



รายงานวิจัย

โครงการวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการ
เชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร

การตรวจสอบเชิงประจักษ์

บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

Relationship between Factors Affected the Strategic Management

Accounting usage for Success of Organizational

Empirical Investigation of Food and Beverages

Corporation in Thailand

ผู้วิจัย

นางปติดา ลิ่มชัยเจริญ

โครงการวิจัยทุนสนับสนุนงานวิจัยของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ

งบประมาณเงินรายได้ ปี พ.ศ. 2559

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ

คำนำ

งานวิจัย ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการจัดการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย เป็นงานวิจัยตามโครงการวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ใหม่ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 ตามนโยบายของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ คณะบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี ที่มุ่งมั่นสร้างสรรค์งานวิจัย เพื่อเสริมสร้างคุณค่าในเนื้องานตามพันธกิจของมหาวิทยาลัย

การวิจัยครั้งนี้ ประสบผลสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ทุกประการ ด้วยความเสียสละและทุ่มเทของผู้วิจัย โดยมี นางปติดา ลี้มชัยเจริญ เป็นผู้วิจัย รวมทั้งการสนับสนุนของคณะผู้บริหารของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ คณะผู้บริหารของคณะบริหารธุรกิจ และคณะผู้บริหารของสถาบันวิจัยและพัฒนา

ผู้วิจัย หวังเป็นอย่างยิ่งว่า ผลงานวิจัยเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการจัดการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยจะทำให้หน่วยงานต่าง ๆ นำผลจากการวิจัยเป็นแนวทางในการดำเนินภารกิจของตนให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศชาติ โดยด้านผู้ประกอบการ สามารถนำผลวิจัยไปปรับใช้ด้านการบริหารองค์กร ด้านสถาบันการศึกษา สามารถใช้เป็นแนวทางในการสอนในรายวิชาการบริหารบัญชีบริหาร การบัญชีต้นทุน ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ และสถาบันการศึกษาทั่วไปให้เหมาะสมกับสภาพความเป็นจริงในปัจจุบัน ด้านรัฐบาลสามารถใช้เป็นข้อมูลให้ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบด้านบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มนำมาใช้ในการออกกฎ ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน และด้านผู้สนใจทั่วไป ทำให้ทราบถึงประโยชน์ของการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อการจัดการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้เกิดผลสำเร็จขององค์กร และทำให้องค์กรสามารถดำรงอยู่ในอย่างมั่นคงและยั่งยืนต่อไป

(นางปติดา ลี้มชัยเจริญ)

ผู้วิจัย

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยเล่มนี้ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยจากงบประมาณเงินรายได้ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ประจำปีงบประมาณ 2559 สำเร็จลงได้ด้วยความรู้และความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจาก ดร.สาธิต พุทธชัยยงค์ อธิการบดีมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ดร.จิราภรณ์ สัพพานนท์ รองอธิการบดีฝ่ายวิจัย และดร.วุฒิวัฒน์ คงรัตน์ประเสริฐ ผู้อำนวยการสถาบันวิจัยและพัฒนา ที่ให้การสนับสนุน โครงการวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้บริการสุขภาพ การจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหาร และเครื่องดื่มในประเทศไทย

ขอขอบพระคุณ ดร.หทัยกร พันธุ์งาม คณบดีคณะบริหารธุรกิจ ผู้บริหาร อาจารย์เจ้าหน้าที่ และบุคลากร คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ที่คอยสนับสนุนและช่วยเหลือในการดำเนินการวิจัยในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จได้ด้วยดีเสมอมา

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ณัฐสุภา จิวศิริวานนท์ ผู้ช่วยอธิการบดี ม.ราชภัฏธนบุรี ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.ศศิพิมพ์มาศ หงษ์สมบัติ สถาบันการพลศึกษา วิทยาเขตสุพรรณบุรี และอ.พัทธ์ธีรา จิระอุดมสาโรจน์ คณบดีคณะบริหารธุรกิจ ม.กรุงเทพสุวรรณภูมิ ที่ให้ความอนุเคราะห์ในการตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัยและเป็นที่ปรึกษาในงานวิจัยนี้

ขอขอบพระคุณผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชีและการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน ในกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มที่ให้ความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามในครั้งนี้

ขอขอบพระคุณคณะผู้บริหาร อาจารย์ เจ้าหน้าที่ และบุคลากร มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ที่คอยสนับสนุนและช่วยเหลือในการดำเนินการวิจัยในครั้งนี้ให้ประสบความสำเร็จได้ด้วยดีเสมอมา ประโยชน์อันใดที่เกิดจากงานวิจัยนี้ ย่อมเป็นผลมาจากความรู้ความของท่านดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งเป็นอย่างยิ่งจึงใคร่ขอขอบคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

คุณค่าและประโยชน์จากงานวิจัยเล่มนี้ ผู้วิจัยขอมอบเป็นเครื่องมือบูชาพระคุณบิดา มารดา ตลอดจนบูรพาจารย์ และผู้มีพระคุณที่ให้การอบรมสั่งสอน ประสิทธิ์ประสาทวิชา ซึ่งผู้วิจัยจะนำไปพัฒนาการทำงานให้ดียิ่งขึ้นเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง สังคม และประเทศชาติต่อไปในอนาคต

นางปติดา ลิ่มชัยเจริญ

ผู้วิจัย

25 กันยายน 2559

ชื่อเรื่องวิจัย	ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและ เครื่องดื่มในประเทศไทย
ผู้วิจัย	นางปัทมา ลิ้มชัยเจริญ
ปีที่ทำวิจัย	2559

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบของกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 2) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะขององค์กรที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 3) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความร่วมมือของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ และ 4) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งผลต่อผลสำเร็จขององค์กรภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้จัดการบัญชีของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยจำนวน 384 บริษัท โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัยจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ พบว่า 1) บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้องของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย 2) บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยนอกจากนี้บริษัทที่มีขนาดใหญ่ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย 3) การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย และ 4) การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลต่อผลสำเร็จขององค์กรของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

คำสำคัญ: รูปแบบกลยุทธ์ การมีส่วนร่วมของนักบัญชี การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ผลสำเร็จขององค์กร

Abstract

This study aims 1) to study the relationships among strategic types and strategic management accounting (SMA) usage contingency framework 2) to study the relationships among decentralization organizational characteristics and strategic management accounting (SMA) usage contingency framework 3) to study the relationships among accountant participation in strategic decision making and strategic management accounting (SMA) usage contingency framework and 4) to study the relationships among strategic management accounting (SMA) usage and success of organizational contingency framework. Here, 384 accounting manager of food businesses in Thailand. The regression analysis is employed to examine hypothesis.

The results show that 1) strategic management accounting (SMA) usage is greater in prospector strategy than in defender strategy of food businesses in Thailand, 2) decentralization organizational characteristics have a significant positive association with strategic management accounting (SMA) usage of food businesses in Thailand. Moreover, size has no significant positive association with strategic management accounting (SMA) usage of food businesses in Thailand. 3) accountant participation in strategic decision making has a significant positive association with strategic management accounting (SMA) and 4) strategic management accounting (SMA) usage has a significant positive association with success of organizational food businesses in Thailand.

Keywords: Strategy type, Accountant Participation, Strategic Decision Making, Strategy Management Accounting usage, Success of Organizational

สารบัญ

หน้า

คำนำ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
สารบัญ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพประกอบ.....	ซ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย.....	4
1.4 ขอบเขตการวิจัย.....	4
1.5 สมมติฐานของการวิจัย.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
1.7 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	5
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	7
2.1 แนวคิดและทฤษฎีสถานการณ์.....	7
2.2 แนวคิดกลยุทธ์.....	8
2.3 แนวคิดลักษณะขององค์กร.....	10
2.4 แนวคิดการมีส่วนร่วม.....	12
2.5 แนวคิดกลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ.....	14
2.6 แนวคิดเกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กร.....	28
2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	30
2.8 การพัฒนาข้อสมมติฐาน.....	34

