Received: February 6, 2025
Revised: March 12, 2025
Accepted: August 20, 2025

KKBS JOURNAL of Business Administration and Accountancy
วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น
ปีที่ 9 ฉบับที่ 2 พฤษภาคม - สิงหาคม 2568 Volume 9 Number 2 May - August 2025

อิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง

The Effect of Contemporary Management Accounting on Competitive Advantage through Market Capability as a Mediator

สมเกียรติ์ ฉายพระพักตร์[1] สรียา วิจิตรเสถียร[2*]
Somkiat Chayprapak Sareeya Wichitsathian

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัย ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง โดยเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 193 บริษัท ทำการทดสอบสมมติฐานด้วยแบบจำลองสมการโครงสร้างกำลังสองน้อยที่สุดบางส่วน ผลการวิจัย พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัยมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสามารถทางการตลาด นอกจากนั้น ยังพบว่า ความสามารถทางการตลาดมีบทบาทเป็นตัวแปรคั่นกลางสมบูรณ์ของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีอิทธิพลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าการบัญชีบริหารร่วมสมัยมีความสำคัญต่อความสามารถทางการตลาด ส่งผลต่อการเพิ่มขีดความสามารถทางการแข่งขันให้กิจการได้

คำสำคัญ: การบัญชีบริหารร่วมสมัย ความสามารถทางการตลาด ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

Abstract

The study examines the effects of contemporary management accounting on competitive advantage through market capability as a mediator. The data were collected by using questionnaires from 193 companies listed on the Stock Exchange of Thailand. The hypothesis was tested using a partial least squares structural equation model (PLS-SEM). The results revealed that contemporary management accounting has a direct positive effect on market capability. In addition, market capability plays a role as a full mediator of contemporary management accounting that affects competitive advantage. The results of the research show that contemporary management accounting is important to market capability, which affects the increase of competitive capability of the business.

Keywords: Contemporary management accounting, Market capability, Competitive advantage

[1] นักศึกษา สำนักวิชาเทคโนโลยีสังคม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี
Graduate Student, Institute of Social Technology, Suranaree University of Technology
[2] ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สำนักวิชาเทคโนโลยีสังคม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี
Assistant Professor, Institute of Social Technology, Suranaree University of Technology
* Corresponding Author e-mail: sareeya@sut.ac.th

บทนำ

ท่ามกลางสภาพแวดล้อมการแข่งขันทางธุรกิจในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ซึ่งเกิดจากหลายปัจจัย อาทิเช่น การแข่งขันระดับโลกและการเปลี่ยนแปลงด้านเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยี การแข่งขันด้านนวัตกรรม การเปลี่ยนแปลงด้านกฎหมายและนโยบายภาครัฐ การเปลี่ยนแปลงด้านสังคมและวัฒนธรรม การเปลี่ยนแปลงด้านสิ่งแวดล้อม พฤติกรรมผู้บริโภคที่เปลี่ยนไป ปัจจัยเหล่านี้ทำให้อุตสาหกรรมต่าง ๆ เกิดการแข่งขันอย่างรุนแรง นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Duah et al., 2024) ดังนั้น กิจการจำเป็นต้องบริหารจัดการองค์กรเป็นอย่างดี เพื่อรับมือและปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน และอยู่รอดได้ในระยะยาว (Bintara et al., 2023) โดยความได้เปรียบทางการแข่งขัน เกิดจากการนำทรัพยากรและความสามารถที่มีอยู่ภายในกิจการมาประยุกต์ใช้ในการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม สนับสนุน ส่งเสริม และผลักดันให้กิจการมีการดำเนินงานและบริหารงานจนสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับลูกค้า รักษาความโดดเด่น สามารถเอาชนะคู่แข่งขันในตลาดที่มีการแข่งขันสูงได้ (Atmaja et al., 2024)

การบัญชีบริหารร่วมสมัย (Contemporary Management Accounting) เป็นการจัดหาและวิเคราะห์ข้อมูลการบัญชีบริหาร ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ตลาด ลูกค้า และคู่แข่งขัน เพื่อใช้ในการพัฒนาและติดตามกลยุทธ์ทางธุรกิจ เป็นข้อมูลที่มีคุณลักษณะพิเศษและเป็นการเฉพาะ ที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลง มีลักษณะสำคัญ ได้แก่ มุ่งเน้นการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมและตลาด มุ่งเน้นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับคู่แข่งขัน และมุ่งเน้นการนำเสนอข้อมูลในระยะยาวและการมองไปในอนาคต ครอบคลุมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ การบัญชีตลาด การบัญชีคู่แข่งขัน การบัญชีนวัตกรรม และการบัญชีสารสนเทศ (Nga, 2023; Oyewo, 2021) ในขณะที่ความสามารถทางการตลาด (Market Capability) นั้น เป็นความสามารถในการดำเนินงานด้านการตลาดของกิจการ ซึ่งเกิดจากการประยุกต์ใช้องค์ความรู้ เทคโนโลยี และทรัพยากรที่มีอยู่ เพื่อพัฒนาสินค้าและบริการให้มีความเป็นมาตรฐานและความเป็นสากล บ่งบอกถึงความมีเอกลักษณ์เฉพาะตัวเหนือกว่าคู่แข่งขัน ทั้งในด้านคุณภาพ ราคา ความง่ายในการใช้งาน หรือการรับรู้ประโยชน์จนเป็นที่ยอมรับของลูกค้าและตลาด (Duah et al., 2024)

การบัญชีบริหารร่วมสมัย ถือว่าเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่าต่อการดำเนินธุรกิจและการแข่งขันอย่างแท้จริง โดยจากทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource Based View; RBV) ซึ่งเป็นทฤษฎีที่กล่าวถึงการบริหารจัดการทรัพยากรภายในองค์กร เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน ที่มุ่งเน้นการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันด้วยการจัดการทรัพยากรที่องค์กรครอบครองอยู่ โดยการใช้ความรู้ และความสามารถของผู้บริหาร ในการใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม (Barney et al., 2021) ดังนั้น ผู้บริหารจึงใช้การบัญชีบริหารร่วมสมัย ซึ่งเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่า ในการกำหนดทิศทางการดำเนินงาน การวางแผนเชิงกลยุทธ์ ควบคุม การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Phornlaphatrachakorn & Na-Kalasindhu, 2020) โดยการนำข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัย มาบูรณาการร่วมกับข้อมูลด้านอื่น ๆ โดยเฉพาะการบูรณาการร่วมกับข้อมูลด้านการตลาด และข้อมูลของคู่แข่งขัน ทำให้กิจการสามารถประเมินโอกาสและความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการแข่งขันทางธุรกิจ เพื่อวางแผนกิจกรรมทางการตลาดหรือกำหนดกลยุทธ์การตลาด นำไปสู่การมีความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง ที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ทันท่วงที ด้วยสินค้าหรือบริการที่มีมาตรฐานและความเป็นสากล มีเอกลักษณ์เฉพาะตัวที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน จนเป็นที่ยอมรับของตลาด ส่งผลต่อการสร้างโอกาสทางการตลาดและสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Kraus et al., 2015; Ngo, 2021)

