

Managerial Accounting Practice of the Hotel Industry in Southern Thailand

Somnuk Aujirapongpan¹ Pankeawta Lukkanawanit² and Piyarat Wantong³

¹M.Acc.(Cost/Managerial Acct.), Associate Professor,

E-mail: asomnuk@wu.ac.th

²M.S.(Accounting), Lecturer

School of Management,

E-mail: lpankaew@wu.ac.th

³M.B.A.(Business Administration), Officer

Department of Finance and Accounting, Walailak University

E-mail: wpiyarat@wu.ac.th

ABSTRACT

This study is aimed at studying four practices in using the managerial accounting data in the hotel industry in the south of Thailand: costing, planning and controlling, decision making and performance appraisal. This study also investigates the hotel executive's opinion concerning efficiency and effectiveness of their practices. In addition, their satisfaction in using the managerial accounting data in making decision is examined. Questionnaires were sent to 19 standard hotels in the South.

The study revealed that most hotels used four practices in managerial accounting in their management and decision making. There were several approaches for each practice. Moreover, we found that many hotels used several approaches for each practice. As for opinion about efficiency and effectiveness, and executive satisfaction, it is found that using management accounting data helped increase efficiency and effectiveness. Furthermore, executives showed the highest level of satisfaction.

Keyword: accounting information, hotel industry, managerial accounting

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของธุรกิจโรงแรมในภาคใต้

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์¹ ปานแก้วตา ลัดคนวานิช² และ ปิยรัตน์ วันทอง³

¹บช.ม.(การบัญชีต้นทุน), รองศาสตราจารย์

E-mail: asomnuk@wu.ac.th

²บช.ม.(การบัญชี), อาจารย์

สำนักวิชาการจัดการ

E-mail: lpankaew@wu.ac.th

³บช.ม.(บริหารธุรกิจ), เจ้าหน้าที่บริหารงานทั่วไป

ส่วนการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

E-mail: wpiyarat@wu.ac.th

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของธุรกิจโรงแรมในภาคใต้ โดยแบ่งวิธีปฏิบัติตามการนำข้อมูลบัญชีบริหารมาใช้ออกเป็น 4 ด้าน คือ การคำนวณต้นทุน การวางแผนและควบคุม การตัดสินใจ และการวัดผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังได้ศึกษาถึงความคิดเห็นด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล และความพึงพอใจของผู้บริหารโรงแรมในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารระดับสูงของโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ จำนวน 19 แห่ง

ผลการศึกษาพบว่าธุรกิจโรงแรมที่เป็นประชากรในการศึกษาคั้งนี้ ได้มีการนำวิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารมาใช้เพื่อให้ได้ข้อมูลในการบริหารและตัดสินใจในธุรกิจ และได้ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารแต่ละด้านในหลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นด้านการคำนวณต้นทุน การวางแผนและควบคุม การตัดสินใจ และการวัดผลการปฏิบัติงาน สำหรับการศึกษาคิดเห็นด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล และความพึงพอใจของผู้บริหารที่ได้รับจากการนำข้อมูลทางด้านบัญชีบริหารมาใช้ในการบริหารและตัดสินใจ พบว่าผู้บริหารธุรกิจโรงแรมได้ให้ความคิดเห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารแต่ละวิธีนั้น ส่วนใหญ่ส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานในระดับมาก และผู้บริหารได้ให้ความคิดเห็นว่ามีความพึงพอใจในระดับมากที่สุดจากการนำข้อมูลด้านบัญชีบริหารมาใช้ในการบริหารกิจการ

คำสำคัญ: ข้อมูลทางการบัญชี, ธุรกิจโรงแรม, บัญชีบริหาร

บทนำ

การท่องเที่ยวนับเป็นอุตสาหกรรมหนึ่งที่รัฐให้ความสำคัญและมีนโยบายที่จะส่งเสริมให้เป็นอุตสาหกรรมหลักที่สร้างรายได้ให้กับประเทศ โดยในช่วง

2-3 ปีที่ผ่านมาอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวถือเป็นตัวจักรสำคัญที่ทำให้เศรษฐกิจไทยฟื้นตัวสามารถสร้างรายได้เข้าสู่ประเทศได้กว่าปีละ 250,000 ล้านบาท (กองสถิติและ

การวิจัย การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย, 2544) และมีส่วนช่วยกระตุ้นการผลิตในธุรกิจที่เกี่ยวข้องเนื่องอื่น ๆ ด้วย ธุรกิจที่สำคัญของอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวก็คือธุรกิจโรงแรม ซึ่งต้องมีการขยายตัวตามเพื่อให้เพียงพอกับความต้องการของนักท่องเที่ยว