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

บทที่ 3	วิธีดำเนินการวิจัย.....	39
3.1	ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	39
3.2	เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	42
3.3	การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ.....	45
3.4	การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	46
3.5	การจัดทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล.....	46
3.6	สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล.....	47
3.7	การวัดค่าตัวแปร.....	48
3.8	สมการ.....	49
บทที่ 4	ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	50
4.1	สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	50
4.2	ลำดับขั้นในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	51
4.3	ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	52
บทที่ 5	สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	59
5.1	ความมุ่งหมายของการวิจัย.....	59
5.2	สรุปผลการวิจัย.....	59
5.3	อภิปรายผล.....	61
5.4	ข้อเสนอแนะ.....	64
บรรณานุกรม.....		67
ภาคผนวก.....		74
ภาคผนวก ก	แบบสอบถามเพื่อการวิจัย.....	75
ภาคผนวก ข	คุณภาพของเครื่องมือ.....	87
ภาคผนวก ค	หนังสือขอเชิญเป็นผู้ทรงคุณวุฒิตรวจแบบสอบถามการวิจัย.....	94
ประวัติหัวหน้าโครงการวิจัย.....		98

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1	จำนวนประชากรของกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย.....39
2	ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม.....52
3	ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท.....53
4	การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้ การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบ เชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย.....55
5	การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการ เชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและ เครื่องดื่มในประเทศไทย.....56
6	การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการ เชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและ เครื่องดื่มในประเทศไทย.....58
7	รายละเอียดค่า Factor loading และค่า Cronbach's alpha.....88
8	ค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแบบสอบถาม.....89
9	การทดสอบ Non-response Biases.....93



สารบัญภาพประกอบ

ภาพประกอบ

หน้า

1	ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์ บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย.....	4
---	--	---



บทที่ 1

บทนำ

ความสำคัญของปัญหา

ในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีความซับซ้อน และมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว องค์กรต่าง ๆ จำเป็นต้องปรับตัวเพื่อความอยู่รอด นอกจากนั้นความเจริญก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยี ที่เกิดขึ้นในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในหลาย ๆ ด้าน ทำให้เกิดแนวคิดที่หลากหลาย ซึ่งในแต่ละแนวคิดนั้นได้รับการยอมรับอยู่ช่วงขณะใดขณะหนึ่ง และมีแนวคิดใหม่ ๆ เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตามมาตลอดเวลา ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ความสำเร็จขององค์กร (Success of organization) ขึ้นอยู่กับความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้ถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และการคาดการณ์แนวโน้มที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้นองค์กรควรมีการปรับตัวเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น มีกระบวนการบริหารจัดการที่มีความยืดหยุ่น และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องโดยองค์กรควรมีการนำแนวคิดใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น มาปรับใช้กับองค์กร เพื่อให้เกิดการขับเคลื่อนอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อเกิดผลสำเร็จ บรรลุตามเป้าหมายขององค์กร

อย่างไรก็ตาม ในการนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กร (Organizational Success) นั้น ไม่ใช่เพียงแค่การชนะคู่แข่งขึ้นโดยการแย่งชิงตลาดหรือลูกค้าที่เป็นปัจจัยภายนอกเท่านั้น องค์กรที่มีประสิทธิภาพในการบริหารงานภายในสูงก็จะนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กรด้วยเช่นเดียวกัน โดย การที่ผู้บริหารองค์กรจะต้องมีความไวต่อสถานการณ์และตื่นตัวอยู่ตลอดเวลา มีการสร้างวิสัยทัศน์ในการทำงานร่วมกันในองค์กร มีการนำแนวคิดใหม่ ๆ มาใช้ในการบริหารจัดการการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น โดยอยู่บนหลักการพื้นฐานว่า ปัจจัยภายในขององค์กรซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้บริหารสามารถควบคุมได้ ซึ่งแนวคิดปัจจัยภายในขององค์กรที่สำคัญมีหลายประการ เป็นต้นว่า รูปแบบของกลยุทธ์ที่ใช้ในการบริหารงาน ลักษณะขององค์กร และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ซึ่งถ้าหากสิ่งเหล่านี้มีการทำงานร่วมกันอย่างผสมผสานสอดคล้องกัน ก็จะเป็นส่วนสำคัญอย่างหนึ่งในการนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กร

สำหรับในภาคธุรกิจนั้น จากสถานการณ์การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นดังกล่าวทำให้จำเป็นต้องมองหาแนวทางหรือวิธีการที่จะนำธุรกิจไปสู่ความสำเร็จทั้งนี้เนื่องจากการบริหารองค์กรไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่แน่นอน จำเป็นต้องนำกลยุทธ์และวิธีการต่าง ๆ มาใช้ เพื่อที่จะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร แนวคิดหนึ่งที่มีการกล่าวถึงอย่างมากในหลาย ๆ ธุรกิจ คือวิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ซึ่งแนวคิด “การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์” นับว่ามีบทบาทสำคัญและจำเป็นต่อการบริหารกิจการในยุคที่มีการแข่งขันที่รุนแรงในปัจจุบัน เนื่องจากบทบาทของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีการขยายขอบเขตออกไปครอบคลุมเรื่องต่าง ๆ มากขึ้นกว่าเดิมเพราะแต่เดิมนั้นเน้นเพียงเรื่อง ต้นทุนการผลิตสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่ในปัจจุบันได้มีการขยายขอบเขตมาประยุกต์ใช้เพิ่มเติมในภาคธุรกิจบริการ และมีความพยายามในการวัดค่าสิ่งที่เป็นนามธรรม ให้ออกมาเป็นมูลค่าที่สามารถเปรียบเทียบกันได้

ดังนั้นองค์กรในปัจจุบันจึงมุ่งให้ความสำคัญกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) โดยนำมาใช้เป็นเทคนิคและเครื่องมือ ในการบริหารงานภายในองค์กร มีการให้ความสำคัญกับการทำแผนธุรกิจ การจัดทำงบประมาณ การประมาณการกระแสเงินสด การวัดความพึงพอใจของลูกค้า การมุ่งหาจุดอ่อนจุดแข็งขององค์กรและการหาวิธีเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการทำงาน การผลิตและการให้บริการ ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะนำเสนอเป็นข้อมูลทางการบัญชีเพื่อให้ผู้บริหารได้นำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและวางแผนเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ แต่ในการที่จะตัดสินใจใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) เพื่อทำให้องค์กรไปสู่ผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้นั้น จำเป็นต้องสร้างความเข้าใจ และการมีส่วนร่วมจากบุคลากรของส่วนงานต่าง ๆ ในองค์กร โดยการเชื่อมโยงกันให้เกิดความสอดคล้องกัน

“Strategic Management Accounting” มีการใช้ครั้งแรกโดย Simmonds (1981) ซึ่งได้สำรวจเงื่อนไขในมุมมองทางการบัญชีโดยการประเมินจากคู่แข่งชั้นที่มีการแสดงแบบแผนทางการบัญชีตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และจากการทบทวนวรรณกรรมของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) นั้น ประกอบด้วย Bromwich's (1990); Roslender and Hart (2003) สรุปว่าการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) เป็นการจัดการและการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินของบริษัทในตลาดผลิตภัณฑ์ ต้นทุนของคู่แข่ง ความสามารถของคู่แข่ง โครงสร้างของต้นทุน และการตรวจสอบกลยุทธ์ขององค์กรและของคู่แข่งในตลาด ดังนั้น การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) จึงเกี่ยวกับการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ประโยชน์ภายในองค์กร ซึ่งถือเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารเพื่อช่วยในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมและการประเมินผล ข้อมูลการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) จึงเป็นข้อมูลที่มีรายละเอียดเชิงลึก ซึ่งมากกว่าที่ปรากฏอยู่ในงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานในระดับต่าง ๆ ขององค์กร เป็นข้อมูลที่เป็นความลับเฉพาะฝ่ายบริหารและระดับหัวหน้าหน่วยงานในองค์กรไม่มีการเปิดเผยแก่บุคคลภายนอกหรือต่อสาธารณะ เน้นนำเสนอข้อมูลเพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำมาใช้เพื่อประกอบการบริหารงานและการตัดสินใจในการแก้ไขและปรับกลยุทธ์ให้ทันเวลาและทันต่อสถานการณ์

ทฤษฎีสถานการณ์ (Contingency Theory) ระบุว่าขอบข่ายงานของกลยุทธ์มีอยู่ 4 ประเภท คือ กลยุทธ์ผู้ปกป้อง กลยุทธ์แนวการวิเคราะห์ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์การตอบสนอง ความต้องการข้อมูลของผู้บริหารส่วนใหญ่จะเลือกกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (Defender Strategic) และกลยุทธ์แบบเชิงรุก (Prospector Strategic) (Miles and Snow, 1978) สำหรับในด้านลักษณะขององค์กรที่เหมาะสม ต่อการใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์นั้นจะต้องสอดคล้องกับสถานการณ์ที่บริษัทต้องเผชิญ ซึ่งจากที่ได้มีการตรวจสอบลักษณะเฉพาะขององค์กร (Organization Characteristics) ที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ (MAS) ซึ่ง Otley (1980) กล่าวว่าปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์ของการบัญชีเพื่อการจัดการ (MAS) คือ การเพิ่มขึ้นของความสามารถในการแข่งขัน (Intensity of Competition) ระดับของการกระจายอำนาจ (Degree of Decentralization) ขนาด (Size) และความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้ (Organization Capacity to Learn) ดังนั้นจากทฤษฎีสถานการณ์ กล่าวไว้ว่า การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ลักษณะขององค์กรที่เหมาะสมควรมีโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจ (Decentralization) เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์กำไร และศูนย์การลงทุน (Libby and Waterhouse, 1996) ดังนั้นจะพบว่าการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจ

ใช้กลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ (SMA) เริ่มมีบทบาทมากขึ้นกว่ากระบวนการในการจัดการเชิงกลยุทธ์ กล่าวคือ ในการรับรู้วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีการเน้นผลการดำเนินงาน และปรับกลยุทธ์เพิ่มเติมโดยนำกระบวนการของลูกค้า กระบวนการบริหารทรัพยากรบุคคลและการเงินมารวมอยู่ด้วย ซึ่งจากการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ถือเป็นสิ่งที่สำคัญทำให้เกิดกรอบแนวคิดใหม่ ๆ ทางด้าน “กลยุทธ์ทางบัญชี” (Gani, 2004; Chenhall, 2008)

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าบทบาทของนักบัญชีนอกจากจะทำบัญชีในแผนกบัญชีแล้ว ยังมีการพัฒนาบทบาทไปสู่การเป็นผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการจัดการโดยนักบัญชีมีการสื่อสารกับคนรอบข้างมากขึ้น นักบัญชีมีการทำงานเป็นทีม นักบัญชีมีความสามารถในการวิเคราะห์ และนอกจากนั้นยังมีความแม่นยำในหลักการบัญชี จากการสำรวจ พบว่า งานประจำของนักบัญชีในปัจจุบันได้เข้ามามีบทบาทเพิ่มขึ้นในงานด้านต่าง ๆ เช่น งานในด้านการให้คำปรึกษาภายในองค์กร การวางแผนกลยุทธ์ในระยะยาว การจัดการเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ การบัญชีเพื่อการจัดการ การวิเคราะห์การเงินและเศรษฐกิจ และในอนาคตแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นคือ นักบัญชีอาจจะสามารถวิเคราะห์ผลกำไรเป็นรายผลิตภัณฑ์หรือรายลูกค้า การวางแผน การวิเคราะห์ และการให้คำแนะนำเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจ ดังนั้นจากการที่นักบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์บัญชีเพื่อการจัดการมากขึ้น ก็จะมีส่วนช่วยให้องค์กรบรรลุผลตามเป้าหมายมากขึ้น

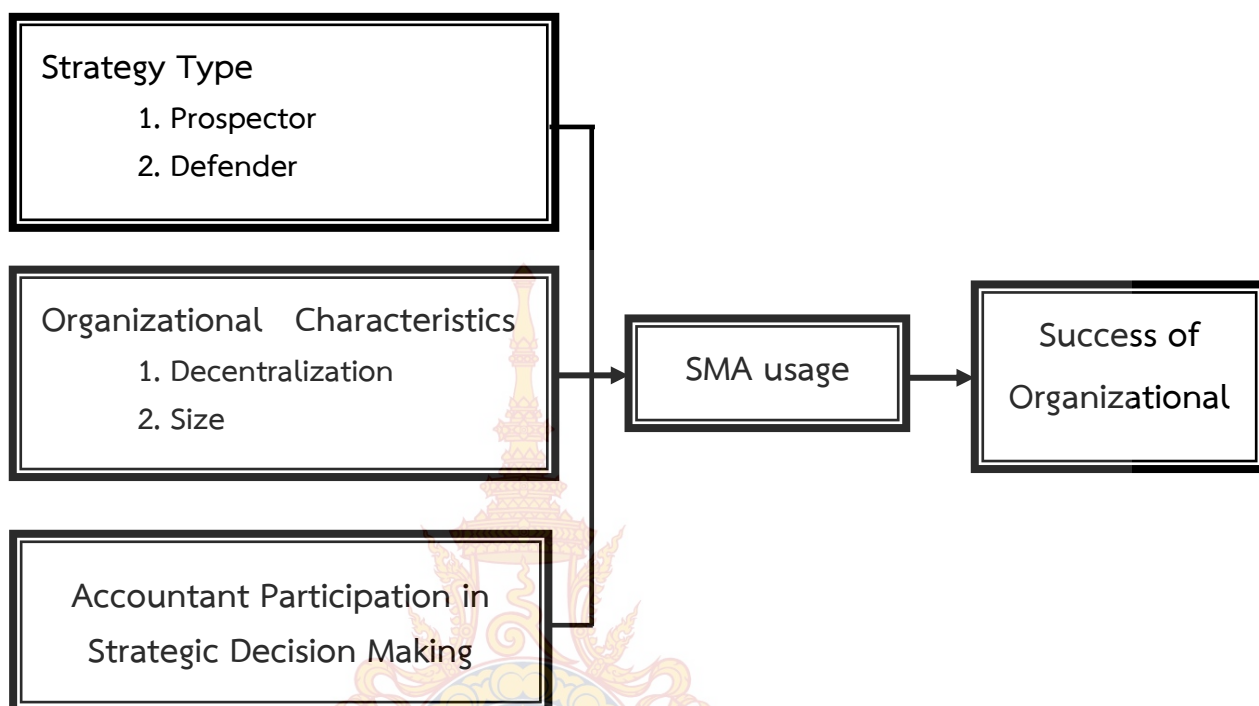
ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาการเชื่อมโยง 4 องค์ประกอบ หลักข้างต้น โดยการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ในการเป็นตัวกลางของความสัมพันธ์ระหว่าง รูปแบบกลยุทธ์ (Strategy Type) ลักษณะขององค์กร (Organizational Characteristics) และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant Participation in Strategic Decision Making) ในการทำให้เกิดความสำเร็จขององค์กร (Organization Success) ภายใต้ทฤษฎีสถานการณ์ นอกจากนี้ยังได้รับองค์ความรู้เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์กันของปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ที่เป็นหลักการของระบบการบัญชีการบริหาร

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบของกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะขององค์กรที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
4. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งผลต่อผลสำเร็จขององค์กรภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์

กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ใช้กรอบแนวคิดในการวิจัย ดังนี้



ภาพ 1: ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ขอบเขตของการวิจัย

1. พื้นที่ในการวิจัย ได้แก่ กลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดใหญ่ในประเทศไทย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมทั้งสิ้น 973 บริษัท
2. ประชากร ได้แก่ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชีและการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน บริษัทละ 1 ท่าน ในกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมทั้งสิ้น 973 บริษัท
3. ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินงานวิจัย วันที่ 1 ตุลาคม 2558 – 30 กันยายน 2559

สมมติฐานของการวิจัย

H1: บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง

H2a: บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

H2b: บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

H3: การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

H4: การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการนำข้อมูลทางด้านบัญชีการจัดการว่ามีบทบาทในกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่จะนำไปใช้ในการวางแผน ควบคุม ตัดสินใจ และวัดผลการปฏิบัติงานให้เหมาะสมกับกิจการยิ่งขึ้น

2. ทำให้ทราบถึงการนำแนวคิดและเทคนิคทางด้านบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ในการนำมาปฏิบัติในองค์กร โดยเป็นการเชื่อมโยงระหว่าง รูปแบบกลยุทธ์ ลักษณะขององค์กร และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เกี่ยวกับความคิดเห็นที่สอดคล้องกับการใช้แนวปฏิบัติด้านบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อการดำเนินธุรกิจเพื่อนำมาใช้ในการกำหนดนโยบายให้สอดคล้องกันนำไปสู่ผลสำเร็จขององค์กร

3. ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำมากำหนดแนวทางในการพัฒนา ปรับปรุง การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ของกิจการให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

4. เพื่อเป็นข้อมูลในการขยายผลการศึกษาวิจัยทางด้านบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์

นิยามศัพท์เฉพาะ

กลยุทธ์เชิงรุก (Prospector Strategic) หมายถึง กลยุทธ์ที่พยายามจะแสวงหาโอกาสสิ่งใหม่ ๆ อยู่เสมอ ซึ่งเป็นลักษณะของสภาพแวดล้อมที่ซับซ้อน คาดการณ์ไม่ได้ต้องการความยืดหยุ่นสูงปรับตัวอย่างรวดเร็ว ขั้นตอนสายการบังคับบัญชาไม่มีความชัดเจน มีลักษณะกระจายอำนาจ