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการบัญชีบริหารร่วมสมัยเฉพาะในรูปแบบการเป็นแนวคิดในการจัดหาและวิเคราะห์ข้อมูลการบัญชีบริหาร ที่สอดคล้องกับสถานการณ์ภายในและ

สภาพแวดล้อมการแข่งขัน ซึ่งเป็นแนวคิดที่เชื่อมโยงระหว่างนโยบายการดำเนินธุรกิจ กลยุทธ์ทางธุรกิจ และแนวทางการดำเนินงาน สำหรับการนำไปใช้ในการวางแผนกิจกรรมทางการตลาดหรือกำหนดกลยุทธ์การตลาดเพื่อสร้างความสามารถทางการตลาด จนเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีการศึกษาเชิงประจักษ์ที่ทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีบริหารร่วมสมัย ความสามารถทางการตลาด และความได้เปรียบทางการแข่งขัน รวมทั้งการทดสอบบทบาทการเป็นตัวแปรคั่นกลางของความสามารถทางการตลาดที่มีต่อการบัญชีบริหารร่วมสมัยกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน จึงเกิดเป็นคำถามการวิจัยว่า 1) การบัญชีบริหารร่วมสมัยส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและความสามารถทางการตลาดอย่างไร 2) ความสามารถทางการตลาด มีบทบาทคั่นกลางของการบัญชีบริหารร่วมสมัยกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน อย่างไร ซึ่งจากช่องว่างของการวิจัยนี้ จะนำไปสู่การวิจัยเพื่อให้ได้องค์ความรู้ใหม่ ถึงอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัยกับประเด็นทางการตลาด ซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับกิจการในการประยุกต์ใช้ข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัย เพื่อสร้างความสามารถทางการตลาด และสนับสนุน ส่งเสริม ผลักดันให้กิจการเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อทดสอบอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัย ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง

ทบทวนวรรณกรรม

การบัญชีบริหารร่วมสมัย

การบัญชีบริหารร่วมสมัย (Contemporary Management Accounting) เป็นรูปแบบของการบัญชีที่สัมพันธ์กับสถานการณ์ในปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคตของราคาและต้นทุนสินค้าคู่แข่งขันในตลาดซื้อขายสินค้าและส่วนแบ่งตลาดในตลาดเป้าหมาย (Nga, 2023) โดยเป็นการจัดหาและวิเคราะห์ข้อมูลการบัญชีบริหาร ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ตลาด ลูกค้า และคู่แข่งขัน เพื่อใช้ในการพัฒนาและติดตามกลยุทธ์ทางธุรกิจ ที่ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลเหล่านี้มาใช้ในการติดตามสภาพแวดล้อมทางการแข่งขัน การวางแผนการดำเนินงาน และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และผลักดันให้กิจการมีความได้เปรียบทางการแข่งขันที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน (Phornlaphatrachakorn, 2019)

การบัญชีบริหารร่วมสมัย ถูกนำมาใช้ในกิจการเนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ทำให้การบัญชีบริหารแบบดั้งเดิม (Traditional Management Accounting) ที่ส่วนใหญ่จัดเตรียมข้อมูลทางการบัญชีโดยมุ่งเน้นการดำเนินงานภายในและการใช้ข้อมูลในอดีตเพื่อการตัดสินใจ ไม่สอดคล้องกับความต้องการใช้ข้อมูลของผู้บริหารที่ต้องการให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่วางแผนและกำหนดไว้ เพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าและตลาดได้ในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีการแข่งขันรุนแรง (Kumar Dahal, 2022) ดังนั้น การบัญชีบริหารร่วมสมัย จึงเป็นวิธีการบัญชีที่ให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์และบูรณาการข้อมูล เพื่อจัดการธุรกิจและการแข่งขันและใช้ในการพัฒนากลยุทธ์การดำเนินงาน ให้มีความได้เปรียบทางการแข่งขัน มีผลลัพธ์การดำเนินงานที่ดี และเจริญเติบโตในระยะยาว (Oyewo, 2022)

ในการวิจัยนี้ ได้กำหนดลักษณะข้อมูลของการบัญชีบริหารร่วมสมัย คือ มุ่งเน้นการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมและตลาด มุ่งเน้นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับคู่แข่งขัน และมุ่งเน้นการนำเสนอข้อมูลในระยะยาวและการมองไปในอนาคต (Nga, 2023; Oyewo, 2021) ครอบคลุมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ 1) การบัญชีตลาด เป็นการรวบรวมข้อมูลที่สัมพันธ์กับสถานการณ์ทางการตลาดและลูกค้าในแต่ละตลาด 2) การบัญชีคู่แข่งขัน เป็นการ

รวบรวมข้อมูลที่สัมพันธ์กับสภาวะการแข่งขัน 3) การบัญชีนวัตกรรม เป็นการรวบรวมข้อมูลที่สัมพันธ์กับการวางแผนการดำเนินงาน กลยุทธ์ทางธุรกิจ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และ 4) การบัญชีสารสนเทศ เป็นการรวบรวมข้อมูลที่สัมพันธ์กับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจทั้งภายในและภายนอกกิจการ

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Competitive Advantage) เป็นกลยุทธ์ทางธุรกิจด้านสภาพแวดล้อมการแข่งขันของกิจการ ที่ทำให้สินค้าหรือบริการแตกต่างและดีกว่ากิจการอื่น (Martínez-Falcó et al., 2024) ซึ่งเกิดจากการนำทรัพยากรที่มีอยู่ภายในกิจการ มาใช้ในการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม (Atmaja et al., 2024) และเป็นความสามารถของกิจการในการสร้างและรักษาตำแหน่งทางธุรกิจที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน ช่วยให้กิจการอยู่รอดคงอยู่ ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการแข่งขันรุนแรง มีผลลัพธ์การดำเนินงานที่ดี และมีการเติบโตอย่างยั่งยืนในระยะยาว (Ekkaphol & Wichitsathian, 2024) กิจการสามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ในลักษณะต่าง ๆ อาทิเช่น การสร้างความได้เปรียบด้านต้นทุน (Cost Leadership) ด้วยการกำหนดต้นทุน/ราคาของสินค้าหรือบริการที่ต่ำกว่าคู่แข่งขัน หรือการสร้างความแตกต่าง (Differentiation) ของสินค้าหรือบริการ ด้วยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่มีคุณภาพ มีขั้นตอนในการส่งมอบที่รวดเร็วและน่าเชื่อถือ รวมถึงการจัดหาสินค้าหรือบริการได้หลากหลายตามความต้องการของลูกค้า เป็นต้น (Martínez-Falcó et al., 2024)

ความสามารถทางการตลาด

ความสามารถทางการตลาด (Market Capability) เป็นความสามารถในการดำเนินงานด้านการตลาดของกิจการ ซึ่งเกิดจากการประยุกต์ใช้องค์ความรู้ เทคโนโลยี และทรัพยากรที่มีอยู่ เพื่อพัฒนาสินค้าและบริการให้มีความเป็นมาตรฐานและความเป็นสากล บ่งบอกถึงความมีเอกลักษณ์เฉพาะตัวเหนือกว่าคู่แข่งขัน ทั้งในด้านคุณภาพ ราคา ความง่ายในการใช้งาน หรือการรับรู้ประโยชน์จนเป็นที่ยอมรับของลูกค้าและตลาด (Duah et al., 2024) นอกจากนั้น ยังเป็นเครื่องมือทางการตลาดที่สำคัญ ที่กิจการใช้สร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างกิจการกับลูกค้า และใช้ในการปรับปรุงคุณภาพการบริการ (Chiang et al., 2014)

