคมของผลประโยชน์จะช่วยเสริมสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้บริหารขององค์กร เพื่อความอยู่รอดและความยั่งยืนขององค์กร (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2563) โดยลักษณะของการบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 14 ลักษณะ ได้แก่ การบริหารต้นทุน การรายงานต่อบุคคลภายนอก กลยุทธ์ทางการเงิน การควบคุมภายใน การประเมินผลการลงทุน การบริหารและควบคุมงบประมาณ การกำหนดราคาและผลิตภัณฑ์ การบริหารโครงการ การปฏิบัติตามกฎระเบียบ การบริหารทรัพยากร การบริหารความเสี่ยง การบริหารกลยุทธ์ทางภาษี การบริหารจัดการการเงินและการคลัง และการตรวจสอบภายใน (American Institute of Certified Public Accountants & Chartered Institute of Management Accountants: AICPA & CIMA, 2022) กล่าวโดยสรุปความหมายของการบัญชีบริหารอาจหมายถึงการนำข้อมูล แนวคิด กระบวนการและนวัตกรรมทางบัญชีมาประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์ในการบริหารองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยอาจนำมาใช้คำนวณหาต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ การบริการ และโครงการต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาผลตอบแทนของการลงทุนและวัดผลการดำเนินงานของผู้บริหาร และนำมาใช้ประโยชน์สำหรับการกำกับดูแลกิจการและควบคุมความเสี่ยงของความไม่แน่นอนจากสภาพแวดล้อมทั้งภายนอกและภายใน เพื่อปกป้องและรักษาผลประโยชน์ของเจ้าของและผู้มีส่วนได้เสีย การบัญชีบริหารยังอาจนำมาใช้เป็นกลยุทธ์ขององค์กรและการวางแผนภาษี เพื่อลดปัญหาความขัดแย้งกับผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย ซึ่งงานวิจัยการบัญชีบริหารก็เป็นหนึ่งในแนวทางที่หลายองค์กรนำมาประยุกต์ใช้ในแต่ละสถานการณ์ของธุรกิจให้เกิดประโยชน์ได้อย่างเหมาะสม

สภาพแวดล้อมและการเติบโตทางเศรษฐกิจของโลกในช่วงที่ผ่านมาได้เกิดภาวะการหยุดชะงักไปทั่วทุกมุมโลกจากการเผชิญหน้ากับการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา (Covid-19) โดยเฉพาะกับประเทศไทยที่พึ่งพาธุรกิจภาคการท่องเที่ยวและการส่งออก โดยธนาคารแห่งประเทศไทย (2564) ได้รายงานสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทย ปี พ.ศ. 2563 มีอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจลดลงร้อยละ 6.1 เมื่อเทียบกับปีก่อน ซึ่งมีร้อยละของการหดตัวทางเศรษฐกิจที่ใกล้เคียงกับวิกฤตการณ์การเงินต้มยำกุ้งช่วงปี พ.ศ. 2540 ด้วยสถานการณ์นี้ความอยู่รอดของธุรกิจในประเทศไทยจึงจำเป็นต้องมีเครื่องมือที่สำคัญอย่างการบัญชีบริหาร เพื่อช่วยส่งเสริมและสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร คณะผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับ

งานวิจัยในหัวข้อของการบัญชีบริหารในประเทศไทยตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน เพื่ออธิบายถึงบริบทของการบัญชีบริหารในสภาพแวดล้อมต่างๆ และแสดงให้เห็นถึงช่องว่างและโอกาสทางการศึกษาวิจัยด้านการบัญชีบริหารในอนาคต เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการวิจัยนี้ คณะผู้วิจัยจึงได้ตั้งคำถามจากการทบทวนวรรณกรรมไว้สามประการ ประการแรก ผู้ที่ศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารและแนวโน้มของการศึกษาในประเทศไทยเป็นอย่างไร และได้รับการนำเสนอในวารสารใด ประการที่สอง ลักษณะของงานวิจัยการบัญชีบริหารในปัจจุบันมีรูปแบบอย่างไร การศึกษามุ่งเน้นในกลุ่มเป้าหมายใด ทฤษฎีและตัวแปรที่น่าสนใจ ประการสุดท้าย ช่องว่างและโอกาสสำหรับงานวิจัยการบัญชีบริหารในอนาคตจะเป็นอย่างไร

เพื่อให้การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยด้านการบัญชีบริหารในประเทศไทยของคณะผู้วิจัยมีความครอบคลุม คณะผู้วิจัยจึงเริ่มต้นค้นหาในระบบฐานข้อมูลวารสารอิเล็กทรอนิกส์กลางของประเทศไทย (Thai Journals Online : ThaiJO) ซึ่งเป็นฐานข้อมูลที่รวบรวมวารสารวิชาการในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ขนาดใหญ่ในประเทศไทยทั้งด้านสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์กับด้านสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี อีกทั้งยังได้รับความร่วมมือและการสนับสนุนจากทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน มหาวิทยาลัย และองค์กรระหว่างประเทศ โดยคณะผู้วิจัยเริ่มค้นหาจากคำว่า “การบัญชีบริหาร” และให้ระบบกรองข้อมูลการค้นหาจากทั้งชื่อเรื่องและบทคัดย่อ และคณะผู้วิจัยคัดเลือกบทความที่สอดคล้องกับคำนิยามของการบัญชีบริหารผ่านการตีพิมพ์กับวารสารที่มีความน่าเชื่อถือซึ่งผ่านการประเมินจากศูนย์ดัชนีการอ้างอิงวารสารไทย (Thai-Journal Citation Index Centre : TCI) โดยวารสารต้องได้ผลการประเมินคุณภาพให้อยู่ในกลุ่มที่ 1 (TCI tier 1) ในช่วงปี พ.ศ. 2564 - 2567 จากเกณฑ์ดังกล่าวได้ข้อมูลที่เป็นทั้งบทความวิจัยและบทความวิชาการที่มีคุณภาพและน่าเชื่อถือมากกว่า 200 บทความ จากนั้นคณะผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์และสังเคราะห์เนื้อหาที่สำคัญจากบทความเหล่านั้น เพื่อให้ทราบถึงช่องทางการเข้าถึงข้อมูลและแนวโน้มการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหาร ลักษณะและรูปแบบของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในปัจจุบัน เพื่อพัฒนาและต่อยอดการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในแนวทางที่แตกต่างจากการศึกษาวิจัยในอดีต

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อชี้ให้เห็นถึงวารสารที่ตีพิมพ์ผลการวิจัยและแนวโน้มของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย
2. เพื่อชี้ให้เห็นถึงลักษณะและรูปแบบของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทยในปัจจุบัน
3. เพื่อชี้ให้เห็นถึงช่องว่างและโอกาสสำหรับงานวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทยในอนาคต

กรอบแนวคิดการวิจัย

แนวคิดในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยด้านการบัญชีบริหารในประเทศไทยจากฐานข้อมูล ThaiJO โดยขอบเขตของการบัญชีบริหารที่คณะผู้วิจัยใช้ในการทบทวนวรรณกรรมประกอบด้วย 14 ประเภท ได้แก่ (1) การบริหารต้นทุน (2) การรายงานต่อบุคคลภายนอก (3) กลยุทธ์ทางการเงิน (4) การควบคุมภายใน (5) การประเมินผลการลงทุน (6) การบริหารและควบคุมงบประมาณ (7) การกำหนดราคาและผลิตภัณฑ์ (8) การบริหารโครงการ (9) การปฏิบัติตามกฎระเบียบ

(10) การบริหารทรัพยากร (11) การบริหารความเสี่ยง (12) การบริหารกลยุทธ์ทางภาษี (13) การบริหารจัดการการเงินและการคลัง และ (14) การตรวจสอบภายใน (AICPA & CIMA, 2022)