ผู้บริหารซึ่งเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการนำธุรกิจไปสู่เป้าหมายที่วางไว้ จำเป็นต้องมีความพร้อมในเรื่องของข้อมูลและต้องมีความสามารถในการจัดหาและใช้ข้อมูลเพื่อการบริหารและการจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งคือข้อมูลทางการบัญชี (Accounting Information) เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ทำให้ผู้บริหารทราบถึงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน ตลอดจนข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลทางการบัญชีที่ได้จัดบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นล้วนแต่เป็นข้อมูลในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการที่ผ่านมาแล้ว แต่ในยุคการค้าไร้พรมแดนดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบันธุรกิจต่างๆ ต้องแข่งขันกับธุรกิจต่าง ๆ ทั่วโลก การใช้ข้อมูลทางการบัญชีที่ได้จากการจัดบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและเป็นข้อมูลในอดีตไม่เพียงพออีกต่อไปที่จะใช้ในการตัดสินใจเพื่อให้ได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ผู้บริหารมีความต้องการใช้ข้อมูลต่างๆ มากขึ้นสำหรับนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและวางแผนเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นการพัฒนาข้อมูลทางการบัญชีที่ได้มีการจัดบันทึกไว้แล้วมาใช้เป็นข้อมูลให้ประโยชน์แก่ผู้บริหารมากขึ้นในการตัดสินใจและถือเป็นศาสตร์หนึ่งทางการบัญชีที่เรียกว่าการบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) โดยข้อมูลทางการบัญชีบริหารจะถูกจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะเสนอข้อมูลให้แก่ผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจในองค์กร เพื่อสามารถใช้อข้อมูลในการวางแผน การควบคุม การตัดสินใจ รวมถึงการประเมินผลภายในองค์กร ทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการใช้ทรัพยากรภายในองค์กร

วิธีการและรูปแบบของข้อมูลทางการบัญชีที่นำเสนอไม่มีความจำเป็นต้องจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป แต่จะมีรูปแบบ ชนิดและลักษณะของข้อมูลที่จำเป็นและสอดคล้องความต้องการของผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจ โดยลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีบริหารที่ดีต้องเป็นข้อมูลที่มีความถูกต้องหรือมีการ

พยากรณ์ที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่จะเกิดขึ้นมากที่สุด ข้อมูลมีความรวดเร็วและทันเวลาสำหรับการตัดสินใจ (Relevant Information) ข้อมูลมีความกะทัดรัด ชัดเจน มีความสมบูรณ์รวมถึงการได้มาของข้อมูลต้องมีการคำนึงถึงต้นทุน (Cost) และผลตอบแทน (Benefit) ที่ได้จากการจัดหาข้อมูลนั้น

จากประโยชน์และความสำคัญทางการบัญชีบริหารข้างต้น ทำให้ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารที่เป็นการพัฒนาการข้อมูลทางการบัญชีที่ได้มีการจัดบันทึกไว้แล้วมาใช้เป็นข้อมูลให้ประโยชน์ต่อผู้บริหารในการวางแผน การควบคุม การตัดสินใจรวมถึงการประเมินผลภายในองค์กรตามหลักที่ใช้กันทั่วไปที่มีวิธีปฏิบัติหรือเทคนิคเป็นจำนวนมากสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในธุรกิจโรงแรมหรือไม่และผู้บริหารซึ่งเป็นผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีบริหารเพื่อการบริหารและตัดสินใจมีความคิดเห็นอย่างไรจากการใช้ข้อมูลทางการบัญชีบริหารในการบริหารและตัดสินใจที่ทำให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรในเชิงประสิทธิภาพและประสิทธิผล

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาวิธีการปฏิบัติในการนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาใช้ในการคำนวณต้นทุน การวางแผน และควบคุม การตัดสินใจ และการวัดผลการปฏิบัติงานในการดำเนินงานธุรกิจโรงแรมในภาคใต้
2. ศึกษาถึงความคิดเห็นด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ความพึงพอใจของผู้บริหารระดับสูงในธุรกิจโรงแรมในภาคใต้จากการนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาใช้ในการบริหาร

วิธีการวิจัย

1. ขอบเขตของการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ โรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ จำนวน 25 แห่ง โดยเป็นโรงแรมที่มีจำนวนห้องพักอย่างน้อย 200 ห้องขึ้นไป และต้องมีสิ่งอำนวยความสะดวกอย่างน้อยคือ ห้องอาหารหรือคอฟฟี่ช็อป บาร์หรือค็อกเทลเล้าจ์ ห้องออกกำลังกาย สระว่ายน้ำ ห้องประชุม และเคาน์เตอร์บริการนำเที่ยว เหตุผลที่เลือกประชากรโดยใช้โรงแรมระดับมาตรฐานตามข้างต้น เนื่องจากระดับโรงแรมดังกล่าวมีขนาดใหญ่และ