การวิจัยในอดีต พบว่า มีการนำข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัย มาบูรณาการร่วมกับข้อมูลด้านการตลาดและข้อมูลของคู่แข่งขัน ทำให้กิจการสามารถประเมินโอกาสและความเสี่ยงในการแข่งขันทางธุรกิจ เพื่อใช้ในการวางแผนการดำเนินงานด้านการตลาดและกำหนดกลยุทธ์การตลาด ทำให้กิจการสามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้อย่างทันท่วงที ส่งผลต่อการสร้างโอกาสทางการตลาดและความสำเร็จแก่กิจการ โดยการตอบสนองความต้องการของลูกค้าด้วยสินค้าหรือบริการที่มีความเป็นมาตรฐานและความเป็นสากล มีเอกลักษณ์เฉพาะตัวที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน จนเป็นที่ยอมรับของตลาด และนำไปสู่สร้างความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง (Kraus et al., 2015; Ngo, 2021) รวมถึงมีการนำข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัยมาบูรณาการร่วมกับข้อมูลอื่น อาทิเช่น ข้อมูลด้านเทคโนโลยี ข้อมูลด้านนวัตกรรม เป็นต้น ทำให้กิจการมีความสามารถและตำแหน่งทางการแข่งขันที่โดดเด่น จนเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Ekkaphol & Wichitsathian, 2024) ดังนั้น จึงนำไปสู่การกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

H_1: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน

H_2: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความสามารถทางการตลาด

นอกจากนั้น การวิจัยในอดีต พบว่า ความสามารถทางการตลาด มีความสำคัญต่อการสร้างโอกาสทางการตลาดและสำเร็จแก่กิจการ กิจการที่มีความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง สามารถตอบสนองต่อความ

ต้องการของลูกค้าได้อย่างทันท่วงที ทำให้เป็นที่พึงพอใจแก่ลูกค้า เกิดการยอมรับของลูกค้า และความภักดีที่ลูกค้ามีต่อกิจการมากขึ้น นำไปสู่ความเต็มใจจ่ายและกลับมาซื้อซ้ำในสินค้าและบริการของกิจการ ส่งผลให้มีความได้เปรียบทางการแข่งขัน และสร้างมูลค่าเพิ่มแก่กิจการในระยะยาว (Miocevic et al., 2022; Phornlaphatrachakorn et al., 2020) ดังนั้น จึงนำไปสู่การกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

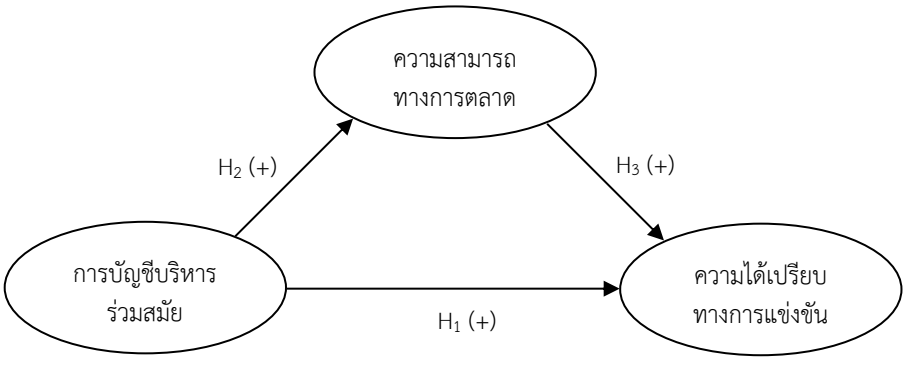
H_3: ความสามารถทางการตลาด มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน

บทบาทการเป็นตัวแปรคั่นกลางของความสามารถทางการตลาด ที่มีต่อการบัญชีบริหารร่วมสมัยกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ปัจจุบันสถานการณ์ที่สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ มีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง มีการแข่งขัน และเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็ว กิจการต้องหาวิธีการในการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารจัดการองค์กร โดยวิธีการดังกล่าวต้องสามารถสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และใช้ในการวางแผน ควบคุม ติดตามผลการดำเนินงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล (Nga, 2023) การวิจัยในอดีต พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัย เป็นวิธีการทางการบัญชีบริหาร ที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหาร ให้ข้อมูลที่ช่วยส่งเสริมให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน และสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการ (Alamri, 2018) อย่างไรก็ตาม การวิจัยในอดีต พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัย ไม่สามารถทำให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ โดยตรง เนื่องจากเป็นเพียงวิธีในการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เพื่อนำไปใช้ในการวางแผนกิจกรรมดำเนินงาน และกำหนดกลยุทธ์ทางธุรกิจที่เหมาะสมก่อน จึงส่งผลให้ผลลัพธ์ในการดำเนินงานของกิจการดีขึ้น และเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Thapayom, 2019) การบัญชีบริหารร่วมสมัย เป็นทรัพยากรที่มีคุณค่าที่อยู่ภายในกิจการ ที่มีความเชื่อมโยงและสัมพันธ์กับความสามารถทางการตลาด และความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยการบัญชีบริหารร่วมสมัยทำหน้าที่สนับสนุนข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการสร้างความสามารถทางการตลาด โดยบูรณาการข้อมูลทางการบัญชีบริหารเชิงลึก ทั้งสภาพแวดล้อม การวางแผนการเงินเชิงกลยุทธ์ สถานการณ์ทางธุรกิจภายนอก ข้อมูลที่ไม่ได้เป็นตัวเงินและข้อมูลภายในอื่น กับข้อมูลทางการตลาด เพื่อนำไปวางแผนการดำเนินงานทางการตลาดและกำหนดกลยุทธ์การตลาด สนับสนุน ส่งเสริม และผลักดันให้มีความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Kraus et al., 2015) ดังนั้น จึงนำไปสู่การกำหนดสมมติฐาน ดังนี้

H_4: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางอ้อมต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง

จากการทบทวนวรรณกรรม และการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารร่วมสมัย ความสามารถทางการตลาด และความได้เปรียบทางการแข่งขัน จึงได้กรอบแนวคิดของการวิจัยครั้งนี้ ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมี 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ประกอบด้วย เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร สินค้าอุปโภคบริโภค ธุรกิจการเงิน สินค้าอุตสาหกรรม อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ทรัพยากร บริการ และเทคโนโลยี รวมจำนวนทั้งสิ้น 852 บริษัท อย่างไรก็ตาม ประชากรที่ใช้ในการวิจัยไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน และบริษัทในหมวดธุรกิจกองทุนรวม อสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง เนื่องจากเป็นหมวดธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์การดำเนินงานเพื่อการระดมเงินทุนจากนักลงทุนที่ต้องการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์การดำเนินงานแตกต่างบริษัทอื่น