กลยุทธ์ปกป้อง (Defender Strategic) หมายถึง กลยุทธ์เชิงป้องกันอาณาจักร ขอบเขตงานของตน ไม่ให้ใครมารุกล้ำหรือแย่งไป ซึ่งเป็นลักษณะของสภาพแวดล้อมที่มีเสถียรภาพ คงที่ ไม่คาดการณ์ได้ ทำงานแบบมุ่งทำงานให้มีประสิทธิภาพ คุ่มเข้ม มีความเป็นทางการสูง มีการรวมอำนาจปานกลาง

ลักษณะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจ (Decentralization Organizational Characteristics) หมายถึง การกระจายอำนาจการตัดสินใจตามภาระหน้าที่และความรับผิดชอบให้แก่บุคคลในระดับต่าง ๆ ขององค์กร ซึ่งเป็นลักษณะการมีบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้องในทุกขั้นตอน มีการปรึกษาหารืออย่างกว้างขวาง รับฟังทุกฝ่าย แล้วหาทางเลือกที่เป็นที่ยอมรับ

ขนาดขององค์กร (Size of Organizational) หมายถึง จำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานภายในองค์กร ซึ่งถ้าองค์กรมีขนาดใหญ่จำนวนพนักงานจะมีจำนวนมากกว่ากิจการขนาดเล็ก

การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant Participation in Strategic Decision Making) หมายถึง การที่นักบัญชีในองค์กรได้เข้ามามีส่วนร่วมเพื่อการบริหารงานในองค์กรตามแนวทางของกลยุทธ์ขององค์กรในรูปแบบของการให้ความคิด แลกเปลี่ยน หรือสนับสนุนเพื่อการตัดสินใจ

การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategy Management Accounting usage) หมายถึง การนำข้อมูลทางด้านการบัญชีการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานขององค์กรในอดีตนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการ ตามรูปแบบที่ผู้บริหารต้องการ โดยมุ่งเน้นไปที่การตัดสินใจที่จะมีผลกระทบต่อกิจการในอนาคต และสอดคล้องกับกลยุทธ์ขององค์กร

ผลสำเร็จขององค์กร (Organizational Success) หมายถึง ความสามารถในการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งผลให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร โดยดูจากอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เพิ่มขึ้น อัตราการไหลเวียนของเงินสด (Cash Flow) เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตของรายได้อย่างต่อเนื่อง อัตรากำไรขั้นต้นก่อนหักค่าใช้จ่ายจะเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังสามารถลดต้นทุนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ส่งผลให้บริษัทมีความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้น โดยมุ่งไปที่ความสามารถในการทำกำไร (Profitability)



บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร: การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารทางวิชาการ และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นกรอบในการวิจัย ดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีสถานการณ์
2. แนวคิดกลยุทธ์
3. แนวคิดลักษณะขององค์กร
4. แนวคิดการมีส่วนร่วม
5. แนวคิดกลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ
6. แนวคิดเกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กร
7. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
8. การพัฒนาข้อสมมติฐาน

แนวคิดและทฤษฎีสถานการณ์

ในปี 1967 Fred E. Fiedler ได้เสนอแนวความคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ (Situational Management Theory) หรือทฤษฎีอุบัติการณ์ (Contingency Theory) ซึ่งถือเป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับในเชิงสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดที่ว่าทางเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหากที่จะเป็นตัวกำหนดว่าควรจะใช้การบริหารแบบใดในสภาวะการณ์เช่นนั้น ซึ่งหลักคิดง่าย ๆ ของการบริหารเชิงสถานการณ์ นั้นถือว่าการบริหารจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจ และรูปแบบการบริหารที่เหมาะสม และผู้บริหารจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุด โดยเป็นการผสมผสานแนวคิด และยอมรับหลักการของทฤษฎีระบบว่าทุกส่วนของระบบจะต้องสัมพันธ์ และมีผลกระทบซึ่งกันและกัน คือมุ่งเน้น ความสัมพันธ์ระหว่างองค์การกับสภาพแวดล้อมขององค์การ สถานการณ์ บางครั้งจะต้องใช้การตัดสินใจอย่างเฉียบขาด บางสถานการณ์ต้องอาศัยการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงหลักมนุษยธรรมและแรงจูงใจ บางครั้งก็ต้องคำนึงถึงเป้าหมายหรือผลผลิตขององค์กรเป็นหลัก การบริหารจึงต้องอาศัยสถานการณ์เป็นตัวกำหนดในการตัดสินใจ

อนึ่ง ในบางครั้งผลจากการศึกษาทฤษฎีสถานการณ์ ไม่ได้สอดคล้องกันทุกครั้งและมีข้อจำกัดของวิธีการในแง่ของความสามารถในรูปแบบและกลไก อย่างไรก็ตาม Chapman (1997) ได้มีการทำการวิจัยที่นำไปสู่ชุดของบทความในการทบทวนภาพรวมของทฤษฎีสถานการณ์ ซึ่งจะให้ประโยชน์ต่อการบัญชีโดยทั่วไปและการบัญชีการจัดการโดยเฉพาะ และ Chenhall (2003) ได้กล่าวถึงภาพรวมของพื้นฐานทฤษฎีสถานการณ์ ที่ใช้ในการศึกษาทางการบัญชี เป็นการศึกษาถึงธรรมเนียมปฏิบัติที่อยู่เบื้องหลังการทำงานทั้งหมด นอกจากนี้ Gordon and Miller (1976);

Waterhouse and Tiessen (1978); Ginzberg (1980); Otley (1980) กล่าวว่า สถานการณ์ที่ทำให้ถึงจุดหมายอย่างรวดเร็วจะกลายเป็นตัวอย่างที่โดดเด่นในงานวิจัยเชิงประจักษ์ทางบัญชีการจัดการ สอดคล้องกับ Chenhall and Langfield-Smith (1998); Chenhall (2003) ที่กล่าวว่า ความสามารถเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการตามพื้นฐานของทฤษฎีสถานการณ์ อย่างไรก็ตามมีงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทฤษฎีสถานการณ์เพื่อให้เกิดการบรรลุผลสำเร็จขององค์กร โดยขึ้นอยู่กับตัวแปรที่เป็นพื้นฐานของสถานการณ์ และอาจจะดีที่สุดถ้ามีการใช้แบบจำลองที่มีความสอดคล้องกัน ซึ่งเกี่ยวข้องกับพื้นฐานตามสถานการณ์ การศึกษาจะเกี่ยวข้องกับสิ่งที่สามารถใช้ได้ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่ง Drazin and Van de Ven (1985) แสดงให้เห็นว่าสิ่งที่จะสามารถทำได้ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ เห็นได้จากความแตกต่างของวิธีการทำให้ถึงจุดหมาย ซึ่งมี 3 วิธีที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสมของการเลือกใช้ เช่น การเลือกสรร ปฏิบัติตอบสนอง และระบบขององค์กร

ดังนั้นการระบุปัจจัยสถานการณ์จึงมีความเป็นไปได้ในการให้เข้ามามีส่วนร่วมในการออกแบบของบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งประกอบไปด้วย เทคนิคที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก โดยมุ่งเน้นเป้าหมายในระยะยาว และการระบุปัจจัยสถานการณ์มีความเป็นไปได้ในการให้เข้ามามีส่วนร่วมในการออกแบบของการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ให้มีประสิทธิภาพ โดยเป็นการเชื่อมโยงกับ รูปแบบกลยุทธ์ ลักษณะขององค์กร รูปแบบของทีมผู้บริหารระดับสูง และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อการใช้อำนาจในการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้เกิดผลสำเร็จขององค์กรภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์

แนวคิดกลยุทธ์

กลยุทธ์องค์กร (Organizational Strategy) เป็นการกำหนดเป้าหมาย การกำหนดวิถีทางที่จะบรรลุเป้าหมาย การจัดสรรทรัพยากรเพื่อให้การดำเนินการบรรลุเป้าหมาย โดยการกำหนดไว้ล่วงหน้า สำหรับความหมายของกลยุทธ์มีผู้ให้ไว้ ดังนี้

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน (2525) ได้ให้คำจำกัดความ กลยุทธ์ว่า หมายถึง การรบที่มีเล่ห์เหลี่ยมหรือวิธีการต่อสู้ที่ต้องใช้อุบายต่าง ๆ ซึ่งเป็นความหมายที่เกี่ยวข้องกับการสงครามหรือการต่อสู้ที่ต้องใช้ความคิดและชั้นเชิง