วิธีดำเนินการวิจัย

บทความนี้เกิดขึ้นจากการรวบรวมและศึกษาบทความเกี่ยวกับการบัญชีบริหารในประเทศไทย คณะผู้วิจัยจึงเริ่มต้นด้วยการค้นหาจากคำว่า “การบัญชีบริหาร” ในระบบฐานข้อมูล ThaiJO และกรองข้อมูลการค้นหาข้อความนี้จากที่ปรากฏทั้งในชื่อเรื่องและบทคัดย่อของแต่ละบทความ ซึ่งการค้นหาบทความได้เริ่มต้นในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2567 และสิ้นสุดลงในวันที่ 8 มีนาคม 2567 โดยเบื้องต้นก่อนการคัดกรองในรายละเอียดคณะผู้วิจัยพบบทความทั้งสิ้น 1,404 บทความ

เพื่อให้สอดคล้องกับการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ คณะผู้วิจัยจึงคัดกรองเฉพาะบทความเป็นไปตาม 14 ขอบเขตหลักของการบัญชีบริหารตามกรอบแนวคิดการวิจัยดังกล่าวข้างต้น

ต่อมาเพื่อให้ได้รับบทความวิจัยและบทความวิชาการที่มีคุณภาพคณะผู้วิจัยจึงเลือกแต่เฉพาะบทความที่ผ่านการตีพิมพ์ในวารสาร TCI tier 1 ปี พ.ศ. 2564 - 2567 เนื่องจากวารสารเหล่านี้ได้ผ่านการประเมินคุณภาพจากศูนย์ดัชนีการอ้างอิงวารสารไทยซึ่งเป็นองค์กรที่ได้รับความเชื่อมั่นในประเทศไทย (Kapiyangoda & Gooneratne, 2021; Pedroso & Gomes, 2024) คณะผู้วิจัยจึงได้บทความที่ผ่านเกณฑ์คัดเลือกข้างต้น จำนวน 209 บทความ โดยบทความแรกสุดได้ตีพิมพ์และปรากฏเมื่อปี พ.ศ. 2550

คณะผู้วิจัยจึงดำเนินการรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์และสังเคราะห์ภายในบทคัดย่อและเนื้อหาที่ตีพิมพ์ในวารสารทั้ง 209 บทความ เพื่อเก็บรวบรวมชื่องานวิจัย ปีที่ตีพิมพ์ วารสาร รายชื่อผู้วิจัย คำสำคัญ วัตถุประสงค์หรือคำถามงานวิจัย ทฤษฎีที่อ้างอิง ประเภทของงานวิจัย กลุ่มตัวอย่าง ประเภทของข้อมูล ผลสรุปงานวิจัย ตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม เพื่อการทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และคำถามงานวิจัย (Pedroso & Gomes, 2024) คณะผู้วิจัยจึงได้มีการเรียบเรียงและวิเคราะห์เชิงอภิธาน (Meta-analysis) โดยแบ่งได้ทั้งหมด 3 ส่วน ได้แก่ การศึกษาและแนวโน้มของการวิจัยบัญชีบริหารในอดีต ลักษณะของการวิจัยบัญชีบริหารในปัจจุบัน สูดท้ายจะเป็นช่องว่างและโอกาสในการวิจัยบัญชีบริหารในอนาคต

ทั้งนี้ สำหรับการพิทักษ์สิทธิผู้ให้ข้อมูลในการศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการทบทวนวรรณกรรมซึ่งเป็นประเภทของงานวิจัยที่ได้รับการยกเว้นการพิจารณาจริยธรรมการวิจัย

ผลการวิจัย

1. วารสารที่ตีพิมพ์ผลการวิจัยและแนวโน้มของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในอดีต

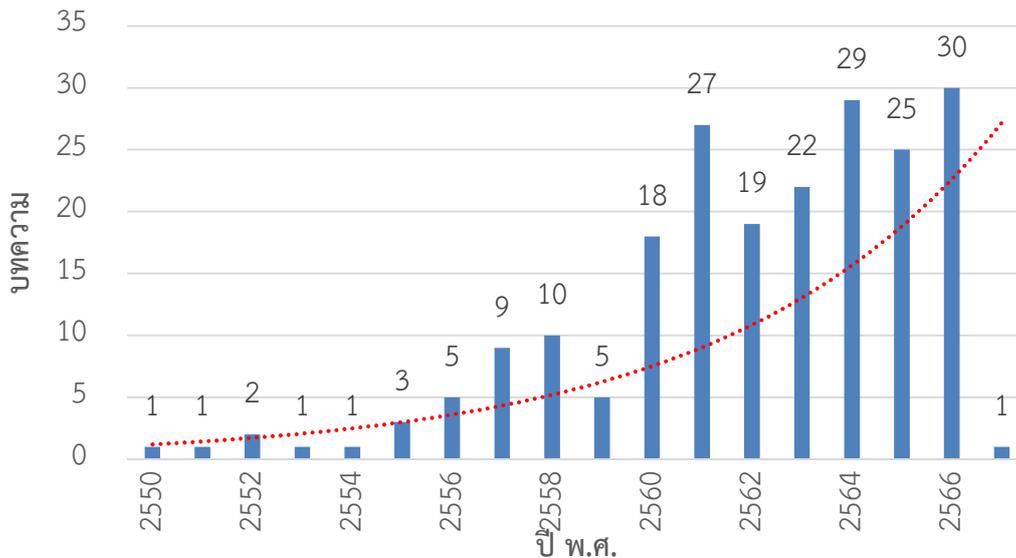
ในส่วนแรกของการวิเคราะห์และสังเคราะห์ภายในเนื้อหาของบทความนี้ คณะผู้วิจัยเริ่มต้นด้วยการระบุถึงวารสารที่ได้ตีพิมพ์บทความเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร 10 วารสารแรก ตั้งแต่ช่วงปี พ.ศ. 2550 จนถึงปัจจุบัน ตามตารางที่ 1 เพื่อตอบคำถามและวัตถุประสงค์ของบทความนี้

ตารางที่ 1 แสดงวารสารที่ตีพิมพ์บทความในระหว่างปี พ.ศ. 2550 - 2567

วารสาร	รวม จำนวน บทความ	2567- 2565	2564- 2560	2559- 2555	2554- 2550
1. วารสารการบัญชีและการจัดการ	26	7	19	-	-
2. วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน	11	1	6	4	-
3. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์	11	-	3	7	1
4. วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่	10	2	8	-	-
5. วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	8	-	7	1	-
6. วารสารศิลปการจัดการ	7	3	4	-	-
7. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนครพนม	6	3	2	1	-
8. วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์	6	2	3	1	-
9. Journal of Roi Kaensarn Academi	5	4	1	-	-
10. RMUTT Global Business and Economics Review	5	1	3	1	-
วารสารอื่นๆ	114	33	59	17	5
รวมบทความทั้งหมด	209	56	115	32	6

จากตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่า วารสารการบัญชีและการจัดการเป็นวารสารที่ผู้วิจัยนิยมตีพิมพ์งานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารเป็นลำดับแรก ซึ่งมีบทความที่ตีพิมพ์ทั้งหมด 26 บทความ โดยเป็นบทความวิจัยทั้งหมด ในขณะที่ลำดับที่สองเป็นวารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียนและจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ที่มีบทความที่ตีพิมพ์ทั้งหมด 11 บทความเท่ากัน ซึ่งบทความที่ได้ตีพิมพ์เป็นบทความวิจัยและบทความวิชาการ นอกจากนี้ยังแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของบทความที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารในแต่ละช่วงปี ซึ่งการเพิ่มขึ้นนี้อาจสรุปได้ว่าการบัญชีบริหารได้รับความสนใจจากทั้งผู้วิจัยและผู้บริหารที่ต้องการเครื่องมือเพื่อช่วยส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันและความอยู่รอดขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่มีความไม่แน่นอนมากกว่าในอดีต