กลุ่มตัวอย่างที่เลือกมาศึกษาในครั้งนี้ ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างตามความน่าจะเป็น (Probability Sampling) ด้วยวิธีการเลือกตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Sampling) โดยมีผู้ให้ข้อมูลหลัก (Key Informant) ได้แก่ ผู้บริหารสูงสุดของฝ่ายบัญชี อาทิเช่น ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี หรือผู้จัดการฝ่ายบัญชี เป็นต้น การวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์ผลการวิจัยและการทดสอบสมมติฐานด้วยแบบจำลองสมการโครงสร้างกำลังสองน้อยที่สุดบางส่วน (Partial Least Squares Structural Equation Modeling; PLS-SEM) ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมกรณีที่มีจำนวนของตัวแปรแฝง (Latent Variable) น้อยกว่าหรือเท่ากับ 7 ตัวแปร ควรมีตัวอย่างน้อยที่สุด จำนวน 150 ตัวอย่าง (Hair et al., 2019) ซึ่งในการวิจัยนี้มีตัวแปรแฝง จำนวน 3 ตัวแปร ได้แก่ ตัวแปรแฝงการบัญชีบริหารร่วมสมัย ตัวแปรแฝงความสามารถทางการตลาด และตัวแปรแฝงความได้เปรียบทางการแข่งขัน ดังนั้น ขนาดของกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยนี้ ควรมีจำนวนอย่างน้อย 150 ตัวอย่าง ผู้วิจัยทำการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ โดยกำหนดระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงเดือนสิงหาคม – พฤศจิกายน พ.ศ. 2567 หลังจากส่งจดหมายไปในครั้งแรก 45 วัน พบว่า จำนวนของแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่เหมาะสม จึงได้ส่งจดหมายเพื่อติดตามอีกครั้ง หลังจากติดตามแล้วผู้วิจัยได้แบบสอบถามตอบกลับและสามารถนำมาใช้ได้รวมจำนวนทั้งสิ้น 193 ชุด จึงเพียงพอสำหรับการวิเคราะห์ผลการวิจัยด้วยแบบจำลองสมการโครงสร้างกำลังสองน้อยที่สุดบางส่วน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ในรูปแบบของการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งมีลักษณะเป็นข้อคำถามปลายปิด แบบมาตราส่วนประมาณค่า (Ratting Scale) เป็นมาตรวัดอันตรภาค (Interval Scale) แบ่งเป็น 5 ระดับแบบลิเคิร์ท (Likert Scale) แสดงถึงระดับความคิดเห็นในแต่ละข้อคำถาม จากระดับ 1 เห็นด้วยน้อยที่สุด ถึงระดับ 5 เห็นด้วยมากที่สุด ยกเว้นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลทั่วไปของบริษัท เป็นมาตรวัดนามบัญญัติ (Nominal Scale) ผู้วิจัยได้พัฒนาแบบสอบถามโดยปรับปรุงข้อคำถามจากการทบทวนงานวิจัยในอดีต ดังนี้ ตัวแปรการบัญชีบริหารร่วมสมัย จำนวน 18 ข้อ ปรับปรุงข้อคำถามจากงานวิจัยของ (Lachmann et al., 2013; Phornlaphatrachakorn & Na-Kalasindhu, 2020; Rashid et al., 2020) ตัวแปรความสามารถทางการตลาด จำนวน 9 ข้อ ปรับปรุงข้อคำถามจากงานวิจัยของ (Chiang et al., 2014; Hung et al., 2022; Jayachandran et al., 2004; Rezaei et al., 2023) ตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน จำนวน 5 ข้อ ปรับปรุงข้อคำถามจากงานวิจัยของ (Ekkaphol & Wichitsathian, 2024; YahiaMarzouk & Jin, 2022)

การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

การทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยการประเมินความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย (Index of Item-Objective Congruence; IOC) จากผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยนี้ จำนวน 5 ท่าน พบว่า ค่าดัชนีวัดความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย (IOC) แต่ละข้อคำถามอยู่ระหว่าง 0.60 – 1.00 ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ คือ มีค่ามากกว่า 0.50 แสดงว่าข้อคำถามมี

ความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย (Rovinelli & Hambleton, 1977) หลังจากนั้นทำการทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยนำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับกลุ่มบริษัทจำกัด ซึ่งไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ชุด และนำค่าที่ได้มาวิเคราะห์เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค (Cronbach's Alpha Coefficient) ผลการวิเคราะห์ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค ทุกตัวแปรมีค่ามากกว่า 0.70 (Hair et al., 2019) โดยตัวแปรการบัญชีบริหารร่วมสมัย มีค่าเท่ากับ 0.918 ตัวแปรความสามารถทางการตลาด มีค่าเท่ากับ 0.858 และตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน มีค่าเท่ากับ 0.836 แสดงว่าแบบสอบถามที่พัฒนาขึ้นมีความน่าเชื่อถือ สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลการวิจัยได้

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้มีรูปแบบการวิจัยเชิงสำรวจ ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล กำหนดระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงเดือนสิงหาคม – พฤศจิกายน พ.ศ. 2567 โดยการส่งแบบสอบถามการวิจัยถึงบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทางไปรษณีย์ เพื่อขอความอนุเคราะห์ตอบแบบสอบถามการวิจัย และกำหนดให้ส่งแบบสอบถามกลับคืนผู้วิจัยทางไปรษณีย์ หรือสแกน QR Code เพื่อทำแบบสอบถามออนไลน์

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติเชิงพรรณา (Descriptive Statistic) ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) เพื่อประเมินระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างที่มีต่อตัวแปรแต่ละตัว

2. สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistic) ได้แก่

2.1 การทดสอบความคลาดเคลื่อนจากการไม่ตอบแบบสอบถาม (Non-response bias) ใช้สำหรับทดสอบค่าความแตกต่างระหว่างกลุ่มของผู้ที่ตอบแบบสอบถามก่อนและผู้ที่ตอบแบบสอบถามหลัง โดยใช้สถิติ t-test

2.2 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ (Exploratory Factor Analysis; EFA) ใช้สำหรับทดสอบความสอดคล้องของข้อคำถามการวิจัย ว่ามีความเหมาะสมและมีความสัมพันธ์กันในกลุ่มตัวแปรสังเกตได้

2.3 การวิเคราะห์แบบจำลองสมการโครงสร้างกำลังสองน้อยที่สุดบางส่วน (Partial Least Squares Structural Equation Modeling; PLS-SEM) ใช้สำหรับทดสอบสมมติฐานการวิจัย เนื่องด้วยเป็นวิธีการทางสถิติที่มีความยืดหยุ่น ที่สามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์กรณีที่ข้อมูลไม่มีการแจกแจงปกติได้ โดยให้ผลลัพธ์ของการพยากรณ์ที่เที่ยงตรงและแม่นยำ และเป็นที่ยอมรับให้นำมาใช้ในงานวิจัยทางด้านบริหารธุรกิจ (Hair et al., 2019) ในการวิเคราะห์ข้อมูลจะดำเนินการ 2 ขั้นตอน 1) การวิเคราะห์โมเดลการวัด (Assessment of the Measurement Model) และ 2) การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Assessment of the Structural Model) โดยใช้เทคนิค Bootstrapping