ความพร้อมในเบื้องต้นสำหรับการจัดทำระบบข้อมูลทางการบัญชีตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป โดยในการเก็บรวบรวมข้อมูลจะเก็บจากผู้บริหารระดับสูงของโรงแรมในตำแหน่งผู้จัดการทั่วไปหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนของประชากรในการให้ข้อมูล

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถาม เป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารระดับสูงของโรงแรมที่เป็นกลุ่มประชากร โดยแบบสอบถามแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของกิจการ ได้แก่ รูปแบบของกิจการ ขนาดของกิจการ อัตราการเข้าพัก สัดส่วนของผู้เข้าพัก สัญชาติของเจ้าของกิจการและผู้บริหารระดับสูง ระดับการศึกษาของผู้ที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดทำข้อมูลทางการบัญชีบริหาร

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร

ส่วนที่ 3 แบบสอบถามเกี่ยวกับผลกระทบต่อกิจการจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร

โดยแบบสอบถามส่วนที่ 2 และ 3 เป็นคำถามที่เกี่ยวกับความคิดเห็นจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร จะให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นถึงผลต่อกิจการออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้ศึกษาได้กำหนดเกณฑ์การจัดระดับค่าเฉลี่ย ดังนี้

1.00 - 1.80	หมายถึง	น้อยที่สุด
1.81 - 2.60	หมายถึง	น้อย
2.61 - 3.40	หมายถึง	ปานกลาง
3.41 - 4.20	หมายถึง	มาก
4.21 - 5.00	หมายถึง	มากที่สุด

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการศึกษาครั้งนี้ทำการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลดังนี้

1. ข้อมูลปฐมภูมิ โดยการสำรวจด้วยแบบสอบถาม ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามไปยังโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ จำนวน 25 แห่ง ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมา 19 แห่ง คิดเป็นร้อยละ 76

2. ข้อมูลทุติยภูมิ คือ ข้อมูลทางด้านเอกสาร

ได้แก่ วารสาร บทความ รายงานสถิติต่างๆที่เกี่ยวข้อง

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

หลังจากได้รับข้อมูลแบบสอบถามแล้ว จะนำข้อมูลที่ได้รับมาตรวจสอบความสมบูรณ์ของคำถามที่ได้รับ และนำข้อมูลที่ได้รับจากแบบสอบถาม จัดหมวดหมู่และวิเคราะห์หาค่าสถิติด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติสำหรับสังคมศาสตร์ หรือ SPSS FOR WINDOWS (Statistical Package For The Social Science) ซึ่งการวิเคราะห์ได้อาศัยหลักสถิติ ดังนี้

1. สถิติบรรยาย (Descriptive Statistics) เพื่อใช้วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป คือ

- 1.1 ความถี่
- 1.2 ร้อยละ
- 1.3 ค่าเฉลี่ย
- 1.4 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2. สถิติที่ใช้ทดสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล คือ การทดสอบแบบ Chi-Square

สรุปผลการวิจัย

1. ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้

รูปแบบของกิจการของธุรกิจโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ทั้งหมดเป็นบริษัทจำกัด โดยมีจำนวนห้องพักโดยส่วนใหญ่อยู่ที่จำนวน 200-250 มีจำนวนพนักงานและลูกจ้างมากกว่า 200 คน สำหรับเจ้าของกิจการและผู้บริหารระดับสูงโดยส่วนใหญ่เป็นชาวไทย ทั้งนี้ระดับการศึกษาของผู้ที่รับผิดชอบโดยตรงในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารโดยส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรี

2. วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารในธุรกิจโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ (ตาราง 1)

2.1 วิธีปฏิบัติเพื่อการคำนวณต้นทุน

- ด้านวิธีการคิดต้นทุน พบว่าธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่จะเลือกวิธีต้นทุนเต็ม คิดเป็นร้อยละ 89.5

- ด้านวิธีการวัดมูลค่าต้นทุน พบว่าธุรกิจโรงแรมจำนวนร้อยละ 94.7 จะเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าต้นทุนโดยวิธีต้นทุนจริงมากที่สุดรองลงมาคือวิธีวัดมูลค่าต้นทุนตามต้นทุนมาตรฐาน