ธงชัย สันติวงษ์ (2546: 154-155) กล่าวว่า กลยุทธ์ หมายถึง วิธีที่ชาญฉลาดที่ผู้คิด ซึ่งวิธีดังกล่าวนี้เป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิภาพสูงสุด

จินตนา บุญบงการ และณัฐพันธ์ เจริญนันท (2548: 13) กล่าวว่า กลยุทธ์ในเชิงธุรกิจ หมายถึง การตัดสินใจที่มีความสัมพันธ์กับการคาดการณ์เปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม เป็นการตัดสินใจบนพื้นฐานของสมมติฐาน การปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในอนาคต

Mintzberg (1990: 175-195) กล่าวว่า กลยุทธ์เป็นการวางแผนเพื่อใช้ปฏิบัติในอนาคต เป็นการสร้างเป้าหมายในระยะยาว เป้าหมายดังกล่าวเป็นวิธีการที่จะเอาชนะคู่แข่ง และยังรวมถึงรูปแบบการตัดสินใจในกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจ

Porter (1998: 33) กล่าวว่า กลยุทธ์เป็นการกำหนดตำแหน่งของธุรกิจ เช่น การออกแบบการผลิต การตลาด การขนส่ง และการประชาสัมพันธ์ให้มีคุณค่าและมีความแตกต่างจากคู่แข่ง

Morrison, Rimmington and Williams (1999: 195) ได้ให้ความหมายของกลยุทธ์ว่า เป็นกระบวนการบริหารอย่างไม่หยุดนิ่งที่ดำเนินการกับธุรกิจเพื่อให้บรรลุถึงความพอดีระหว่างองค์ประกอบของผู้ประกอบการ องค์กรและสิ่งแวดล้อม อันนำไปสู่ความสำเร็จทางธุรกิจอันยั่งยืน

Frese (2000: 12) ได้ให้ความหมายของกลยุทธ์ว่า หมายถึง ลำดับการกระทำเพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมาย ซึ่งจะถูกนำมาใช้ในการจัดการกับสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน

Coulter (2003: 23) กล่าวว่า กลยุทธ์เป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการนำมาใช้ในการวางแผนบริหารจัดการ ผลักดันให้ธุรกิจเกิดการพัฒนามุ่งไปสู่ความสำเร็จตามจุดมุ่งหมายที่ได้กำหนดไว้ เป็นผู้กำหนดวิสัยทัศน์ นโยบาย กลยุทธ์ต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมและสังคมของธุรกิจของตนเอง

Gibcus and Kemp (2003: 11) ได้ให้คำจำกัดความว่ากลยุทธ์เป็นแผนงานเพื่อเป็นแนวทางสำหรับการตัดสินใจในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร เน้นในการประยุกต์ใช้ทรัพยากรในองค์กรที่มีการจัดสรรไว้เพื่อให้เกิดคุณค่ามากที่สุด อันจะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้

ดังนั้น กลยุทธ์โดยสรุป กลยุทธ์ หมายถึง วิธีการและแนวทางที่จะทำให้องค์กรสามารถไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ ภายใต้ปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ทั้งที่เกิดจากสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร

รูปแบบของกลยุทธ์

จากการศึกษารูปแบบของกลยุทธ์ สามารถจำแนกกลยุทธ์ได้เป็นหลายรูปแบบด้วยกัน สำหรับในงานวิจัยนี้ จะนำเสนอรูปแบบกลยุทธ์ในเชิงการปรับตัวเพื่อตอบสนองต่อสิ่งแวดล้อมที่แตกต่างกันของ ไมล์และสโนว์ ผู้ซึ่งเป็นนักจิตวิทยาและนักการศึกษากลยุทธ์ยุทธการปรับตัว ที่มีความแตกต่างกันไปในการตอบสนองต่อสิ่งแวดล้อม Miles and Snow (2003: 28-30) กล่าวว่า กลยุทธ์เป็นแนวทางที่องค์กรธุรกิจจะปรับวิธีการดำเนินงานให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของการแข่งขันที่เกิดขึ้นกับองค์กรธุรกิจ โดยจะเลือกแนวทางที่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพการดำเนินการขององค์กร และการบริหารจัดการขององค์กรเพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และได้เสนอแนวคิดเรื่องรูปแบบกลยุทธ์ไว้ดังนี้

1) กลยุทธ์ปกป้อง (Defender Strategic) หมายถึง กลยุทธ์การตั้งรับ ป้องกันไม่ให้ขาดทุน เปลืองพลา มุ่งเน้นประสิทธิภาพ ปกป้องอาณาเขต โดยผลิตสินค้าที่มุ่งไปยังกลุ่มเล็ก ๆ สินค้าที่มีคุณภาพสูง ราคาแพง เจาะลูกค้าเฉพาะกลุ่ม มุ่งเจาะตลาดแต่เพียงอย่างเดียว โครงสร้างองค์กรของกลยุทธ์ดังกล่าวนี้ต้องมีการควบคุมที่เข้มงวด แบ่งงานกันทำ มีความเป็นทางการสูง รวมอำนาจ

2) กลยุทธ์เชิงรุก (Prospectors Strategic) ตรงข้ามกับ Defenders เหมือนกับ Innovation Strategy คือสร้างสินค้าใหม่ ๆ แสวงหาตลาดใหม่ ๆ เน้นนวัตกรรมมากกว่ากำไรซึ่งมีความเสี่ยงสูง หรือจะพยายามหาโอกาสในกรณีที่สภาพแวดล้อมผันผวน โดยจะฉวยโอกาสผลิตสินค้าใหม่ องค์กรที่ใช้กลยุทธ์นี้จะสำรวจสภาพแวดล้อมอยู่ตลอดเวลา มีความเสี่ยงสูงโครงสร้างองค์กรมีความเป็น

ทางการต่ำ เนื่องจากถ้ามีกฎระเบียบมากพนักงานจะขาดความคิดสร้างสรรค์ ต้องกระจายอำนาจ มีการสื่อสารทั้งในแนวนอนและแนวดิ่ง และการสื่อสารต้องรวดเร็ว เนื่องจากการคิดผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ ถ้าสื่อสารกันช้าอาจทำให้องค์กรอื่นแย่งไปได้ โครงสร้างองค์การของกลยุทธ์ดังกล่าวนี้เป็นแบบหลวม ๆ แบ่งงานกันทำน้อย ความเป็นทางการมีน้อย และกระจายอำนาจ

3) กลยุทธ์วิเคราะห์ (Analyzer Strategic) หมายถึง กลยุทธ์ที่อาศัยข้อมูล นำข้อมูลมาวิเคราะห์ก่อนตัดสินใจ เพื่อลดความเสี่ยงให้น้อยที่สุด สร้างโอกาสให้มากที่สุด ภายใต้กลยุทธ์นี้ องค์การจะสร้างผลิตภัณฑ์ใหม่ก็ต่อเมื่อเห็นตัวอย่างที่คนอื่นทำไปก่อนแล้วว่าประสบผลสำเร็จแล้ว ค่อยทำตาม จะไม่เป็นผู้นำในการทำสิ่งใหม่ ๆ แต่ถ้าจะมีการผลิตสินค้าตัวใหม่ หรือตลาดใหม่ จะกระทำก็ต่อเมื่อผู้ผลิตแน่ใจว่าอนาคตน่าจะไปได้ดี โครงสร้างองค์การของกลยุทธ์ดังกล่าวนี้มีการควบคุมปานกลาง ควบคุมเข้มงวดในกิจกรรมปัจจุบัน ควบคุมน้อยลงในงานใหม่

4) กลยุทธ์ตอบโต้ (Reactors Strategic) หมายถึง กลยุทธ์ที่ไม่มีการวางแผนใด ๆ ไม่มีกลยุทธ์เป็นของตนเองอย่างชัดเจน เป็นองค์การที่ไม่เผชิญกับสิ่งแวดล้อม ปฏิบัติงานอย่างไร ประสิทธิภาพ โครงสร้างองค์การของกลยุทธ์ดังกล่าวนี้เป็นโครงสร้างที่ไร้ประสิทธิภาพ ตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมไปเรื่อย ๆ โดยไม่มีการวางแผนหรือวางกลยุทธ์