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น

เริ่มต้นด้วยการทดสอบความคลาดเคลื่อนจากการไม่ตอบแบบสอบถาม เป็นการเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ระหว่างแบบสอบถามที่ตอบกลับก่อนและแบบสอบถามที่ตอบกลับหลัง โดยต้องไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) ซึ่งทำการทดสอบโดยใช้สถิติ t-test ตามคำแนะนำของ Armstrong and Overton (1977) ในการวิจัยนี้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างของประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม และระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ ผลการทดสอบไม่พบความแตกต่างระหว่างกลุ่มที่ตอบกลับแบบสอบถามก่อนและกลุ่มที่ตอบกลับแบบสอบถามหลัง ทั้งประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม และระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ โดยประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม มีค่า $t = 1.076$, $p > 0.05$ และ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ มีค่า $t = -0.344$,

$p > 0.05$ แสดงว่าไม่มีความคลาดเคลื่อนจากการไม่ตอบแบบสอบถาม ดังนั้น ข้อมูลที่เก็บรวบรวมมีความเหมาะสมและสามารถนำมาใช้ในการวิจัยครั้งนี้ได้

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ คิดเป็นร้อยละ 21.76 มีระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจมาแล้วมากกว่า 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 77.72 และมีจำนวนพนักงานน้อยกว่า 500 คน คิดเป็นร้อยละ 44.04

การวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย พบว่า ตัวแปรการบัญชีบริหารร่วมสมัย มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.36 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 0.53 อยู่ในระดับเห็นด้วยมากที่สุด ตัวแปรความสามารถทางการตลาด ค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.36 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 0.53 อยู่ในระดับเห็นด้วยมากที่สุด และตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน ค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.91 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานอยู่ที่ 0.67 อยู่ในระดับเห็นด้วยมาก

นอกจากนั้น เนื่องจากข้อคำถามที่ใช้ในการวิจัย มีการพัฒนาโดยปรับปรุงจากการทบทวนงานวิจัยในอดีตให้เข้ากับบริบทของการวิจัยครั้งนี้ จึงทำการทดสอบความสอดคล้องของข้อคำถามว่ามีความเหมาะสมและมีความสัมพันธ์กันในกลุ่มของตัวแปรสังเกตได้ โดยการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ (EFA) และพิจารณาจากค่า Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) > 0.50, ค่า p-value ของ Bartlett's Test of Sphericity < 0.05 และค่า Eigen values ≥ 1 (Hair et al., 2019) จากการทดสอบ แสดงในตารางที่ 1 พบว่า ทุกค่าเป็นไปตามเกณฑ์ แสดงว่าข้อคำถามมีความเหมาะสมและมีความสัมพันธ์กันในกลุ่มของตัวแปรสังเกตได้

ตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ

Construct	KMO	Bartlett's Test of Sphericity	Eigen values
การบัญชีบริหารร่วมสมัย	0.915	0.000*	8.801
ความสามารถทางการตลาด	0.886	0.000*	5.205
ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	0.819	0.000*	3.261

* นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Hair et al., 2019)

ในการวิจัยนี้ มีรูปแบบการสำรวจภาคตัดขวาง (Cross-Sectional Survey) ดังนั้น เพื่อป้องกันปัญหาซึ่งจะส่งผลกระทบสู่ผลการวิเคราะห์ข้อมูล คือ มีผลการวิเคราะห์ที่คลาดเคลื่อน จึงได้ทำการทดสอบความเอนเอียง (Bias) ของความแปรปรวนจากคุณลักษณะร่วมของวิธีการวัด (Common Method Variance; CMV) โดยการทดสอบ Harman's Single Factor Test ผลการทดสอบ พบว่า ค่าความแปรปรวนที่อธิบายโดย Single Factor มีค่าเท่ากับร้อยละ 41.43 ซึ่งน้อยกว่าร้อยละ 50 แสดงว่าไม่มีปัญหาความเอนเอียงของความแปรปรวนจากคุณลักษณะร่วมของวิธีการวัดเกิดขึ้น (Podsakoff et al., 2003)

และได้ทำการทดสอบความเป็นอิสระกันของตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) ผลการทดสอบ พบว่า Variance Inflation Factor (VIF) มีค่าระหว่าง 1.000 - 1.648 ซึ่งน้อยกว่า 3.33 (Kock, 2015) แสดงว่าไม่เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) หรือการที่ชุดตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองในระดับสูง แสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงผล Inner Variance Inflation Factor Value

	การบัญชีบริหารร่วมสมัย	ความสามารถทางการตลาด	ความได้เปรียบทางการแข่งขัน
การบัญชีบริหารร่วมสมัย	-	1.000	1.648
ความสามารถทางการตลาด	-	-	1.648
ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	-	-	-

การวิเคราะห์โมเดลการวัด

เริ่มต้นด้วยการประเมินความเชื่อมั่นของตัวแปรสังเกตได้ (Indicator Reliability) โดยพิจารณาจากค่าน้ำหนักองค์ประกอบ (Outer Loading or Factor Loading) ควรมีค่าตั้งแต่ 0.708 ขึ้นไป (Hair et al., 2019) ผลการทดสอบ พบว่า ค่าน้ำหนักองค์ประกอบ มีค่าระหว่าง 0.678 – 0.927 โดยค่าน้ำหนักองค์ประกอบของตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน 1 ค่า ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ (Outer Loading = 0.678) แต่เมื่อพิจารณาจากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ (EFA) และค่าเฉลี่ยความแปรปรวนที่สกัดได้ (AVE) ในภาพรวมผ่านเกณฑ์การทดสอบ ดังนั้น การวิจัยนี้จึงไม่ตัดตัวแปรบ่งชี้นั้นออกจากองค์ประกอบของตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน (Ekkaphol & Wichitsathian, 2024) ถัดไปเป็นการประเมินความสอดคล้องภายในของตัวแปรสังเกตได้ (Internal Consistency Reliability) โดยพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค (Cronbach's Alpha Coefficient) และค่าความเชื่อมั่นเชิงองค์ประกอบ (Composite Reliability; CR) ผลการทดสอบ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค มีค่าระหว่าง 0.801 – 0.865 และค่าความเชื่อมั่นเชิงองค์ประกอบ มีค่าระหว่าง 0.894 – 0.909 ซึ่งทั้งคู่มากกว่า 0.70 (Hair et al., 2019) และการประเมินความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (Convergent Validity) โดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ยความแปรปรวนที่สกัดได้ (Average Variance Extracted; AVE) มีค่าระหว่าง 0.651 – 0.834 ซึ่งมากกว่า 0.50 (Hair et al., 2019) แสดงให้เห็นว่าตัวชี้วัดในแต่ละองค์ประกอบมีความสอดคล้องและเหมาะสมในการวัดตัวแปรแฝงนั้น ๆ แสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลการวัด

Constructs	Item	Outer loadings	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
การบัญชีบริหารร่วมสมัย	CMA1	0.836	0.843	0.894	0.678
	CMA2	0.779			
	CMA3	0.845			
	CMA4	0.833			
ความสามารถทางการตลาด	MC1	0.899	0.801	0.909	0.834
	MC2	0.927			
ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	CA1	0.817	0.865	0.903	0.651
	CA2	0.678			
	CA3	0.878			
	CA4	0.851			
	CA5	0.798			