2.2 วิธีปฏิบัติเพื่อการวางแผนและควบคุม

ในการใช้วิธีปฏิบัติในการวางแผนและควบคุมพบว่าในส่วนของวิธีงบประมาณธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ใช้วิธีงบประมาณหลายวิธีประกอบกัน ไม่ว่าจะเป็นวิธีงบประมาณระยะสั้น (แผนการดำเนินงานประจำปี) งบประมาณระยะยาว (แผนการดำเนินงาน 2-5 ปี) หรือวิธีงบประมาณยืดหยุ่น โดยวิธีงบประมาณที่ธุรกิจโรงแรมนิยมใช้มากที่สุด คือ งบประมาณระยะสั้น (แผนการดำเนินงานประจำปี) คิดเป็นร้อยละ 94.7 รองลงไปคือวิธีงบประมาณระยะยาว และวิธีงบประมาณยืดหยุ่น นอกจากนี้ยังพบว่าธุรกิจโรงแรมบางแห่งนิยมใช้งบประมาณระยะสั้นที่มีแผนการดำเนินงานน้อยกว่า 1 ปี เช่น งบประมาณระยะสั้นที่เป็นแผนการดำเนินงานประจำเดือนหรือประจำไตรมาส และธุรกิจโรงแรมบางแห่งนิยมใช้งบประมาณระยะยาว ที่มีแผนการดำเนินการมากกว่า 5 ปี ใช้ในการวางแผนและควบคุมด้วย

2.3 วิธีปฏิบัติเพื่อการตัดสินใจ

- ด้านการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และจุดคุ้มทุน พบว่าธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่จำนวนร้อยละ 89.5 เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไรและจุดคุ้มทุน เพื่อช่วยในการวางแผนกำไรและการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายหรือปริมาณการขาย

- ด้านการลงทุน พบว่าธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเพื่อการตัดสินใจในการลงทุนระยะยาว ทั้งนี้วิธีที่ธุรกิจโรงแรมเลือกใช้ปฏิบัติมากที่สุดในด้านการตัดสินใจลงทุน คือ อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน และดัชนีความสามารถในการทำกำไร โดยธุรกิจโรงแรมได้เลือกใช้ปฏิบัติ ร้อยละ 84.2

- ด้านการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน พบว่าธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ได้เลือกการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เพื่อเป็นเครื่องมือหนึ่งในการช่วยตัดสินใจ โดยส่วนใหญ่ได้เลือกใช้ทุกวิธีประกอบกันในการวิเคราะห์สถานะทางการเงิน คือ อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง อัตราส่วนวัดความสามารถในการดำเนินงาน อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร และอัตราส่วนโครงสร้างเงินทุนทั้งนี้วิธีที่ธุรกิจโรงแรมได้เลือกใช้ปฏิบัติมากที่สุดในด้านการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน คือ อัตราส่วน

วัดความสามารถในการดำเนินงาน โดยธุรกิจโรงแรมได้เลือกใช้ปฏิบัติ ร้อยละ 94.7

- ด้านการจัดการวัสดุคงคลัง ธุรกิจโรงแรมโดยส่วนใหญ่ จำนวนร้อยละ 89.5 ใช้ข้อมูลทางการบัญชีบริหารในการจัดการด้านวัสดุคงคลังเพื่อเกิดการประหยัดด้านต้นทุนทั้งนี้ได้เลือกใช้วิธีการสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุดและวิธีการวางแผนความต้องการวัสดุประกอบกันในการตัดสินใจเรื่องวัสดุคงคลัง โดยธุรกิจโรงแรมได้เลือกใช้ปฏิบัติ ร้อยละ 89.5

2.4 วิธีปฏิบัติเพื่อการวัดผลการปฏิบัติงาน

พบว่าธุรกิจโรงแรมโดยส่วนใหญ่ได้ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการวัดผลการปฏิบัติงานหลายวิธีประกอบกัน คือ การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานการวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ การวัดผลปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน หรือรายได้ส่วนที่เหลือ โดยการวัดผลการทำงานจริงโดยเปรียบเทียบกับงบประมาณเป็นวิธีการที่ธุรกิจโรงแรมเลือกใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานมากที่สุด โดยธุรกิจโรงแรมได้เลือกใช้ปฏิบัติ ร้อยละ 94.7 รองลงมาคือวิธีวัดผลปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ ร้อยละ 89.5

3. ความคิดเห็นของผู้บริหารธุรกิจโรงแรมจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร

3.1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานของกิจการจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร (ตาราง 1)

- ด้านการคำนวณต้นทุน พบว่าผู้บริหารธุรกิจโรงแรมที่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการคำนวณต้นทุน มีความคิดเห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติเพื่อการคำนวณต้นทุนได้ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานของกิจการโดยมีระดับความคิดเห็นเรียงลำดับตามค่าเฉลี่ย ได้ดังนี้

ระดับมากที่สุด การวัดมูลค่าต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนจริง

ระดับมาก การคิดต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนตามกิจกรรม ต้นทุนเต็ม ต้นทุนผันแปร และการวัดมูลค่าต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนมาตรฐาน

ระดับปานกลาง การวัดมูลค่าต้นทุนด้วยวิธี
ต้นทุนปกติ

- ด้านการวางแผนและควบคุม พบว่าธุรกิจ
โรงแรมที่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารด้านการวางแผน
และควบคุมผู้บริหารมีความคิดเห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติเพื่อ
การวางแผนและควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพและ
ประสิทธิผลในการดำเนินงานของกิจการโดยมีระดับความ
คิดเห็นด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล เรียงลำดับ
ตามค่าเฉลี่ย ได้ดังนี้

ระดับมากที่สุด งบประมาณระยะสั้น

ระดับมาก งบประมาณยืดหยุ่น

ระดับปานกลาง งบประมาณระยะยาว

- ด้านการตัดสินใจ พบว่าธุรกิจโรงแรม ที่
ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารด้านการตัดสินใจ มีความ
คิดเห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติเพื่อการตัดสินใจทั้งหมดส่งผลใน
ระดับมากต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนิน
กิจการ ซึ่งเรียงลำดับตามค่าเฉลี่ย ได้ดังนี้ การวิเคราะห์
ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร การสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุด การวางแผน
ความต้องการวัสดุ การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน
ด้วยอัตราส่วนวัดสภาพคล่อง การวิเคราะห์อัตราส่วน
ทางการเงินด้วยอัตราส่วนวัดความสามารถในการดำเนินงาน
การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินด้วยอัตราส่วนวัด

ความสามารถในการทำกำไร การวิเคราะห์การลงทุนด้วย
อัตราผลตอบแทนเฉลี่ย การวิเคราะห์การลงทุนด้วย
ดัชนีความสามารถในการทำกำไร การวิเคราะห์การลงทุน
วิธีงวดเวลาคืนทุน การวิเคราะห์อัตราส่วนโครงสร้าง
เงินทุน การวิเคราะห์การลงทุนวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน การวิเคราะห์การลงทุนอัตรา
ผลตอบแทนจากการลงทุน ตามลำดับ

- ด้านการวัดผลการปฏิบัติงาน พบว่าธุรกิจ
โรงแรมที่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเพื่อการวัดผล
การปฏิบัติงาน ผู้บริหารมีความคิดเห็นว่าการใช้วิธีปฏิบัติ
เพื่อการวัดผลการปฏิบัติงานส่งผลต่อประสิทธิภาพและ
ประสิทธิผลในการดำเนินงานโดยมีระดับความคิดเห็น
เรียงลำดับตามค่าเฉลี่ย ได้ดังนี้

ระดับมากที่สุด การวัดผลการปฏิบัติงานจริง

เปรียบเทียบกับงบประมาณ

ระดับมาก

การวัดผลการปฏิบัติงาน

ตามศูนย์ความรับผิดชอบ

โดยใช้วิธีรายได้ส่วนที่เหลือ

วิธีอัตราผลตอบแทนจาก

การลงทุน และวิธีวิเคราะห์

ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน

ตาราง 1 แสดงร้อยละของธุรกิจโรงแรมที่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร และค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับ
ผลจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเกี่ยวกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร	ร้อยละของ กิจการที่ปฏิบัติ	ค่าเฉลี่ย ความคิดเห็น	ประเมินระดับ ความคิดเห็น
การคำนวณต้นทุน			
วิธีการคิดต้นทุน			
วิธีต้นทุนเต็ม	89.5	3.76	มาก
1. วิธีต้นทุนผันแปร	84.2	3.56	มาก
2. วิธีต้นทุนตามกิจกรรม	68.4	3.85	มาก
วิธีการวัดมูลค่าต้นทุน			
1. วิธีต้นทุนจริง	94.7	4.67	มากที่สุด
2. วิธีต้นทุนปกติ	52.6	2.90	ปานกลาง
3. วิธีต้นทุนมาตรฐาน	84.2	3.44	มาก