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่า กลยุทธ์เชิงรุก (Prospector Strategic) หมายถึง กลยุทธ์ที่พยายามจะแสวงหาโอกาสสิ่งใหม่ ๆ อยู่เสมอ ซึ่งเป็นลักษณะของสภาพแวดล้อมที่ซับซ้อน คาดการณ์ไม่ได้ต้องการความยืดหยุ่นสูงปรับตัวอย่างรวดเร็ว ขั้นตอนสายการบังคับบัญชาไม่มีความชัดเจน มีลักษณะกระจายอำนาจ และกลยุทธ์ปกป้อง (Defender Strategic) หมายถึง กลยุทธ์เชิงป้องกันอาณาจักร ขอบเขตงานของตน ไม่ให้ใครมารุกล้ำหรือแย่งไป ซึ่งเป็นลักษณะของสภาพแวดล้อมที่มีเสถียรภาพ คงที่ นี่จึง คาดการณ์ได้ ทำงานแบบมุ่งงานให้มีประสิทธิภาพ คุมเข้ม ความเป็นทางการสูง มีการรวมอำนาจปานกลาง

แนวคิดลักษณะขององค์กร

ในองค์กรที่มีการเติบโตการดำเนินงานของกิจการก็จะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นทั้งทางด้านปริมาณ และขอบเขตงาน ดังนั้นจึงต้องมีการแบ่งหน่วยงานเพื่อรับผิดชอบงานต่าง ๆ โดยอาจจะแบ่งเป็น แผนก ฝ่าย หรือศูนย์ เป็นต้น ซึ่งนอกจากจะมีการแบ่งงานให้แล้ว เรื่องของการกระจายอำนาจในการตัดสินใจก็นับว่าเป็นสิ่งสำคัญที่สุดที่จะส่งผลให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายรวมของกิจการ การกระทำเช่นนี้ เรียกว่า "การกระจายอำนาจ" (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 218) ดังนั้นการกระจายอำนาจ (Decentralization) เป็นหลักการหนึ่ง ของการบริหารจัดการองค์การ

การกระจายอำนาจ (Decentralization) เป็นระดับซึ่งอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจ มอบหมายงานให้กับพนักงานระดับล่าง คือ มอบให้กับพนักงานทุกระดับขององค์กร ดังนั้นแสดงให้เห็นว่าลักษณะของการกระจายอำนาจ จะถูกมอบหมายไปให้แก่พนักงานในระดับล่าง ผู้บริหารระดับล่างสามารถตัดสินใจในหลาย ๆ เรื่อง ส่วนเรื่องเฉพาะที่สำคัญ ๆ การกำหนดนโยบายยังเป็นของผู้บริหารระดับสูง ข้อดีของการกระจายอำนาจการตัดสินใจลงสู่ระดับล่างมีข้อดีตรงที่ช่วยแบ่งเบา

ภาระการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง ให้จำกัดอยู่แต่เฉพาะเรื่องที่สำคัญ ๆ เท่านั้น ซึ่งจะช่วยให้เพิ่มคุณค่าในงาน (Job Enriched) การตัดสินใจต่าง ๆ จะสามารถทำได้อย่างรวดเร็วขึ้นโดยคนที่อยู่ใกล้ชิดกับปัญหามากที่สุด ดังนั้นองค์การยุคปัจจุบันนี้จึงสามารถปฏิบัติการกระจายอำนาจมากขึ้น อันเนื่องมาจากเครือข่ายคอมพิวเตอร์ระบบข้อมูลสารสนเทศที่ก้าวหน้า ซึ่งระบบข้อมูลสารสนเทศสามารถช่วยให้ผู้บริหารมีความง่ายที่จะขยายขอบเขตการทำงานวันต่อวัน เนื่องจากมีข้อมูลที่มีความพร้อมในการกระจายอำนาจสำหรับการตัดสินใจ เมื่อมีบางสิ่งบางอย่างผิดพลาดระบบข้อมูลสารสนเทศก็จะสามารถช่วยแก้ไขได้อย่างรวดเร็วและทันท่วงที ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าแนวโน้มการบริหารงานแบบใหม่นี้ จะมีการมอบหมายงานแบบกระจายอำนาจ (Decentralization) ซึ่งมีลักษณะโครงสร้างตามแนวนอนและมีการใช้การกระจายอำนาจในองค์กรมากขึ้น (ริงสธรรค์ ประเสริฐศรี, 2549: 46)

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2549: 219) ได้กล่าวถึงประโยชน์ของการกระจายอำนาจ (Decentralization) ไว้ดังนี้

1. การตัดสินใจจะถูกตัดสินใจโดยบุคคลที่มีความรู้มากที่สุดเกี่ยวกับการดำเนินงานในองค์กรนั้น ๆ
2. ภาระงานเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูงได้ถูกกระจายออกไปทำให้ผู้บริหารระดับสูงมีเวลาเพียงพอสำหรับการกำหนดกลยุทธ์ที่สำคัญ
3. ทำให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ที่จะตัดสินใจให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ

4. ผู้จัดการของหน่วยงานมีความสามารถมากขึ้นในการควบคุมการดำเนินงาน

นอกจากนี้การบริหารงานแบบการกระจายอำนาจ (Decentralization) ยังก่อให้เกิดต้นทุนดังนี้

1. ผู้บริหารจะมุ่งเน้นและให้ความสนใจเพียงหน่วยงานของตนเองเท่านั้น จึงทำให้ในบางครั้งอาจจะไม่คำนึงถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้นต่อเป้าหมายรวมของกิจการ
2. จะทำให้มีต้นทุนเพิ่มมากขึ้นในการให้บริการของหน่วยงานต่าง ๆ แยกต่างหากออกจากกัน

3. ทำให้มีต้นทุนเพิ่มมากขึ้นในการจัดหาข้อมูล เพื่อใช้ในแต่ละหน่วยงาน

อย่างไรก็ตามองค์กรหนึ่ง ๆ จะมีการรวมอำนาจหรือกระจายอำนาจมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ขนาดขององค์กร เป็นการยากที่ผู้บริหารจะทำการตัดสินใจในทุกเรื่อง ดังนั้นแนวโน้มจะเป็นไปในทิศทางของการกระจายอำนาจถ้าองค์กรมีขนาดใหญ่ขึ้น

2. การมีหน่วยงานกระจายในหลายพื้นที่ ผู้บริหารระดับสูงไม่สามารถดูแลกิจการที่มีหน่วยงานกระจายในหลาย ๆ พื้นที่ ดังนั้นองค์กรจะมีแนวโน้มที่จะกระจายอำนาจลงไปสู่ระดับล่างมากขึ้นถ้ามีหน่วยงานอยู่ในหลายพื้นที่

3. การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เทคโนโลยีมีแต่จะเพิ่มความซับซ้อนมากขึ้นทุกขณะ และเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว องค์กรที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่เทคโนโลยีเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

จำเป็นต้องมีการกระจายอำนาจในการตัดสินใจ เพราะผู้บริหารระดับสูงไม่สามารถตามทันเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วได้

4. การเปลี่ยนแปลงในสภาวะแวดล้อม การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วจำกัดความสามารถของผู้บริหารระดับสูงที่จะตัดสินใจได้ทันการณ์ ดังนั้นอุตสาหกรรมที่มีพลวัตสูง จะมีแนวโน้มที่จะกระจายอำนาจลงไปให้ระดับล่างตัดสินใจเพิ่มขึ้น

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่า การกระจายอำนาจ (Decentralization) หมายถึง การกระจายอำนาจการตัดสินใจตามภาระหน้าที่และความรับผิดชอบให้แก่บุคคลในระดับต่าง ๆ ขององค์กร ซึ่งเป็นลักษณะการมีบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้องในทุกขั้นตอน มีการปรึกษาหารืออย่างกว้างขวาง รับฟังทุกฝ่าย แล้วหาทางเลือกที่เป็นที่ยอมรับ

ขนาดขององค์กร (Size of Organizational) ขนาดขององค์กรมีผลต่อโครงสร้างขององค์กร เมื่อองค์กรมีขนาดใหญ่ขึ้นก็ต้องมีการปรับโครงสร้างขององค์กร การกระจายอำนาจเกี่ยวข้องกับขนาดขององค์กร เนื่องจากขนาดขององค์กรส่วนใหญ่จะดูที่จำนวนพนักงาน นอกจากนี้ต้องดูประเภทขององค์กรด้วย เนื่องจากประเภทขององค์กรบางประเภทที่มีจำนวนพนักงานน้อยแต่ก็ถือเป็นองค์กรขนาดใหญ่ได้ด้วยเช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น กิจการร้านเสริมสวยถ้ามีพนักงาน 50 คน ถือว่าเป็นร้านใหญ่ แต่ถ้าโรงงานเหล็กมีคนงาน 50 คน ถือว่าเป็นองค์กรขนาดเล็ก ในขณะเดียวกันถ้าองค์กรมีขนาดใหญ่มากขึ้นจะมีกฎระเบียบข้อบังคับที่เป็นทางการมากขึ้น และทำให้ต้องมีการมอบอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจตามความประสงค์ของผู้บริหารระดับสูงอีกด้วย