นอกจากนั้น ในการวิเคราะห์โมเดลการวัด ต้องทำการประเมินความเที่ยงตรงเชิงจำแนก (Discriminant Validity) ซึ่งเป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง โดยพิจารณาจากค่า Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) ควรมีค่าน้อยกว่า 0.90 หรือพิจารณาจากค่ารากที่สองของค่าเฉลี่ยความแปรปรวนที่สกัดได้ควรมีค่ามากกว่าค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง (Hair et al., 2019) ผลการทดสอบ พบว่า ค่า HTMT มีค่าระหว่าง 0.640 – 0.884 ซึ่งทุกค่าน้อยกว่า 0.90 แสดงในตารางที่ 4 และค่ารากที่สองของค่าเฉลี่ยความแปรปรวนที่สกัดได้ทุกค่ามากกว่าค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง แสดงในตารางที่ 5 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรแฝงของแต่ละองค์ประกอบมีความแตกต่างกัน

ตารางที่ 4 แสดงผล Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

ความเที่ยงตรงเชิงจำแนกระหว่างตัวแปรแฝง	การบัญชีบริหารร่วมสมัย	ความสามารถทางการตลาด	ความได้เปรียบทางการแข่งขัน
การบัญชีบริหารร่วมสมัย	-	-	-
ความสามารถทางการตลาด	0.745	-	-
ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	0.640	0.884	-

ตารางที่ 5 แสดงผล Fornell-Larcker criterion

ความเที่ยงตรงเชิงจำแนกระหว่างตัวแปรแฝง	การบัญชีบริหารร่วมสมัย	ความสามารถทางการตลาด	ความได้เปรียบทางการแข่งขัน
การบัญชีบริหารร่วมสมัย	**0.823**	-	-
ความสามารถทางการตลาด	0.627	**0.913**	-
ความได้เปรียบทางการแข่งขัน	0.560	0.747	**0.807**

การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง ของการวิจัยนี้ใช้เทคนิค Bootstrapping 5,000 resampling เริ่มต้นด้วยการทดสอบทิศทางของอิทธิพลระหว่างตัวแปรแฝง โดยพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient; β), t statistics และ p-value ผลการทดสอบ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ (β) ทุกเส้นทางมีค่าเป็นบวก โดยการทดสอบอิทธิพลทางตรง (Direct Effect) พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัย ไม่มีอิทธิพลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (β = 0.151, t = 1.949, p > 0.05) **จึงปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 1** ขณะที่การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสามารถทางการตลาด (β = 0.627, t = 12.724, p < 0.001) **จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 2** และ ความสามารถทางการตลาด มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (β = 0.652, t = 10.167, p < 0.001) **จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 3** แสดงในตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 และรูปภาพที่ 2 นอกจากนั้น ในตารางที่ 6 ส่วนที่ 1 ได้แสดงขนาดผลกระทบการพยากรณ์ของตัวแปรแฝง (Effect Size) ซึ่งพิจารณาจากค่า f-square (f^2) ตามเกณฑ์แบ่งขนาดผลกระทบการพยากรณ์ เป็น 3 ช่วง คือ ≥ 0.02 มีผลกระทบการพยากรณ์ขนาดเล็ก, ≥ 0.15 มีผลกระทบการพยากรณ์ขนาดกลาง และ ≥ 0.35 มีผลกระทบการพยากรณ์ขนาดใหญ่ (Hair et al., 2019) ผลการทดสอบ พบว่า เส้นทางที่มีความสัมพันธ์ทางสถิติของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความสามารถทางการตลาด (f^2 = 0.648) และเส้นทางที่มีความสัมพันธ์ทาง

สถิติของความสามารถทางการตลาดที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (f^2 = 0.602) มีผลกระทบการพยากรณ์ขนาดใหญ่ ส่วนเส้นทางที่มีความสัมพันธ์ทางสถิติของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (f^2 = 0.032) มีผลกระทบการพยากรณ์ขนาดกลาง

ในส่วนการทดสอบบทบาทตัวแปรคั่นกลางความสามารถทางการตลาด ของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน จะพิจารณาจาก p-value ของเส้นอิทธิพลทางตรงและเส้นอิทธิพลทางอ้อม เมื่อทั้ง 2 เส้นทาง มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าตัวแปรคั่นกลางนั้นเป็นตัวแปรคั่นกลางบางส่วน (Partial Mediator) หรือถ้าเส้นอิทธิพลทางตรงไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แต่เส้นอิทธิพลทางอ้อมมีนัยสำคัญสถิติ แสดงว่าตัวแปรคั่นกลางนั้นเป็นตัวแปรคั่นกลางสมบูรณ์ (Full Mediator) หรือเมื่อเส้นอิทธิพลทางตรงมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่เส้นอิทธิพลทางอ้อม ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่าตัวแปรคั่นกลางนั้น ไม่เป็นตัวแปรคั่นกลาง (Non-Mediator) (Hair et al., 2019) ผลการทดสอบ พบว่า ความสามารถทางการตลาดมีบทบาทเป็นตัวแปรคั่นกลางสมบูรณ์ (β = 0.409, t = 7.513, p < 0.001) ของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน **จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 4** แสดงในตารางที่ 6 ส่วนที่ 2

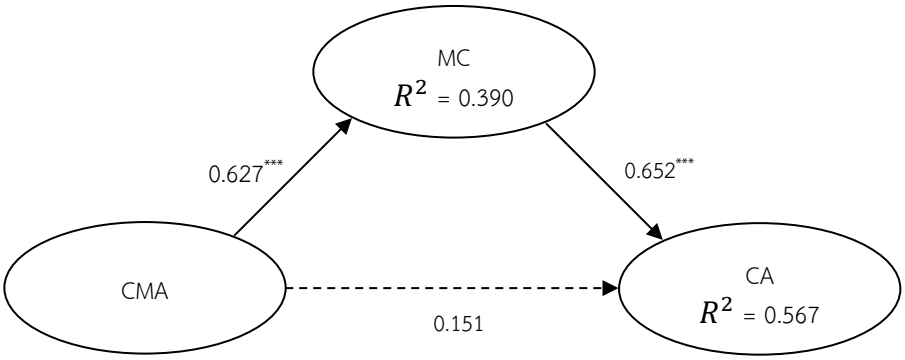
ตารางที่ 6 แสดงผลสัมประสิทธิ์เส้นทาง และผลกระทบการพยากรณ์ของตัวแปรแฝง

ส่วนที่ 1 การทดสอบอิทธิพลทางตรง (Direct effect test)

Hypothesis	Path coefficient (β)	T statistics (|O/STDEV|)	P-values	Effect Size (f^2)	Results
H_1: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน	0.151	1.949	0.051	0.032	**ปฏิเสธ**
H_2: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความสามารถทางการตลาด	0.627	12.724	0.000	0.648	**ยอมรับ**
H_3: ความสามารถทางการตลาด มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวก ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน	0.652	10.167	0.000	0.602	**ยอมรับ**

ส่วนที่ 2 การทดสอบอิทธิพลทางอ้อม (Indirect effect test)