ตาราง 1 (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร	ร้อยละของ กิจการที่ปฏิบัติ	ค่าเฉลี่ย ความคิดเห็น	ประเมินระดับ ความคิดเห็น
การวางแผนและควบคุม			
งบประมาณระยะสั้น (แผนการดำเนินงานประจำปี)	94.7	4.61	มากที่สุด
งบประมาณระยะยาว (แผนการดำเนินงาน 2-5 ปี)	78.9	3.20	ปานกลาง
งบประมาณยืดหยุ่น (flexible budget)	73.7	3.57	มาก
การตัดสินใจ			
การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร	89.5	4.18	มาก
การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน	89.5	3.53	มาก
งวดเวลาต้นทุน	78.9	3.73	มาก
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ	78.9	3.67	มาก
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน	84.2	3.44	มาก
ดัชนีความสามารถในการทำกำไร	84.2	3.69	มาก
อัตราผลตอบแทนเฉลี่ย	78.9	3.80	มาก
อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง	89.5	3.94	มาก
อัตราส่วนวัดความสามารถในการดำเนินงาน	94.7	3.83	มาก
อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร	84.2	3.83	มาก
อัตราส่วนโครงสร้างของเงินทุน	89.5	3.69	มาก
การสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุด	89.5	4.06	มาก
การวางแผนความต้องการวัสดุ	89.5	4.00	มาก
การวัดผลการปฏิบัติงาน			
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน	78.9	3.93	มาก
การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ	94.7	4.50	มากที่สุด
การวัดผลการปฏิบัติงานตามศูนย์ความรับผิดชอบ	89.5	4.18	มาก
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน	84.2	3.94	มาก
รายได้ส่วนที่เหลือ	68.4	4.00	มาก

3.2 ความพึงพอใจของผู้บริหาร ในการใช้วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหาร

ผลจากการศึกษาพบว่าผู้บริหารมีความพึงพอใจจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร โดยมีความพึงพอใจอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.35) โดยผู้บริหารมีความพึงพอใจต่อผลของการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการทำให้องค์กรสามารถบรรลุ

เป้าหมายที่วางไว้ได้ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 4.17) มีความเชื่อถือข้อมูลที่ได้จากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 4.33) รวมถึงผู้บริหารได้ให้ความสำคัญกับการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ทางด้านบัญชีบริหารในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 4.11) ดังแสดงในตาราง 2

ตาราง 2 แสดงถึงระดับความพึงพอใจของผู้บริหาร จากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร

รายการ	ค่าเฉลี่ย	ระดับของความพึงพอใจ
ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมาย	4.17	มาก
การใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเพื่อการบริหารและตัดสินใจในการดำเนินงาน	4.33	มากที่สุด
ความเชื่อถือข้อมูลที่ได้จากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร	4.33	มากที่สุด
การให้ความสำคัญกับการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ทางด้านบัญชีบริหาร	4.11	มาก
ความพึงพอใจโดยรวม	4.35	มากที่สุด

สรุปและอภิปรายผล

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารที่มีเป็นจำนวนมาก และแต่ละวิธีจะมีประโยชน์เพื่อใช้ในการบริหารหรือตัดสินใจแตกต่างกันไปนั้น ธุรกิจโรงแรมซึ่งเป็นธุรกิจหนึ่งที่ต้องเผชิญกับการแข่งขันและพัฒนาการบริหารจัดการ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยส่วนใหญ่จึงได้ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารหลายวิธีในการบริหารกิจการ เนื่องจากไม่สามารถเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งแล้วเพียงพอ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถใช้ในการวางแผน การสั่งการ การควบคุม และการตัดสินใจได้ และการเลือกใช้หลายวิธีประกอบกันในการนำเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจนั้นจะถือได้ว่าเป็นข้อมูลที่มีคุณภาพสามารถแจกแจง วัด วิเคราะห์ จัดเตรียม และแปลความหมายเพื่อให้ผู้บริหารใช้ในการวางแผนและตัดสินใจได้ดีขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุภาพรรณรัตน์ ดวงมณี โกมารทัต สุภาพร เชิงเอี่ยม ที่ได้ทำการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมไทย จำนวน 17 ประเภทอุตสาหกรรม และมีผลสรุปว่าเทคนิคทางด้านบัญชีบริหารที่มีในแต่ละกิจการจะเลือกใช้ใช้ในหลายวิธี อาทิ ในการทำการตัดสินใจอุตสาหกรรมส่วนใหญ่จะเลือกใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร เช่น การวิเคราะห์สภาพคล่อง การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร และการวิเคราะห์กระแสเงินสด ทั้งนี้ธุรกิจโรงแรมแต่ละแห่งไม่ได้เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารที่เหมือนกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับวิสัยนโยบายและวิธีการในการดำเนินธุรกิจของแต่ละกิจการด้วย โดยการ

ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในแต่ละด้าน เป็นดังนี้

- ด้านการคำนวณต้นทุน ไม่ว่าจะเป็วิธีการคิดต้นทุนและวิธีการวัดมูลค่าต้นทุนธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารด้านการคำนวณต้นทุน (โดยมีการใช้ที่ 52.6-94.7 เปอร์เซนต์) เนื่องจากการใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสามารถทำให้ธุรกิจรับทราบต้นทุนและสามารถบริหารและควบคุมต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ อันจะส่งผลดีต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานและเป้าหมายขององค์กรและส่งผลถึงความพึงพอใจของผู้บริหารระดับสูงได้