และเพื่อวิเคราะห์ถึงแนวโน้มของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในอดีต คณะผู้วิจัยจึงได้นำเสนอจำนวนการตีพิมพ์ของงานวิจัยการบัญชีบริหารในแต่ละปีตามภาพที่ 1 และสังเคราะห์หัวข้อวิจัยส่วนใหญ่ที่ผู้วิจัยให้ความสนใจในช่วงเวลาละ 5 ปี เนื่องจากแนวโน้มของงานวิจัยส่วนใหญ่จะมีการเปลี่ยนแปลงตามสภาพแวดล้อมทุก 5 - 10 ปี (Dechow et al., 2020)



ภาพที่ 1 แสดงแนวโน้มของบทความที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 1 แสดงให้เห็นถึงแนวโน้มการเติบโตที่เพิ่มจำนวนขึ้นอย่างมากของบทความที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารตั้งแต่ปี พ.ศ. 2550 - 2567 ซึ่งแสดงให้เห็นตามกราฟแท่งและเส้นกราฟเอกซ์โพเนนเชียล (Exponential) ที่บอกถึงแนวโน้มการเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องในอัตราร้อยละ 18.35 ($y = e^{0.1835x}$) และในรอบระยะเวลาแรก ปี พ.ศ. 2550 - 2554 เป็นช่วงเวลาแห่งการเริ่มต้นของบทความเกี่ยวกับการบัญชีบริหารที่พบในระบบฐานข้อมูล ThaiJO โดยบทความในช่วงแรกนี้จะมีเพียง 6 บทความ ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้และค้นหาแนวทางการนำบัญชีบริหารมาใช้ประโยชน์ในองค์กร และการนำระบบบัญชีสารสนเทศมาใช้ในการบริหาร ในช่วงเวลาดังกล่าวบทความมีแนวโน้มการเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อยในอัตราร้อยละ 3.78 ($y = e^{0.0378x}$)

รอบระยะเวลาที่สอง ปี พ.ศ. 2555 - 2559 บทความส่วนใหญ่จะยังคงเกี่ยวข้องกับการใช้บัญชีเพื่อการบริหารจัดการต้นทุน การวางแผน และการประเมินผลการดำเนินงาน รวมทั้งมีการศึกษาเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งแนวโน้มของเส้นกราฟมีอัตราการเพิ่มขึ้นที่ร้อยละ 51.21 ($y = e^{0.5121x}$) สูงกว่าช่วงระยะเวลาแรกอย่างมาก การเพิ่มขึ้นของบทความการบัญชีบริหารเหล่านี้อาจมาจากสาเหตุของความไม่แน่นอนทางการเมืองของประเทศไทยในช่วงเวลานั้นส่งผลให้หลายองค์กรต้องมีการปรับตัวที่มากกว่าช่วงเวลา 5 ปีก่อน

การศึกษาวิจัยบัญชีบริหารในรอบระยะเวลาที่สาม ในช่วงปี พ.ศ. 2560 - 2564 มีความหลากหลายมากกว่า 2 ช่วงระยะเวลาก่อนหน้านี้ แต่ทว่าส่วนใหญ่ยังคงเป็นการประยุกต์ใช้บัญชีบริหารจะส่งผลอย่างไรต่อเป้าหมายและผลสำเร็จขององค์กร ช่วงระยะเวลานี้เริ่มมีการสนใจที่จะศึกษาการบัญชีบริหารกับสิ่งแวดล้อมซึ่งสอดคล้องกับแนวโน้มหัวข้องานวิจัยในระดับโลกที่ให้ความสำคัญกับภาวะโลกร้อนจากการกระตุ้นขององค์การสหประชาชาติ (United Nations) และแนวโน้มของบทความมีจำนวนสูงกว่าสองช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาโดยเพิ่มที่อัตราร้อยละ 86.39 ($y = e^{0.8639x}$) และนับได้ว่าอัตราการเพิ่มขึ้นในช่วงเวลานี้มีการเพิ่มขึ้นสูงที่สุดของช่วงเวลาที่ศึกษาในบทความนี้ โดยการแพร่ระบาดของ Covid-19 อาจเป็นสาเหตุที่ผู้คนให้ความสนใจและความสำคัญเกี่ยวกับบัญชีบริหารที่สูงมากขึ้น เนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดนี้

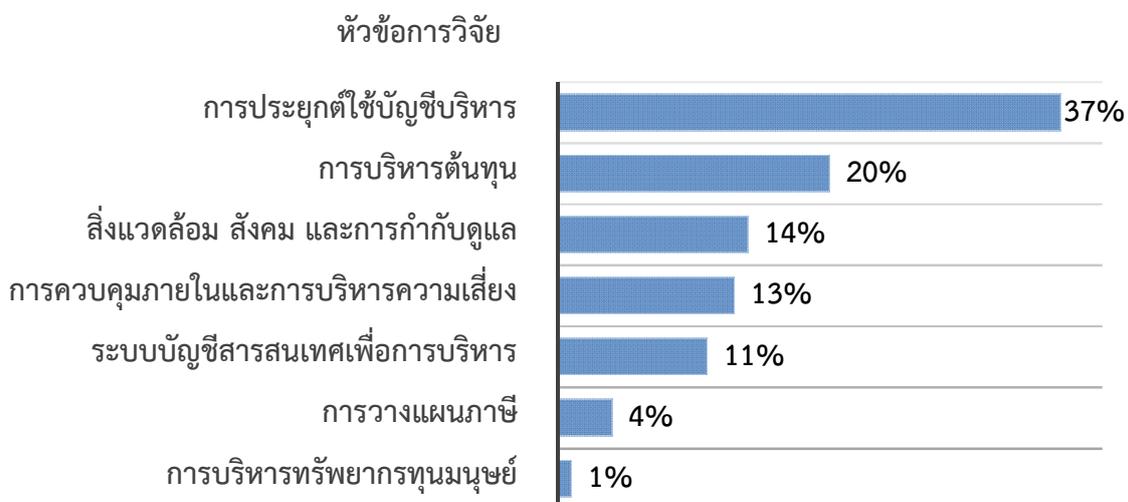
ส่งผลต่อความอยู่รอดของหลายๆ องค์กร โดยเฉพาะกับในประเทศไทยที่การเติบโตของเศรษฐกิจพึ่งพา การส่งออกและการท่องเที่ยวเป็นหลัก

รอบระยะเวลาสุดท้ายของการศึกษาในบทความนี้ ได้แก่ ปี พ.ศ. 2565 – 2567 เป็นรอบระยะเวลา ในปัจจุบันและบทความในปีล่าสุดที่ศึกษาได้เผยแพร้อย่างครบถ้วนเนื่องจากคณะผู้วิจัยค้นพบความ ในช่วงไตรมาสแรกของปี แต่กลับมีอัตราการเพิ่มขึ้นที่ร้อยละ 71.58 ($y = e^{0.7158x}$) และบทความเกี่ยวกับการ บัญชีบริหารก็ยังเป็นการใช้แนวคิดและข้อมูลทางบัญชีมาประยุกต์ใช้ในการวางแผน การบริหารจัดการ ต้นทุน ควบคุมภายในและบริหารความเสี่ยง และการประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งจะส่งผลต่อเป้าหมาย และความยั่งยืนขององค์กรอย่างไร การศึกษาเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล (ESG) ก็ยังคง เป็นหัวข้อที่ได้รับความนิยมตามแนวโน้มหัวข้องานวิจัยในระดับโลก (Pedroso & Gomes, 2024)

2. ลักษณะและรูปแบบของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในปัจจุบัน

เพื่อแสดงให้เห็นภาพที่ชัดเจนของลักษณะการวิจัยบัญชีบริหารในปัจจุบัน ในส่วนนี้คณะผู้วิจัย ดำเนินการวิเคราะห์และสังเคราะห์เนื้อหาของบทความการบัญชีบริหารที่เผยแพร่ในระบบฐานข้อมูล ThaiJO โดยแสดงลักษณะของหัวข้อการวิจัย ประเภทของการวิจัย การเก็บข้อมูลและเครื่องมือที่ใช้ การ อ้างอิงทฤษฎี และกลุ่มตัวอย่าง รวมทั้งแสดงสัดส่วนร้อยละของแต่ละลักษณะดังนี้

2.1 สัดส่วนร้อยละของหัวข้อการวิจัยของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

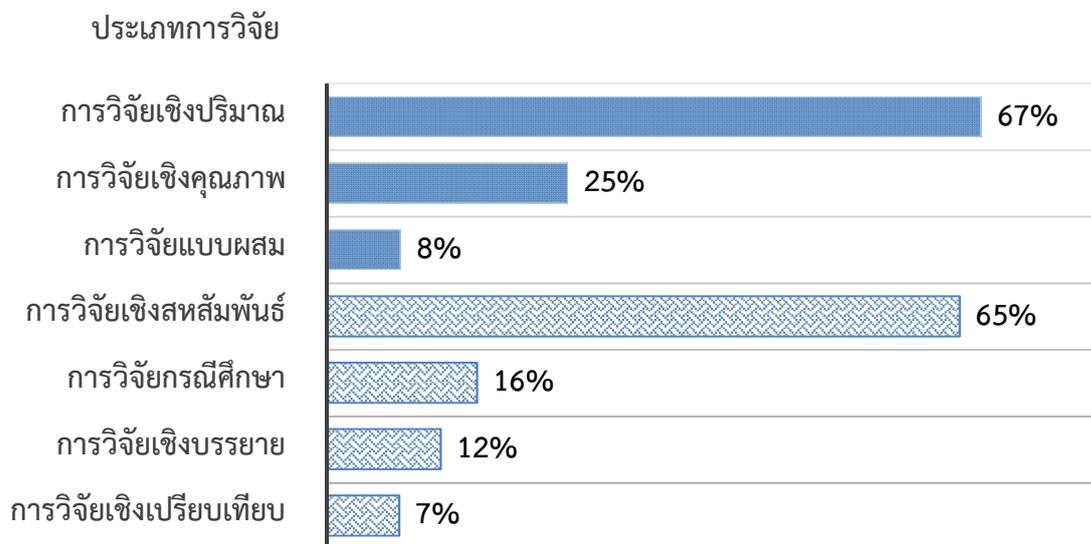


ภาพที่ 2 แสดงสัดส่วนร้อยละของหัวข้อการวิจัยของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 2 แสดงให้เห็นถึงสัดส่วนร้อยละของหัวข้อการวิจัยของบทความการบัญชีบริหารใน ประเทศไทย โดยส่วนใหญ่จะเป็นการประยุกต์ใช้บัญชีบริหาร (ร้อยละ 37) ซึ่งเป็นการนำข้อมูลและแนวคิด ทางบัญชีมาใช้เพื่อการวางแผน การบริหารต้นทุน การปฏิบัติงานไปจนถึงการประเมินผลการดำเนินงาน ตัวแปรต้นที่ใช้ส่วนใหญ่จะเป็นการวางแผนธุรกิจ การกำหนดนโยบาย การบริหารเชิงกลยุทธ์ การควบคุม การปฏิบัติงาน และการประเมินผล ส่วนตัวแปรตามส่วนใหญ่จะเป็นการเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน การบรรลุผลสำเร็จขององค์กร และการอยู่รอดขององค์กร (เฉลิมเกียรติ รุ่งเล็ก และคณะ, 2566; ญัฐนันท์

ฐิตยาปราโมทย์, 2565; อนุธิดา ประเสริฐศักดิ์, 2558) ลำดับถัดมาจะเป็นการบริหารต้นทุน (ร้อยละ 20) เป็นการนำแนวคิดของการบริหารต้นทุนทางบัญชีมาใช้ในการคำนวณต้นทุนและการบริหาร โดยตัวแปรต้นจะเป็นการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม การกำหนดต้นทุนเป้าหมาย การบัญชีแบบสิ้น เป็นต้น และตัวแปรตามจะเป็นผลลัพธ์จากการดำเนินการตามการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เหล่านั้น (ไตรรงค์ สวัสดิกุล และนภาพรณ พลนิกรกิจ, 2563; สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557) ลำดับที่สามจะเป็นหัวข้อที่ได้รับความนิยมเพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน คือ สิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล หรือ ESG (ร้อยละ 14) ในอดีตการวิจัยประเภทนี้จะเป็นการกำกับดูแลและความรับผิดชอบต่อสังคมแต่ปัจจุบันมักจะเป็นหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ตัวแปรตามส่วนใหญ่จึงเป็นเพื่อความยั่งยืนและภาพลักษณ์ขององค์กร (ณัฐวงศ์ พูนพล และคณะ, 2566; วิริยา จงรัชต์สัตย์, 2562; ธีระ เท็ดพุทธธรรม, 2562; ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร, 2556) และหัวข้อการวิจัยจะประกอบด้วย การควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง (ร้อยละ 13) ระบบบัญชีสารสนเทศเพื่อการบริหาร (ร้อยละ 11) การวางแผนภาษี (ร้อยละ 4) และการบริหารทรัพยากรมนุษย์ (ร้อยละ 1)

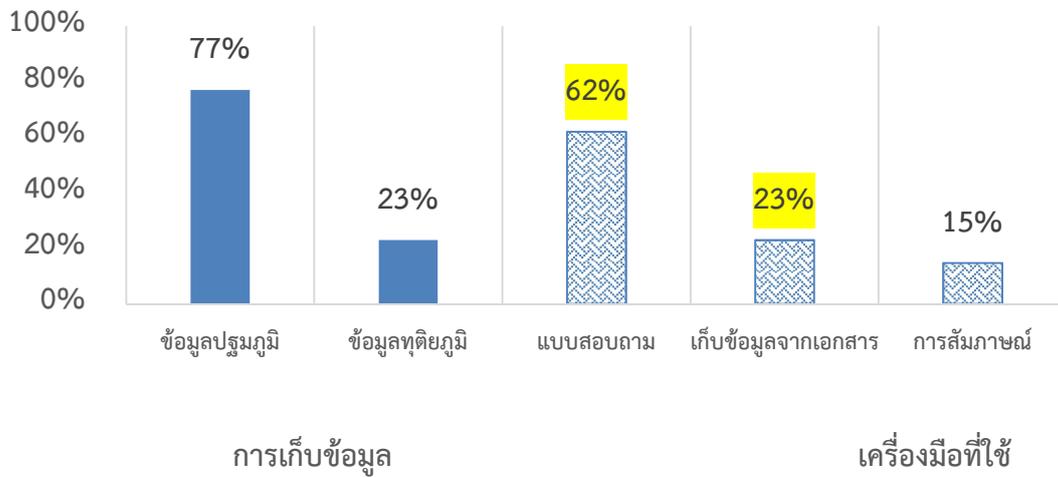
2.2 สัดส่วนร้อยละของประเภทการวิจัยของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย



ภาพที่ 3 แสดงสัดส่วนร้อยละของประเภทการวิจัยของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 3 แสดงให้เห็นถึงสัดส่วนร้อยละของประเภทของการวิจัยที่ส่วนใหญ่จะเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (ร้อยละ 67) และเป็นการวิจัยเชิงสหสัมพันธ์ (ร้อยละ 65) ซึ่งเป็นการวิจัยเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม สอดคล้องกับหัวข้องานวิจัยที่ส่วนใหญ่จะเป็นการหาความสัมพันธ์ของการประยุกต์ใช้การบัญชีบริหารกับผลการดำเนินงานขององค์กร ประเภทงานวิจัยลำดับถัดมาจะเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (ร้อยละ 25) และการวิจัยแบบผสม (ร้อยละ 8) ตามลำดับ และลำดับถัดมาของการวิจัยเชิงสหสัมพันธ์จะเป็นรูปแบบการวิจัยกรณีศึกษา (ร้อยละ 16) ซึ่งจะเป็นการวิเคราะห์การใช้บัญชีบริหารในกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทใดบริษัทหนึ่งหรือกลุ่มวิสาหกิจหนึ่ง (อาภากร พูลทรัพย์ และคณะ, 2566) และลำดับถัดมาจะเป็นการวิจัยเชิงบรรยาย (ร้อยละ 12) และการวิจัยเชิงเปรียบเทียบ (ร้อยละ 7) ตามลำดับ

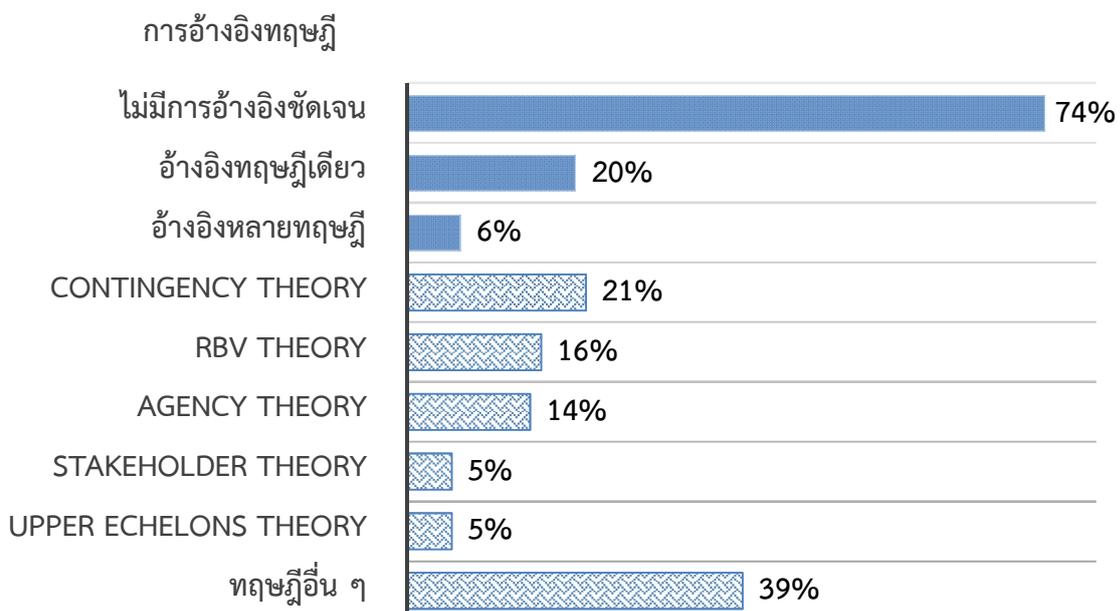
2.3 สัดส่วนร้อยละของการเก็บข้อมูลและเครื่องมือการวิจัยที่ใช้ของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย



ภาพที่ 4 แสดงสัดส่วนร้อยละของการเก็บข้อมูลและเครื่องมือการวิจัยที่ใช้ของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 4 แสดงให้เห็นถึงสัดส่วนร้อยละการเก็บข้อมูลของบทความการบัญชีบริหารจะใช้ข้อมูลปฐมภูมิเป็นหลัก (ร้อยละ 77) เนื่องจากการบริหารองค์กรเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลการวิจัยส่วนใหญ่จึงใช้การเก็บข้อมูลจากการกระทำและผลลัพธ์ที่ได้จากบุคคลที่ดำเนินการโดยตรง ซึ่งสอดคล้องกับเครื่องมือการวิจัยที่ใช้แบบสอบถาม (ร้อยละ 62) และการสัมภาษณ์ (ร้อยละ 15) และรองลงมาจะเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (ร้อยละ 23) ที่เก็บข้อมูลจากเอกสาร (ร้อยละ 23) เนื่องจากการวิจัยบัญชีบริหารยังสามารถที่จะเก็บข้อมูลการบริหารต้นทุนจากรายงานการเงินที่เป็นผลลัพธ์จากการบริหารของผู้บริหาร (วรกร ภูมิวิเศษ และ มัทนชัย สุทธิพันธุ์, 2566)

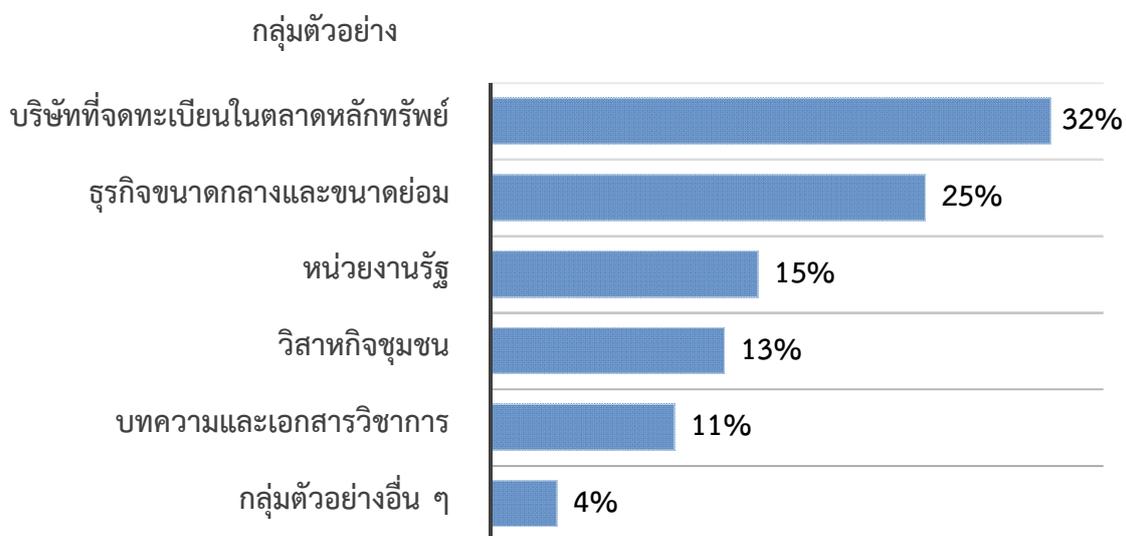
2.4 สัดส่วนร้อยละของการอ้างอิงทฤษฎีของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย



ภาพที่ 5 แสดงสัดส่วนร้อยละของการอ้างอิงทฤษฎีของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 5 แสดงให้เห็นถึงสัดส่วนร้อยละการอ้างอิงถึงทฤษฎี ซึ่งบทความการบัญชีบริหารไม่ได้ปรากฏทฤษฎีที่ใช้ในการอ้างอิงอย่างชัดเจน (ร้อยละ 74) การอ้างอิงทฤษฎีของผู้วิจัยอาจเป็นเพียงการกล่าวในบริบทภายในเนื้อหาแต่ไม่ได้บอกถึงชื่อทฤษฎีให้เห็นอย่างชัดเจนในบทความ และบทความส่วนใหญ่ที่ชี้ให้เห็นถึงทฤษฎีที่ใช้อย่างชัดเจนเพียงทฤษฎีเดียว (ร้อยละ 20) ในการอธิบายบริบทของตัวแปรและความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร มีเพียงบางบทความที่ใช้หลายทฤษฎี (ร้อยละ 6) ในการอธิบายแต่ละบริบทของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยผู้วิจัยส่วนใหญ่จะใช้ Contingency theory (ร้อยละ 21) หรือที่เรียกว่า “ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์” โดยทฤษฎีนี้เป็นหนึ่งในทฤษฎีที่มักใช้ในการวิจัยบัญชีบริหาร เนื่องจากเป็นทฤษฎีที่ใช้ในการอธิบายบริบทของปัจจัยสภาพแวดล้อมทั้งภายนอกและภายในที่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างองค์กรและการบริหารงานที่นำไปสู่ผลการดำเนินงานขององค์กรในช่วงเวลาที่เกิดสภาพแวดล้อมนั้น (McAdam et al., 2019) และทฤษฎีลำดับถัดมาที่ได้รับการอ้างอิงบ่อยครั้งจะเป็น Resource-based view theory (ร้อยละ 16) หรือที่เรียกว่า “ทฤษฎีฐานทรัพยากร” ที่อธิบายถึงทรัพยากรที่มีเอกลักษณ์และทรงคุณค่าขององค์กรจะเป็นสิ่งที่ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันให้แก่องค์กร (Pereira & Bamel, 2021) ลำดับที่สามจะเป็น Agency theory (ร้อยละ 14) หรือที่เรียกว่า “ทฤษฎีตัวแทน” เป็นทฤษฎีที่กล่าวถึงปัญหาความขัดแย้งในผลประโยชน์ระหว่างตัวการ (เจ้าของ) กับตัวแทน (ผู้บริหาร) จากความไม่สมดุลของข้อมูลที่ฝั่งของตัวแทนจะมีข้อมูลที่เหนือกว่าตัวการก่อให้เกิดปัญหาด้านศีลธรรมจากการแอบซ่อนการกระทำบางอย่างของตัวแทน หรือปัญหาการเลือกที่ตรงกันข้ามการแอบซ่อนข้อมูลของตัวแทน (Vitolla et al., 2020) นอกจากนี้ยังมีการอ้างอิงทฤษฎีที่หลากหลายไม่ว่าจะเป็น Stakeholder theory (ร้อยละ 5) หรือที่เรียกว่า “ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย” Upper echelons theory (ร้อยละ 5) หรือที่เรียกว่า “ทฤษฎีผู้บริหารระดับสูง” และทฤษฎีอื่นๆ (ร้อยละ 39) อาทิ เช่น Dynamic capability theory (ทฤษฎีความสามารถเชิงพลวัต) Signaling theory (ทฤษฎีการส่งสัญญาณ) Stewardship theory (ทฤษฎีผู้พิทักษ์ผลประโยชน์) Social learning theory (ทฤษฎีการเรียนรู้ทางสังคม) เป็นต้น

2.5 สัดส่วนร้อยละของกลุ่มตัวอย่างของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย



ภาพที่ 6 แสดงสัดส่วนร้อยละของกลุ่มตัวอย่างของบทความการบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากภาพที่ 6 แสดงให้เห็นถึงสัดส่วนร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง โดยกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีบริหารที่มากที่สุดจะเป็นกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ร้อยละ 32) ไม่ว่าจะเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) หรือตลาดทางเลือกอย่างตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) หรือจะเป็นการวิเคราะห์บริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มตัวอย่างลำดับที่สองของการศึกษาจะเป็นกลุ่มธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (ร้อยละ 25) อาทิเช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วน หรือร้านค้า เป็นต้น ลำดับที่สามจะเป็นกลุ่มของหน่วยงานรัฐ (ร้อยละ 15) ไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ มหาวิทยาลัย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โรงพยาบาล เป็นต้น ลำดับที่สี่ได้แก่ วิชาธุรกิจชุมชน (ร้อยละ 13) ที่ส่วนใหญ่เป็นการศึกษาในลักษณะของกรณีศึกษาในแต่ละวิชาธุรกิจชุมชน ลำดับที่ห้าจะเป็นบทความวิชาการที่รวบรวมข้อมูลมาจากบทความและเอกสารวิชาการ (ร้อยละ 11) และกลุ่มตัวอย่างอื่นๆ (ร้อยละ 4) ตัวอย่างเช่น วัดและสถาบันทางศาสนา มุลินธิ ผู้สอบบัญชี นักศึกษา เป็นต้น

3. ช่องว่างและโอกาสในการวิจัยบัญชีบริหารในอนาคต

ผลจากการทบทวนวรรณกรรมในส่วนแรกเป็นการศึกษาและแนวโน้มของการวิจัยบัญชีบริหารในอดีตและส่วนที่สองลักษณะของการวิจัยบัญชีบริหารในปัจจุบันทำให้เห็นถึงการพัฒนาและการเปลี่ยนแปลงของบทความการบัญชีบริหารตั้งแต่เริ่มแรกมาจนถึงปัจจุบัน คณะผู้วิจัยจึงได้เห็นถึงช่องว่างและโอกาสในการวิจัยบัญชีบริหารในอนาคตดังนี้

3.1 หัวข้อการวิจัยบัญชีบริหารที่น่าสนใจ ผู้วิจัยในสายของการบัญชีบริหารส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการประยุกต์ใช้และการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ซึ่งในปัจจุบันการประยุกต์ใช้ส่วนใหญ่ยังคงเป็นการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม การกำหนดต้นทุนเป้าหมาย การบัญชีแบบลิ้น การวัดผลการดำเนินงานแบบ Balanced scorecard เป็นต้น ซึ่งเป็นแนวคิดการบัญชีบริหารที่มีมาตั้งแต่ช่วงเริ่มแรกและปัจจุบันก็ยังคงอยู่ จึงทำให้เกิดช่องว่างของการประยุกต์ใช้การบริหารแบบใหม่ เช่น การบริหารแบบ Agile ในการประยุกต์ใช้กับระบบการวัดผลการดำเนินงาน (Stormi et al., 2019) อีกทั้งแนวโน้มหัวข้อการวิจัยที่ได้รับความสนใจในระดับโลกอย่างสิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล (ESG) กับการนำมาประยุกต์ใช้ในองค์กร (Klaprabchone et al., 2018) การคำนวณต้นทุนและการปันส่วนต้นทุนของสิ่งแวดล้อมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ (วีรียา จงรักษ์สัตย์, 2562) นอกจากนี้ยังมีหัวข้อวิจัยบัญชีบริหารที่สำคัญแต่ยังไม่ได้ได้รับความสนใจมากนักอย่างหัวข้อการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีทรัพยากรเหล่านี้ไม่ได้ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ทว่าทุนมนุษย์เป็นหนึ่งในทรัพยากรสำคัญขององค์กรในการประสบความสำเร็จ (อาภากร พูลทรัพย์ และคณะ, 2566)

3.2 ประเภทของการวิจัยและเครื่องมือที่ใช้ จากการทบทวนวรรณกรรมคณะผู้วิจัยพบว่าการศึกษารายใหญ่จะเป็นการวิจัยเชิงปริมาณซึ่งใช้เก็บข้อมูลจากแบบสอบถามกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหาร ซึ่งอาจเป็นเพราะว่าผู้ใช้ประโยชน์จากการบัญชีบริหารส่วนใหญ่จะเป็นผู้บริหารขององค์กร แต่การใช้วิธีการวิจัยแบบผสมอย่างการสัมภาษณ์เพื่อยืนยันผลที่ได้จากแบบสอบถามก็สามารถทำให้ได้รับข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ได้มากยิ่งขึ้น (เมชยา ท่าพิมาย, 2566) หรือการเก็บข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานการเงินก็อาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่น่าสนใจสำหรับการศึกษาวิจัยบัญชีบริหาร (วรกร ภูมิวิเศษ และ มัทนชัย สุทธิพันธุ์, 2566; Chen et al., 2020; Plečnik & Wang, 2021)