Hypothesis	Path coefficient (β)	T statistics (|O/STDEV|)	P-values	Results
H_4: การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีอิทธิพลทางอ้อม ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง	0.409	7.513	0.000	**ยอมรับ**ตัวแปรคั่นกลางสมบูรณ์



ภาพที่ 2 การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

*** นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001, Adjusted R^2 ≥ 0.25 หมายถึง ความแม่นยำในการพยากรณ์ขนาดเล็ก, ≥ 0.50 หมายถึง ความแม่นยำในการพยากรณ์ขนาดกลาง, ≥ 0.75 หมายถึง ความแม่นยำในการพยากรณ์ขนาดใหญ่ (Hair et al., 2019) หมายเหตุ CMA = การบัญชีบริหารร่วมสมัย MC = ความสามารถทางการตลาด CA = ความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ตารางที่ 7 สัมประสิทธิ์การทำนาย และขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์

การประเมิน	ความสามารถทางการตลาด	ความได้เปรียบทางการแข่งขัน
สัมประสิทธิ์การทำนาย	0.390	0.567
ขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์	0.377	0.295

ตารางที่ 7 เป็นการแสดงค่าสัมประสิทธิ์การทำนาย (Coefficient of Determination; R^2) และขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์ (Predictive Relevance; Q^2) โดยค่าสัมประสิทธิ์การทำนาย (R^2) แสดงถึงความแม่นยำในการพยากรณ์ของตัวแปรทำนาย (Predictor Variable) ที่สามารถอธิบายความแปรผันของตัวแปรตาม (Dependent Variable) ผลการทดสอบ พบว่า สามารถอธิบายความแปรผันของตัวแปรตามความสามารถทางการตลาด ได้ร้อยละ 39.0 และสามารถอธิบายความแปรผันของตัวแปรตามความได้เปรียบทางการแข่งขัน ได้ร้อยละ 56.7

ในส่วนของขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์ (Predictive Relevance; Q^2predict) ทดสอบโดยใช้ PLSpredict ผลการทดสอบ พบว่า ขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์ของตัวแปรความสามารถทางการตลาด เท่ากับ 0.377 และขนาดความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์ของตัวแปรความได้เปรียบทางการแข่งขัน เท่ากับ 0.295 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0 แสดงให้เห็นถึงความเกี่ยวข้องในการทำนายของแบบจำลองระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม (Hair et al., 2019)

อภิปรายผลการวิจัย

ในการทดสอบอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัย ที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาด เป็นตัวแปรคั่นกลาง ถึงแม้ว่าการบัญชีบริหารร่วมสมัย จะไม่ส่งผลโดยตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (ปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 1) แต่ผลการวิจัยกลับ พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัยส่งผลโดยตรงต่อความสามารถทางการตลาด (ยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 2) ก่อน แล้วจึงส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน (ยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 3) ทำให้ความสามารถทางการตลาด มีบทบาทเป็นตัวแปรคั่นกลาง

สมบูรณ์ (Full Mediator) ของการบัญชีบริหารร่วมสมัยกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน (ยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 4) เนื่องจาก ความได้เปรียบทางการแข่งขัน เป็นความสามารถของกิจการที่มีบางสิ่งบางอย่างที่คู่แข่งขันไม่มีหรือสามารถกระทำบางสิ่งบางอย่างที่กิจการอื่นไม่สามารถทำได้ ซึ่งเกิดจากการนำทรัพยากรที่กิจการมีอยู่ไปใช้ในการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ในการวางแผนกิจกรรมดำเนินงานและกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานในรูปแบบต่าง ๆ อาทิเช่น การสร้างความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ การลดต้นทุน เป็นต้น จนทำให้กิจการมีความโดดเด่นเหนือกว่าคู่แข่งขัน (Atmaja et al., 2024) สาเหตุที่การบัญชีบริหารร่วมสมัย ไม่ส่งผลโดยตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน สอดคล้องกับการวิจัยของ Thapayom (2019) และ Ekkaphol and Wichitsathian (2024) ที่พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัย เป็นการจัดหาและวิเคราะห์ข้อมูลการบัญชีบริหาร เพื่อสนับสนุนข้อมูลแก่ผู้บริหารในการวางแผนการดำเนินงานและการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ โดยทำหน้าที่เป็นเครื่องมือเพื่อเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์และวัดผลการดำเนินงานของกิจการ เท่านั้น นอกจากนั้น ยังสอดคล้องกับการวิจัยของ Phornlaphatrachakorn and Jannopat (2021) ที่พบว่า การบัญชีบริหารร่วมสมัย มีบทบาทางอ้อมในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน กล่าวคือ กิจการต้องมีการนำข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัยไปบูรณาการร่วมกับข้อมูลด้านอื่น ๆ อาทิเช่น ข้อมูลด้านการตลาด ข้อมูลของคู่แข่งขัน ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ข้อมูลด้านเทคโนโลยี เป็นต้น ก่อน จึงจะทำให้สามารถประเมินโอกาสและความเสี่ยงทางธุรกิจ เพื่อใช้ในการวางแผนการดำเนินงานและกำหนดกลยุทธ์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ และยังสอดคล้องกับการวิจัยของ Kraus et al. (2015) ที่พบว่า การนำข้อมูลและเครื่องมือการบัญชีบริหารร่วมสมัยมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบูรณาการร่วมกับข้อมูลด้านการตลาดและข้อมูลของคู่แข่งขัน ทำให้สามารถวางแผนกิจกรรมทางการตลาดและกำหนดกลยุทธ์การตลาดได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ด้วยสินค้าหรือบริการที่มีมาตรฐานและเป็นสากล มีเอกลักษณ์เฉพาะตัว จนเป็นที่ยอมรับของตลาด ทำให้มีความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง และมีความได้เปรียบทางการแข่งขันที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน นั่นจึงทำให้การบัญชีบริหารร่วมสมัย ไม่สามารถส่งผลโดยตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน แต่จะส่งผลผ่านความสามารถทางการตลาดนั่นเอง ดังนั้น จากผลการวิจัยที่กล่าวมาข้างต้น สามารถยืนยันอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความสามารถทางการตลาด ที่ช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดศักยภาพทางการแข่งขันอย่างโดดเด่น และมีผลลัพธ์การดำเนินงานทางธุรกิจที่ดี

สรุปผลการวิจัย

การทดสอบอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัยที่มีต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยมีความสามารถทางการตลาดเป็นตัวแปรคั่นกลาง พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีบริหารร่วมสมัย และความสามารถทางการตลาด อยู่ในระดับเห็นด้วยมากที่สุด ส่วนความคิดเห็นเกี่ยวกับความได้เปรียบทางการแข่งขัน อยู่ในระดับเห็นด้วยมาก และยังพบว่าการบัญชีบริหารร่วมสมัยไม่ส่งผลโดยตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน แต่ส่งผลต่อความสามารถทางการตลาดก่อน แล้วจึงส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน แสดงให้เห็นว่าความสามารถทางการตลาด มีบทบาทเป็นตัวแปรคั่นกลางสมบูรณ์ (Full Mediator) ดังนั้น การใช้ข้อมูลการบัญชีบริหารร่วมสมัย กิจการจำเป็นต้องมีการประยุกต์ใช้อย่างถูกต้องและเหมาะสมเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ จึงจะทำให้มีความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันที่เหนือกว่าคู่แข่งขันได้