- ด้านการวางแผนและควบคุม ไม่ว่าจะเป็วิธีงบประมาณระยะสั้น งบประมาณระยะยาว และงบประมาณยืดหยุ่น ธุรกิจโรงแรมโดยส่วนใหญ่ได้ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารด้านการวางแผนและควบคุม (โดยมีการใช้ที่ 73.7-94.7 เปอร์เซนต์) เนื่องจากการใช้วิธีปฏิบัติในด้านการวางแผนและควบคุมดังกล่าว ทำให้ธุรกิจโรงแรมสามารถวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และทำให้การปฏิบัติงานบรรลุตามเป้าหมายขององค์กรได้

- ด้านการตัดสินใจ ในการใช้วิธีปฏิบัติด้านการตัดสินใจ ไม่ว่าจะเป็ด้าน การตัดสินใจในเรื่องการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไรและจุดคุ้มทุน การตัดสินใจด้านการลงทุน หรือการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ธุรกิจโรงแรมโดยส่วนใหญ่ได้เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการตัดสินใจ (โดยมีการใช้ที่ร้อยละ 78.9-89.5) เนื่องจากการใช้วิธีปฏิบัติด้านการตัดสินใจดังกล่าว ทำให้ธุรกิจ

โรงแรม สามารถมีข้อมูลต่างๆ พร้อมในการบริหารจัดการตัดสินใจ ทำให้การตัดสินใจนั้นมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร ได้สร้างความพึงพอใจให้ผู้บริหารมากยิ่งขึ้น

- ด้านการวัดผลการปฏิบัติงานในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการวัดผลการปฏิบัติงาน เช่น วิธีการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ หรืออื่นๆ ธุรกิจโรงแรมโดยส่วนใหญ่ได้เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารด้านการวัดผลการปฏิบัติงาน (โดยมีการใช้ที่ 68.4-94.7 เปอร์เซ็นต์) เนื่องจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการวัดผลการปฏิบัติงานดังกล่าว ทำให้ธุรกิจโรงแรมสามารถวัดผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับเป้าหมายหรือมาตรฐานที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน และทำให้การปฏิบัติงานบรรลุตามเป้าหมายขององค์กรได้

สำหรับความคิดเห็นจากการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการดำเนินงานของธุรกิจ โรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล และความพึงพอใจของผู้บริหาร พบว่า ในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในด้านต่างๆ คือ ด้านการคำนวณต้นทุน ด้านการวางแผนและควบคุม ด้านการตัดสินใจ และด้านการวัดผลการปฏิบัติงาน ผู้บริหารธุรกิจโรงแรมที่ใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารได้มีความคิดเห็นว่าได้ส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน และความพึงพอใจของผู้บริหาร โดยการใช่วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในการคำนวณต้นทุนมีความคิดเห็นว่าจะส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานด้วยค่าเฉลี่ย 2.90-4.67 ด้านการวางแผนและควบคุมมีความคิดเห็นว่าจะส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงานด้วยค่าเฉลี่ย 3.20-4.61 ด้านการตัดสินใจมีความคิดเห็นว่าจะส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงานด้วยค่าเฉลี่ย 3.44-4.18 และด้านการวัดผลการปฏิบัติงานมีความคิดเห็นว่าจะส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงานด้วยค่าเฉลี่ย 3.31-4.50 ในด้านความพึงพอใจของผู้บริหาร พบว่าการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารทำให้ผู้บริหารมีความพึงพอใจ ด้วยค่าเฉลี่ย 4.35 แสดงให้เห็นว่าในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารมีผลทำให้กิจการสามารถนำข้อมูลที่ได้เสนอให้ผู้บริหารสามารถใช้

ในการวางแผน การสั่งการ การควบคุม และการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ข้อเสนอแนะ

1. การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงการใช่วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารของธุรกิจโรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ ซึ่งพบว่าโดยส่วนใหญ่โรงแรมระดับมาตรฐานในภาคใต้ได้นำวิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารคือการคำนวณต้นทุน การวางแผนและควบคุมการตัดสินใจ และการวัดผลการปฏิบัติงาน มาใช้เพื่อเสนอข้อมูลให้ผู้บริหารหรือผู้ที่มีอำนาจในการบริหารจัดการตัดสินใจ สามารถใช้ข้อมูลในการวางแผน การควบคุม การตัดสินใจ หรือการประเมินผลภายในองค์กร และธุรกิจโรงแรมได้ให้ความคิดเห็นตามความคิดเห็นของผู้บริหารว่าได้ส่งผลต่อธุรกิจในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล และความพึงพอใจของผู้บริหาร เพราะฉะนั้นธุรกิจโรงแรมอื่น ๆ ควรเห็นความสำคัญและมีการนำวิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารมาใช้โดยเฉพาะในเรื่องการคิดต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนเต็ม และใช้วิธีวัดมูลค่าต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนจริง, การวางแผนและควบคุมด้วยวิธีงบประมาณระยะสั้น การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไรและจุดคุ้มทุน การวิเคราะห์สถานะทางการเงินด้วยอัตราส่วนวัดสภาพคล่องการสั่งซื้อด้วยวิธีประหยัดที่สุด การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ เนื่องจากผู้บริหารมีความคิดเห็นว่าเป็นวิธีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในระดับที่มากที่สุด