3.3 การอธิบายบริบทของความสัมพันธ์จากทฤษฎี บทความการบัญชีบริหารส่วนใหญ่ไม่มีการระบุถึงทฤษฎีที่ใช้อย่างชัดเจน บางส่วนอาจมีการกล่าวถึงในเชิงของบริบทหรือสถานการณ์ที่เชื่อมโยงกับความสัมพันธ์ทำให้ไม่มีการกล่าวถึงอย่างชัดเจน แต่การระบุถึงทฤษฎีที่ชัดเจนจะช่วยให้ผู้ที่สนใจสามารถนำผลการศึกษาของแต่ละบทความมาเชื่อมโยงกับสถานการณ์ที่หลากหลายของผู้ที่สนใจได้ง่ายมากขึ้น เนื่องจากทฤษฎีเกิดขึ้นจากแนวคิดหรือสมมติฐานที่ผ่านการทดสอบและพิสูจน์หลายครั้งจนได้รับการยอมรับในวงกว้าง การเชื่อมโยงทฤษฎีที่หลากหลายในแต่ละสถานการณ์ของการวิจัยจึงทำให้บทความสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้สถานการณ์ที่ต้องการ ซึ่งก็มีบางงานวิจัยในบัญชีบริหารที่มีการอ้างอิงที่ชัดเจนภายในบทความ (พิมพ์ปวีณ์ มะณีวงศ์, 2563; สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2558) นอกจากนี้ยังมีทฤษฎีทางด้านพฤติกรรมและจิตวิทยาที่น่าสนใจ อาทิเช่น Upper echelons theory (ทฤษฎีผู้บริหารระดับสูง) Social learning theory (ทฤษฎีการเรียนรู้ทางสังคม) เป็นต้น ทฤษฎีดังกล่าวยังมีความน่าสนใจในการนำมาอ้างอิงบริบทของการบัญชีบริหาร เนื่องจากการตัดสินใจและประโยชน์จากการบัญชีบริหารเกิดจากผู้คนหรือคนเพียงบางกลุ่ม (Kapiyangoda & Gooneratne, 2021)

การอภิปรายผลการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมของบัญชีบริหารกว่า 200 บทความ จากวารสารที่ได้ผลการประเมินคุณภาพให้อยู่ในกลุ่มที่ 1 (TCI tier 1) ในฐานข้อมูล ThaiJO คณะผู้วิจัยได้ผลการวิจัยดังนี้

1. บทความที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารในฐานข้อมูล ThaiJO มีการเผยแพร่ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2550 และบทความการบัญชีบริหารมีแนวโน้มการเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องมาจนถึงปัจจุบันตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในสังคมของประเทศไทย โดยการตีพิมพ์ของบทความมากกว่าครึ่งมักจะนิยมตีพิมพ์กับวารสารเพียงไม่กี่วารสาร

2. ผู้วิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารจะให้ความสนใจกับการศึกษาในหัวข้อการวิจัยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้ข้อมูล แนวคิด และนวัตกรรมทางบัญชี อาทิเช่น การวางแผน การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ การประเมินผลการดำเนินงาน โดยนำหลักการเหล่านี้มาพิสูจน์ผ่านหลักฐานเชิงประจักษ์จากแบบสอบถาม เพื่อหาความสัมพันธ์กับผลสำเร็จขององค์กร ความได้เปรียบทางการแข่งขัน และความยั่งยืนขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปจากในอดีต สอดคล้องกับการอ้างอิงทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency theory) แต่ทว่าบทความส่วนใหญ่ก็ยังคงไม่มีการระบุถึงทฤษฎีอย่างชัดเจนภายในบทความ

3. นอกจากนี้การศึกษาเกี่ยวกับบัญชีบริหารมักถูกใช้ในมุมมองของภาคธุรกิจที่ต้องการผลประโยชน์จากการลงทุนอย่างคุ้มค่า ซึ่งก่อให้เกิดช่องว่างและโอกาสในการศึกษาวิจัยในอนาคต อาทิเช่น การนำแนวคิดของการบริหารแบบใหม่มาประยุกต์ในรูปแบบของการบัญชีบริหาร การศึกษาหัวข้อที่กำลังได้รับความสนใจจากทั่วทุกมุมโลกอย่างสิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล (ESG) การบริหารทรัพยากรที่สำคัญต่อองค์กรอย่างทุนมนุษย์ รวมทั้งการปรับเปลี่ยนรูปแบบและวิธีการวิจัยที่จะเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับผลลัพธ์ของการวิจัยด้วยการวิจัยแบบผสมหรือการใช้ข้อมูลทุติยภูมิที่ได้รายงานการเงินเพื่ออธิบายผลของการใช้บัญชีบริหารภายในองค์กร

ถึงแม้ว่าบทความนี้จะได้อธิบายถึงความก้าวหน้าของงานวิจัยด้านการบัญชีบริหารในประเทศไทย มาตั้งแต่เริ่มแรกจนถึงปัจจุบัน และพยายามชี้ให้เห็นถึงโอกาสของช่องว่างในการวิจัยในอนาคต แต่ก็ยังคงมีข้อจำกัดอยู่บางประการ ประการแรกคือการค้นหาบทความการวิจัยบัญชีบริหารอาจยังไม่ครอบคลุมบทความด้านนี้ในประเทศไทยทั้งหมด เนื่องจากมีการค้นหาเพียงแค่ว่าในระบบฐานข้อมูล ThaiJO อย่างไรก็ตามระบบฐานข้อมูลนี้ก็ได้รวบรวมบทความของวารสารส่วนใหญ่ในประเทศไทย และคณะผู้วิจัยก็ได้พยายามรวบรวมและอธิบายให้แก่ผู้ที่สนใจศึกษาแล้วในเบื้องต้น ประการที่สอง บทความนี้ใช้การวิเคราะห์และสังเคราะห์เนื้อหาในบทความที่มีการเผยแพร่จึงมีข้อจำกัดเกี่ยวกับจำนวนหน้าของบทความซึ่งทำให้ผู้วิจัยแต่ละท่านอาจอธิบายได้ไม่ครบถ้วน

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1. จากบทความนี้ได้ชี้ให้เห็นถึงแนวโน้มของการศึกษาวิจัยและช่องทางในการเข้าถึงผลการวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย ซึ่งมีแนวโน้มของการเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตามสภาพแวดล้อมของสังคมในประเทศไทย ผู้วิจัยจึงสามารถนำบริบทต่างๆ ที่เกิดขึ้นมาประยุกต์กับแนวคิดของการบัญชีบริหาร เพื่อนำมาใช้ในการศึกษาวิจัยในอนาคต และผู้ที่สนใจสามารถเห็นถึงช่องทางเพื่อนำผลงานวิจัยในอดีตมาปรับใช้แก้ไขปัญหาและพัฒนาให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2. บทความนี้ได้ชี้ให้เห็นถึงลักษณะและรูปแบบของการศึกษาวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย ในปัจจุบัน ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นหัวข้อเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้ข้อมูล แนวคิด และนวัตกรรมทางบัญชีจากการใช้เครื่องมือวิจัยอย่างแบบสอบถาม เพื่อหาความสัมพันธ์กับผลสำเร็จขององค์กร ความได้เปรียบทางการแข่งขัน และความยั่งยืนขององค์กร ผู้วิจัยจึงสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางศึกษาวิจัยในอนาคตและสร้างความแตกต่างจากการศึกษาวิจัยในอดีต ผู้ที่สนใจสามารถนำข้อมูล แนวคิด และนวัตกรรมทางบัญชีที่ผลการวิจัยชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องมาใช้เพื่อสร้างความสำเร็จและความยั่งยืนขององค์กร