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้

การนำผลวิจัยไปใช้สำหรับกิจการ ผลการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่าการบัญชีบริหารร่วมสมัยเป็นเครื่องมือที่ช่วยสนับสนุนข้อมูล ในการนำมาใช้เพื่อวางแผนกิจกรรมดำเนินงานหรือกำหนดกลยุทธ์ของกิจการ ดังนั้น ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการจัดหาและวิเคราะห์ข้อมูลการบัญชีบริหาร โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ในการจัดสรรทรัพยากรและงบประมาณ รวมถึงสินทรัพย์ อย่างเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อให้สามารถสร้างและพัฒนาการบัญชีบริหารร่วมสมัยในกิจการที่ดีที่สุดและมีคุณภาพ เพื่อนำไปใช้วางแผนกิจกรรมทางการตลาดหรือกำหนดกลยุทธ์การตลาด เพื่อให้กิจการมีความสามารถทางการตลาดที่แข็งแกร่ง ทำให้มีความได้เปรียบทางการแข่งขันที่เหนือกว่าคู่แข่งขัน

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

สำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป ควรทำการศึกษาอิทธิพลของการบัญชีบริหารร่วมสมัยแบบแยกองค์ประกอบและมีการศึกษาถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์กับการบัญชีบริหารร่วมสมัยและความได้เปรียบทางการแข่งขัน เช่น ความสามารถด้านเทคโนโลยีดิจิทัล สมรรถนะการเรียนรู้ขององค์กร เป็นต้น เพื่อให้ผลการวิจัยมีความครอบคลุมมากยิ่งขึ้น และควรมีการศึกษาในกลุ่มตัวอย่างที่มีความเฉพาะเจาะจงมากขึ้น เช่น ทำการศึกษาแยกในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนและเป็นประโยชน์ อันจะนำมาซึ่งผลการวิจัยเพื่อใช้สำหรับการวางแผนการดำเนินงานและกำหนดกลยุทธ์ของกิจการต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

การวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนโครงการวิจัยจากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี และได้รับการรับรองจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ จากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี รหัสโครงการ EC-67-130 วันที่รับรอง 23 กรกฎาคม 2567

References

Alamri, A. M. (2018). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management, 14*(2), 212-234.

Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys. *Journal of Marketing Research, 14*(3).

Atmaja, H. E., Hartono, B., Lionora, C. A., Simamora, A. J., & Siharis, A. K. (2024). Organizational factors, quality performance and competitive advantage of village-owned enterprise in Indonesia. *The TQM Journal.*

Barney, J. B., Ketchen, D. J., & Wright, M. (2021). Resource-Based Theory and the Value Creation Framework. *Journal of Management, 47*(7), 1936-1955.

Bintara, R., Yadiati, W., Zarkasyi, M., & Tanzil, N. (2023). Management of Green Competitive Advantage: A Systematic Literature Review and Research Agenda. *Economies, 11*(2).

Chiang, A.-H., Chen, W.-H., & Wu, S. (2014). Does high supply chain integration enhance customer response speed? *The Service Industries Journal, 35*(1-2), 24-43.

Duah, F. A., Abeeku Bamfo, B., & Serbe Marfo, J. (2024). Marketing capability and firm performance: the mediating role of resource orchestration capability. *Cogent Social Sciences, 10*(1).

Ekkaphol, S., & Wichitsathian, S. (2024). Strategic management accounting and sustainable performance: The serial mediating role of business strategies and competitiveness. *Journal of Infrastructure, Policy and Development, 8*(6).

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate Data Analysis* (8 ed.). Cengage Learning, EMEA.

Hung, K., Tse, D. K., & Chan, T. H. (2022). Gaining legitimacy and host market acceptance: a CRM analysis for foreign subsidiaries in China. *International Marketing Review, 40*(1), 80-101.

Jayachandran, S., Hewett, K., & Kaufman, P. (2004). Customer Response Capability in a Sense-and-Respond Era: The Role of Customer Knowledge Process. *Journal of the Academy of Marketing Science, 32*(3), 219-233.

Kock, N. (2015). Common Method Bias in PLS-SEM. *International Journal of e-Collaboration, 11*(4), 1-10.

Kraus, K., Håkansson, H., & Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface – problems and opportunities. *Industrial Marketing Management, 46,* 3-10.

Kumar Dahal, R. (2022). Management accounting practices and organizational performance. *Problems and Perspectives in Management, 20*(2), 33-43.

Lachmann, M., Knauer, T., & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change, 9*(3),

Martínez-Falcó, J., Sánchez-García, E., Marco-Lajara, B., & Georgantzis, N. (2024). The interplay between competitive advantage and sustainability in the wine industry: a bibliometric and systematic review. *Discover Sustainability, 5*(1).

Miocevic, D., Gnizy, I., & Cadogan, J. W. (2022). When does export customer responsiveness strategy contribute to export market competitive advantage? *International Marketing Review, 40*(3), 497-527.

Nga, P. T. T. (2023). Strategic Management Accounting Application - Some Discussions for the Tourism Business. *Post-COVID Tourism - Tendencies and Management Approaches,* 1-15.

Ngo, Q.-H. (2021). The impact of market orientation on small businesses' performance in Vietnam: The mediating effects of the management accounting system. *Entrepreneurial Business and Economics Review, 9*(3), 59-72.

Oyewo, B. (2021). Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations? Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting. *Journal of Applied Accounting Research, 22*(3), 507-538.

Oyewo, B. (2022). Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *Journal of Applied Accounting Research, 23*(5), 921-949.

Phornlaphatrachakorn, K. (2019). Effects of Transformational Leadership, Organisational Learning and Technological Innovation on Strategic Management Accounting in Thailand's Financial Institutions. *Asian Journal of Business and Accounting, 12*(1), 165-188.

Phornlaphatrachakorn, K., & Jannopat, S. (2021). Big Accounting Data and Sustainable Business Growth: Evidence from Listed Firms in Thailand. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8*(12), 377–389.

Phornlaphatrachakorn, K., & Na-Kalasindhu, K. (2020). Strategic Management Accounting and Firm Performance: Evidence from Finance Businesses in Thailand. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 7*(8), 309-321.

Phornlaphatrachakorn, K., Ngamsutti, S., & Ketchompu, D. (2020). Strategic Pricing and Firm Performance : Evidence from Cosmetics SMEs in Thailand. *KKBS Journal of Business Administration and Accountancy, 4*(2), 1-20. (In Thai)

Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003, Oct). Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *J Appl Psychol, 88*(5), 879-903.

Rashid, M. M., Ali, M. M., & Hossain, D. M. (2020). Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review, 4*(2), 129-148.

Rezaei, A., Cao, M., Liu, Q., De Vos, J., & Wu, J. (2023). Synthesising the Existing Literature on the Market Acceptance of Autonomous Vehicles and the External Underlying Factors. *Journal of Advanced Transportation, 2023,* 1-16.

Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Tijdschrift Voor Onderwijs Research, 2,* 49-60.

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. (In Thai)

YahiaMarzouk, Y., & Jin, J. (2022). The relationship between environmental scanning and organizational resilience: Roles of process innovation and environmental uncertainty. *Frontiers in Environmental Science, 10.*