2. ในการใช้วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารนั้น จะเห็นได้ว่า จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างธุรกิจโรงแรมได้ใช้วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารหลายๆ วิธีในแต่ละด้าน ไม่ว่าจะเป็นด้านการคำนวณต้นทุน การวางแผนและควบคุม การตัดสินใจ หรือการวัดผลการปฏิบัติงาน เนื่องจากไม่สามารถเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารวิธีใดวิธีหนึ่งแล้วเพียงพอสำหรับผู้บริหารเพื่อใช้ในการวางแผน การสั่งการ การควบคุม หรือการตัดสินใจได้ ดังนั้นผู้บริหารในฐานะเป็นผู้ใช้ข้อมูลทางด้านบัญชีบริหารเพื่อใช้ในการบริหารจัดการตัดสินใจ ควรใช้วิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหารในแต่ละด้านในหลายวิธี ประกอบกันเพื่อบริหารจัดการตัดสินใจ เช่น ในด้านการตัดสินใจลงทุน อาจจะเลือกใช้วิธีการวิเคราะห์การลงทุนด้วยวิธีงวดเวลาคืนทุน วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ วิธีอัตราผลตอบแทน

แทนจากการลงทุน พิจารณาประกอบกัน เพื่อตัดสินใจด้านการลงทุน เป็นต้น

3. จากการเก็บข้อมูลได้มีข้อเสนอแนะของผู้บริหาร ให้มีการเรียนในภาคทฤษฎีเรื่องบัญชีบริหารในสาขาอื่นๆ ที่ไม่ใช่สาขาทางด้านบริหารธุรกิจด้วย ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานจริงสามารถปฏิบัติงานไปได้ในทิศทางเดียวกัน และมีความเข้าใจตรงกันได้ เนื่องจากปัญหาอุปสรรคที่เกิดขึ้นสำหรับผู้ที่ได้รับผิดชอบโดยตรงในการจัดทำข้อมูลทางด้านบัญชีบริหารประสบ คือ ไม่ได้ได้รับความร่วมมือในการให้ข้อมูล เนื่องจากผู้ที่ให้ข้อมูลไม่มีความเข้าใจในวิธีปฏิบัติทางด้านบัญชีบริหาร

เอกสารอ้างอิง

กชกร เฉลิมกาญจนนา. (2544). การบัญชีบริหาร. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

แกริสัน เรย์ เอช, โนรีน อีริค. แปลจาก **Managerial Accounting. (9th ed.)**. โดย ดวงมณี โกมารทัต และคณะ. (2545). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล อินเทอร์เน็ตชั่นแนล เอ็นเตอร์ไพรส์, อิงค์.

ชิม.เค.เจ. แปลจาก **Schaum's Outline Series; Theory and Problems of Managerial**. โดย สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2538). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล อินเทอร์เน็ตชั่นแนล เอ็นเตอร์ไพรส์, อิงค์.

ฐาปนา ฉันทไพศาล, กัลยาณี กิตติจิตต์ และ สุวิมล เหลืองประเสริฐ. (2543). การบัญชีบริหาร. กรุงเทพฯ: บริษัทธีระฟิล์มและไซเท็กซ์.

ศศิวิมล มีอำพล. (2543). การบัญชีเพื่อการจัดการ. กรุงเทพฯ: บริษัท อินโฟไมนิ่ง.

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2544). การบัญชีเพื่อการจัดการและการบริหารเชิงกลยุทธ์. กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด.

B.C.Ghosh,Hong, Chung Lai and Yoong,Wan Chew. (1987). Management Accounting in Singapore. **Management Accounting-London**, 65(11). (Online). Available: ABI/Inform–Document Details.htm. Accessed [2003].

B.C.Ghosh and Yoke–Kai Chan. (1997). Management accounting in Singapore–well in place?. **Managerial Auditing Journal**, 12(1). (Online). Available: ABI/Inform–Document Details.htm. Accessed [2003].

Drury,Colin and Pettifer,David. (1993). Management accounting practices in building societies. **Management Accounting-London**, 71(3). (Online). Available: ABI/Inform–Document Details.htm. Accessed [2003].