3. บทความนี้ได้ชี้ให้เห็นถึงช่องว่างและโอกาสสำหรับงานวิจัยการบัญชีบริหารในประเทศไทย ในอนาคต ผู้วิจัยจึงสามารถนำไปใช้เพื่อพัฒนาการศึกษาวิจัยในแนวทางที่แตกต่างจากการศึกษาวิจัยในอดีต และผู้ที่สนใจได้เตรียมความพร้อมทั้งปัจจัยที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อาทิเช่น การให้ความสนใจกับสิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล (ESG) การพัฒนาทุนมนุษย์ เป็นต้น

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

บทความนี้เป็นการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการบัญชีบริหารซึ่งเป็นหนึ่งในสาขาวิชาชีพทางบัญชีและยังคงมีสาขาวิชาชีพทางบัญชีในด้านอื่นที่มีความน่าสนใจในการศึกษาวิจัยในแนวทางของการทบทวนวรรณกรรม อาทิเช่น การบัญชีการเงินที่ยังคงมีการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง การบัญชีสารสนเทศในปัจจุบันที่มีนวัตกรรมและเทคโนโลยีที่น่าสนใจอย่างปัญญาประดิษฐ์ (AI) การสอบบัญชีที่เป็นประเด็นเกี่ยวกับบรรษัทภิบาลของผู้บริหารในประเทศไทย เป็นต้น นอกจากนี้ การขยายกลุ่มตัวอย่างไปสู่ภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรือภูมิภาคอื่นเพื่อเป็นการศึกษาเปรียบเทียบการใช้บัญชีบริหารของแต่ละประเทศในกลุ่มภูมิภาคเดียวกันและต่างภูมิภาค จะเพิ่มความน่าสนใจและการนำมาประยุกต์ใช้ในบริบทต่างๆ ได้ในอนาคต

.....

เอกสารอ้างอิง

- เฉลิมเกียรติ รุ่งเล็ก, ณัฐวงศ์ พูนพล, และ ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบูรณ์. (2566). อิทธิพลของผู้บริหารระดับสูงแบบทีสองหน้า นวัตกรรมทางเทคโนโลยี และแรงกดดันจากการแข่งขันในตลาดที่มีต่อระบบข้อมูลการประเมินความเสี่ยงของผู้ประกอบการส่งออกในประเทศไทย. *วารสารสังคมศาสตร์และวัฒนธรรม*, 7(7), 133-143.
- ณัฐนันท์ ฐิตียาปราโมทย์. (2565). ผลกระทบของคุณภาพการตัดสินใจทางการบัญชีบริหารที่มีต่อความอยู่รอดของกิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 14(2), 104-124.
- ณัฐวงศ์ พูนพล, นาถนภา นิลนิยม, และ อิงอร นาชัยฤทธิ. (2566). ผลกระทบของการรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมที่มีผลต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม*, 17(2), 463-479.
- ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณ พลนิกรกิจ. (2563). การบัญชีแบบสิ้นในอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม: การศึกษาเปรียบเทียบและผลกระทบต่อ ผลการดำเนินงานของกิจการ. *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 40(1), 77-92.
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2564). *รายงานภาวะเศรษฐกิจไทย ปี 2563*. <https://www.bot.or.th/content/dam/bot/documents/th/thai-economy/the-state-ofthai-economy/annual-report/annual-econ-report-th-2563.pdf>
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2563). *หลักการของการบัญชีบริหาร (Management Accounting Principles)*. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/126276>
- ธีระ เท็ดพุทธธรรม. (2562). ตัวกำหนดการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่มีต่อผลการดำเนินงานการบริหารด้านการเงินของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย. *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 25(2), 27-36.
- พิมพ์วิมล มะณีวงศ์. (2563). การตัดสินใจยอมรับระบบบัญชีต้นทุนประกอบอาชีพกับการยกระดับศักยภาพของเกษตรกรผู้ปลูกมะพร้าวในจังหวัดประจวบคีรีขันธ์. *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 26(4), 69-79.
- ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร. (2556). Sarbanes-Oxley Act และการกำกับดูแลกิจการในต่างประเทศสู่ธรรมาภิบาลในประเทศไทย. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 35(4), 92-119.
- เมชยา ทำพิมาย. (2566). ปัจจัยของระบบบัญชีการเงินการคลังภาครัฐที่มีต่อความสำเร็จ ในการบริหารงานของมหาวิทยาลัยราชภัฏ. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนครพนม*, 13(2), 114-132.
- วรกร ภูมิวิเศษ และ มัทนชัย สุทธิพันธุ์. (2566). บทบาทตัวแปรคั่นกลางของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ต่อความสัมพันธ์ ระหว่างองค์ประกอบคณะกรรมการและผลการดำเนินงานทางการเงินของสถานประกอบการอุตสาหกรรมสีเขียวในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ*, 15(2), 112-129.

- วิริยา จงรัชชัศัตย์. (2562). การจัดสรรต้นทุนสิ่งแวดล้อมไปยังต้นทุนผลิตภัณฑ์. *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 25(2), 130-142.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. *วารสารนักบริหาร*, 34(1), 60-68.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2558). หลักการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่เหนือกว่าย่อมส่งผลสำเร็จต่อองค์กรธุรกิจขึ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยธนบุรี*, 9(20), 9-23.
- อนูธิดา ประเสริฐศักดิ์. (2558). การใช้สารสนเทศทางการบัญชีเพื่อการบริหารงานองค์กร. *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 21(3), 355-366.
- อาภากร พูลทรัพย์, ฐิติวรดา แสงสว่าง, และ พรรณนภา เชื้ออบาง. (2566). การจัดการบัญชีทรัพยากรมนุษย์และนโยบายผู้บริหารที่มีต่อความพึงพอใจของพนักงาน: กรณีศึกษาบริษัท คักดีสยาม ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน). *วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน*, 29(3), 80-93.
- American Institute of Certified Public Accountants & Chartered Institute of Management Accountants. (2022). *Management accounting practice areas*. <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/management-accounting-practice-areas>
- Chen, C. X., Gao, Y., Wang, Y., & Xue, S. (2020). Tailoring the weights on objective versus subjective performance measures between top management and middle managers: Evidence from performance-based equity incentive plans. *Journal of Management Accounting Research*, 32(3), 49-70.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Zeng, J. J. (2020). Is it a home run? measuring relative citation rates in accounting research. *Accounting Horizons*, 34(1), 67-91.
- Kapiyangoda, K., & Gooneratne, T. (2021). Management accounting research in family businesses: A review of the status quo and future agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(3), 352-372.
- Klaprabchone, K., Phadoongsitthi, M., Saraphat, S., Sincharoonsak, T., Sophaphan, P., Chuaychoo, M., & Chammuangpakand, W. (2018). Environmental management accounting practice contributing to organization sustainability among ISO 14001 certified listed companies of SET. *Asian Administration & Management Review*, 1(1), 76-83.
- McAdam, R., Miller, K., & McSorley, C. (2019). Towards a contingency theory perspective of quality management in enabling strategic alignment. *International Journal of Production Economics*, 207, 195-209.
- Pedroso, E., & Gomes, C. F. (2024). The current role of management accounting: Paradigm shift and future challenges. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(1), 307-333.
- Pereira, V., & Bamel, U. (2021). Extending the resource and knowledge based view: A critical analysis into its theoretical evolution and future research directions. *Journal of Business Research*, 132, 557-570.

- Plečnik, J. M., & Wang, S. (2021). Top management team intrapersonal functional diversity and tax avoidance. *Journal of Management Accounting Research*, 33(1), 103-128.
- Stormi, K. T., Laine, T., & Korhonen, T. (2019). Agile performance measurement system development: An answer to the need for adaptability?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(2), 231-256.
- Vitolla, F., Raimo, N., & Rubino, M. (2020). Board characteristics and integrated reporting quality: An agency theory perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(2), 1152-1163.