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่า ขนาดขององค์กร (Size of Organizational) หมายถึง จำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานภายในองค์กร ซึ่งถ้าองค์กรมีขนาดใหญ่จำนวนพนักงานจะมีจำนวนมากกว่าองค์กรขนาดเล็ก สำหรับงานวิจัยนี้มีการกำหนดขนาดขององค์กรคือ ถ้ากิจการมีจำนวนพนักงานน้อยกว่า 50 คน ถือว่าเป็นองค์กรขนาดเล็ก แต่ถ้าองค์กรมีจำนวนพนักงานมากกว่า 50 คนขึ้นไป ถือว่าเป็นองค์กรที่มีขนาดใหญ่

แนวคิดการมีส่วนร่วม

แนวคิดการมีส่วนร่วมเป็นแนวทางไปสู่การประสพผลสำเร็จของการบริหารจัดการไปสู่เป้าหมายขององค์กร ได้มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการมีส่วนร่วม (Participation) ไว้ดังนี้

ปรัชญา เวสารัชช์ (2528: 6) ได้รวบรวมแนวคิดและความหมายของการมีส่วนร่วมไว้ โดยริดเดอร์ ได้ให้ความหมาย การมีส่วนร่วม คือ การที่บุคคลและกลุ่มชน ได้เข้าไปมีปฏิสัมพันธ์ทางสังคมซึ่งกันและกัน เดวิสและนิวสตรอม (Davis and Newstrom, 1989) ให้ความเห็นว่าการมีส่วนร่วมนั้นเกี่ยวข้องกับ (1) การเข้าไปเกี่ยวข้องด้วย (Involvement) (2) การให้หรือเอื้อประโยชน์ (Contribution) และ (3) การรับผิดชอบ (Responsibility)

อย่างไรก็ตามการมีส่วนร่วมในการจัดการเป็นสิ่งที่ดี ทำให้งานประสบความสำเร็จได้ง่าย และรวดเร็วขึ้น การมีส่วนร่วมจะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของงาน ลักษณะของความรู้

ความสามารถของบุคคลที่จะเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดการ ตามความต้องการหรือผลประโยชน์ ความสนใจ และสถานภาพของบุคคล นักวิชาการได้กล่าวถึงกรอบแนวคิดของการมีส่วนร่วมไว้ดังนี้

มนตรี กรรพุมมาลย์ (2539: 97-98) กล่าวถึง สิ่งที่มีส่วนร่วม จะเข้ามามีส่วนร่วมในประเด็นใดบ้าง

1. มีส่วนร่วมอะไรบ้าง (What) แบ่งเป็น

1.1 การมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ (Decision Making) คือร่วมในการคิดถึงปัญหาโดยระบุความต้องการขององค์กร

1.2 การมีส่วนร่วมในการปฏิบัติการ (Implementation) ประกอบด้วย การสนับสนุนทางด้านทรัพยากรต่าง ๆ การบริหารงานกิจกรรม และการประสานงานขอความช่วยเหลือ

1.3 การมีส่วนร่วมในผลประโยชน์ (Benefits) ทางด้านวัตถุของสังคมแต่ละบุคคล

1.4 การมีส่วนร่วมในการประเมินผล (Evaluation) ของการบริหารจัดการ

2. มีส่วนร่วมอย่างไร (How) ได้แก่

2.1 ลักษณะพื้นฐานของการมีส่วนร่วม เช่น ความเต็มใจเข้าร่วม การได้รางวัลตอบแทน หรือการถูกบังคับให้เข้าร่วม

2.2 รูปแบบการมีส่วนร่วม เช่น การเข้าร่วมโดยตรง หรือผ่านผู้บริหาร

2.3 ขนาดของการมีส่วนร่วม เช่น ความถี่ และระยะเวลาในการเข้าร่วม

2.4 ผลที่เกิดจากการเข้าร่วม เป็นการเสริมเพิ่มความเข้าใจ หรือให้คำแนะนำ เพื่อนำไปสู่เป้าหมายขององค์กร หรือเป็นการปฏิสัมพันธ์ธรรมดาเท่านั้น

สำหรับ การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant Participation in Strategic Decision Making) ในงานวิจัยครั้งนี้ มีแนวทางในการดำเนินการ ดังนี้

1. การนำเสนอปัญหาและวัตถุประสงค์ เป็นพื้นฐานของกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ซึ่งธุรกิจจะต้องนำเสนอปัญหาและวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ที่สามารถบรรลุภารกิจในสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นที่เป็นโอกาสภายใต้สภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง

2. การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์ เป็นการกำหนดกลยุทธ์ทางเลือก และเลือกจากทางเลือกซึ่งสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ เป็นแผนที่สำคัญ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์และตอบสนองวิสัยทัศน์และภารกิจขององค์กร กลยุทธ์จะระบุถึงรูปแบบการตัดสินใจที่เป็นอันหนึ่งอันเดียวกันและสอดคล้องกันเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายขององค์กร การจัดสรรทรัพยากรเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายเหล่านี้ในระดับธุรกิจ (Business Level) การรับรู้ของธุรกิจเกี่ยวกับข้อได้เปรียบทางการแข่งขัน การกำหนดวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ และการกำหนดกลยุทธ์ ผู้กำหนดกลยุทธ์ขององค์กรจะต้องสำรวจข้อมูลเกี่ยวกับภารกิจ (Mission) วิสัยทัศน์ (Vision) เป้าหมาย (Goals) นโยบาย (Policy) สภาพแวดล้อมภายในและภายนอก (Internal and External Environment)

3. การประเมินผลทางเลือก หลังจากวิเคราะห์ปัญหา และกำหนดทางเลือกต่าง ๆ แล้ว จากนั้นจึงทำการประเมินผลทางเลือกต่าง ๆ ซึ่งเป็นแนวทางการนำปัญหาไปสู่การแก้ไข ในขั้นตอนนี้ผู้ตัดสินใจจะวิเคราะห์และประเมินว่าทางเลือกใดสามารถแก้ไขปัญหา ได้ดีที่สุด ทางเลือกใดควรจะดำเนินการก่อนและหลัง มีการใช้กระบวนการชั่งน้ำหนักเพื่อพิจารณาถึง ผลดีและผลเสียในแต่ละ

ทางเลือกด้วย นอกจากนี้จะต้องพิจารณาด้วยว่าการตัดสินใจในทางเลือกหนึ่ง ย่อมส่งผลกระทบต่อปัญหาอื่น ๆ ตามมาได้ ดังนั้นควรวิเคราะห์และประเมินทางเลือกอย่างรอบคอบ สำหรับปัญหาที่เกิดขึ้นจะเป็นการพิจารณาปัญหาจากภายในองค์กรมากกว่าภายนอก เช่น บุคลากร อุปกรณ์ขาดแคลน แนวทางแก้ไขสามารถทำได้โดยการเพิ่มบุคลากรการจัดซื้ออุปกรณ์เพิ่ม เป็นต้น

สำหรับการประเมินทางเลือก มีขั้นตอนดังนี้

1. กำหนดคุณค่าของทางเลือก
2. พิจารณาผลกระทบที่จะเกิดขึ้นของแต่ละทางเลือก
3. การตัดสินใจที่สำเร็จหรือล้มเหลว จะถูกบันทึกไว้ในประวัติของผู้ทำการตัดสินใจ
4. มีแผนสำรองหากมีเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

นอกจากนี้ ประเด็นที่ควรพิจารณาในการประเมินทางเลือก ได้แก่

1. ความเป็นไปได้ (Feasibility)
2. คุณภาพของทางเลือก (Quality)
3. การยอมรับจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Acceptability)
4. ต้นทุน (Cost)
5. วิธีแก้ไขสำรองและย้อนกลับ (Alternative and Reversibility)
6. จริยธรรม (Ethical)

4. การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก เมื่อมีทางเลือกหลายทางแล้ว ขั้นตอนนี้เป็น การวิเคราะห์ทางเลือกที่มีอยู่หลายทาง โดยใช้เทคนิคต่าง ๆ เข้าช่วย เช่น ข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Break Even Analysis) การวิเคราะห์งบการเงิน (Financial Statement Analysis)

5. การปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือกและการทบทวนกลยุทธ์ เพื่อให้องค์กรสามารถดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ ซึ่งขั้นตอนในการทบทวน คือ (1) กำหนดสิ่งที่จะทบทวน (2) กำหนดตัวชี้วัดความสำเร็จ (3) กำหนดเกณฑ์มาตรฐาน (4) ประเมินผลการปฏิบัติงาน และ (5) เปรียบเทียบผลลัพธ์ที่ได้จากการปฏิบัติงาน

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่าการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant Participation in Strategic Decision Making) หมายถึง การที่นักบัญชีในองค์กรได้เข้ามามีส่วนร่วมเพื่อการบริหารงานในองค์กรตามแนวทางของกลยุทธ์ขององค์กรในรูปแบบของการให้ความคิด แลกเปลี่ยนหรือสนับสนุนเพื่อการตัดสินใจ

แนวคิดกลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ

แนวคิดกลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ ทฤษฎีและหลักการต่าง ๆ ทั้งแนวคิดเดิมและแนวคิดใหม่ที่กล่าวถึงในบัญชีบริหาร โดยพิจารณาตามกระบวนการบริหารงาน (Management Process) ประกอบด้วย

กลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ (SMA) ต้องคำนึงถึง ปัจจัยปัจจัยความสำเร็จของธุรกิจ (Key Performance Indicators) ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุน คุณภาพ เวลา ความสามารถในการปรับตัว ให้ยืดหยุ่นตามสถานการณ์ และนวัตกรรมใหม่ ๆ โดยมีความเกี่ยวข้องของบัญชีบริหารเรื่องต่าง ๆ

ตลอดกระบวนการการบริหารตั้งแต่ การวางแผนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การคิดต้นทุนสินค้า การวางแผนและควบคุม การวัดผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจ ได้แก่ การงบประมาณ (Budgeting) ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) ต้นทุนกิจกรรมและการบริหารกิจกรรม (Activity-based Costing and Activity-based Management) ระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-In-Time Manufacturing) และระบบการผลิตยืดหยุ่น (Flexible Manufacturing System) ต้นทุนคุณภาพ (Quality Cost) การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) และระบบดุลยภาพเชิงปฏิบัติการ (Balance Scorecard) พร้อมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ กลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ (SMA) Bromwich (1990) กล่าวว่า SMA คือการสะสมและวิเคราะห์ข้อมูลทางการตลาดของสินค้าและต้นทุนของคู่แข่ง และโครงสร้างต้นทุนกับกลยุทธ์ขององค์กรเทียบกับคู่แข่งในระยะยาว แนวความคิดนี้มีข้อสนับสนุนที่มีที่มาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ที่มองสินค้าเศรษฐกิจ (Economic Goods) ว่ามีคุณสมบัติของการจัดการมาเกี่ยวข้อง คือ จะต้องมีการศึกษาหาแนวทางการบริหารงาน เพื่อให้กระบวนการในการผลิตและการขายสินค้าประสบความสำเร็จ โดยเริ่มตั้งแต่การวางกลยุทธ์ จนเมื่อสินค้าผ่านไปถึงมือผู้บริโภค ตลอดจนเมื่อใช้จนหมดประโยชน์และต้องหาวิธีทำลายไม่ให้กระทบต่อสิ่งแวดล้อม กับอีกทฤษฎีหนึ่งคือ ทฤษฎีของตลาดที่ต้องมีการแข่งขัน (Contestable Market)

อย่างไรก็ตาม Shank (1989) ให้คำนิยามว่า กลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ (SMA) เป็นการใช้อัตราต้นทุนเพื่อการบริหาร สำหรับสั่งการตามวงจรการบริหารเชิงกลยุทธ์ 4 ขั้นตอน คือ

1. การกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร (Formulation)
2. การสื่อสารกลยุทธ์เหล่านั้นให้บุคลากรในองค์กรได้ทราบโดยทั่วกัน (Communication)
3. การดำเนินการเพื่อประยุกต์กลยุทธ์เหล่านั้น (Implementation) และ
4. การควบคุมและติดตามผลในแต่ละขั้นตอนของการดำเนินงานว่าเป็นไปตามแผนงานที่ได้วางไว้และบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือไม่ เพียงใด (Control)

โดยมีแนวคิดหลัก 3 ประการ คือ

1. แนวคิดสายโซ่คุณค่า (Value Chain Analysis) ซึ่งเป็นแนวคิดเริ่มแรกที่ผู้บริหารควรให้ความสำคัญในการบัญชีบริหารร่วมสมัย โดยมีองค์ประกอบ คือ การวิเคราะห์ตำแหน่งกลยุทธ์การแข่งขัน (Strategic Positioning Analysis) และการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis)

โดยเป็นแนวคิดที่ขยายขอบเขตจุดสนใจของนักบัญชีในการบริหารต้นทุนให้มีการขยายมุมมองการพิจารณาจากภายในกิจการไปภายนอกกิจการด้วย โดยแต่ละขั้นตอนในกระบวนการในสายโซ่คุณค่า ตั้งแต่การวิจัยและพัฒนา การออกแบบผลิตภัณฑ์ บริการหรือ กระบวนการผลิต การผลิต การตลาด การจัดจำหน่าย การให้บริการลูกค้าหรือการกระจายสินค้า การกำจัดทำลายสินค้าที่หมดประโยชน์ การใช้งาน จะมีความเกี่ยวเนื่องกัน การกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละขั้นตอนของสายโซ่คุณค่าจะพยายามทำให้เกิดกิจกรรมที่มีมูลค่าเพิ่ม คือ เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อสินค้า ทำให้สินค้าถึงมือผู้บริโภคได้รวดเร็ว มีคุณภาพตรงตามความต้องการของลูกค้า การกำจัดทำลายไม่ก่อให้เกิดปัญหามลภาวะ แนวความคิดนี้ ทำให้หน่วยธุรกิจที่มีกระบวนการผลิตหรือการตลาดเชื่อมโยงต่อเนื่องกัน เช่น ธุรกิจที่เป็นผู้ผลิตรถยนต์ ต้องให้ความสำคัญกับขั้นตอนตั้งแต่ การวิจัยเพื่อออกแบบ

รถยนต์ให้มีความสวยงาม ประหยัด ปลอดภัย และตรงตามรสนิยม ตามคุณสมบัติที่ถูกค้าในตลาด ต้องการ การผลิตที่ต้องมีความพิถีพิถันในการเลือกวัตถุดิบเพื่อทำชิ้นส่วน และในสายการประกอบ ชิ้นส่วน (Assembly Line) การตลาดและการจัดจำหน่าย จนถึงการขายให้ผู้บริโภค ล้วนต้องให้ความสำคัญกับข้อมูลต้นทุนทุกขั้นตอน เพื่อให้สินค้าของตนเป็นที่ยอมรับในตลาด ทั้งในด้านคุณภาพ ราคาและการรักษาสีเงาแวววาว

2. แนวคิดการวางตำแหน่งกลยุทธ์ของธุรกิจ แนวคิดนี้เป็นการพิจารณากลยุทธ์ในการแข่งขันของสินค้าหรือบริการของธุรกิจว่า จะเลือกใช้กลยุทธ์ใดในการจัดการสินค้าหรือบริการ จำแนกได้เป็น 2 กลุ่ม ได้แก่

2.1 วิสัยทัศน์เชิงกลยุทธ์ (Strategic Mission) เป็นกลยุทธ์ที่พิจารณาจากปัจจัยสภาวะแวดล้อมภายนอกกิจการ ซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุม ธุรกิจจะต้องพิจารณาว่าธุรกิจอยู่ในขั้นตอนใดของกลยุทธ์ โดยให้ความสำคัญกับส่วนแบ่งตลาด (Market Share) และการเติบโตในตลาด (Market Growth) เพื่อทราบสถานการณ์ และพิจารณาแนวทางบริหารให้เหมาะสม ได้แก่

2.1.1 ช่วงเริ่มต้น (Build) ธุรกิจเริ่มเข้ามาแข่งขันในตลาด ภาวะความไม่แน่นอนค่อนข้างสูง กระแสเงินสดที่ได้เข้ามาในกิจการยังไม่สามารถคืนเงินทุนที่ลงทุนไว้ Low Market share (ระยะสั้น) แต่ High Market Growth (ระยะยาว)

2.1.2 ช่วงรักษาระดับ (Hold) ธุรกิจมีความสามารถในการดำเนินงานและแข่งขันได้ในตลาด กระแสเงินสดที่เข้ามาจะเริ่มคืนทุนและนำไปขยายการลงทุนเพิ่ม High Market share (ระยะสั้น) และ High Market Growth (ระยะยาว)

2.1.3 ช่วงเก็บเกี่ยว (Harvest) ธุรกิจได้รับกระแสเงินสดสม่ำเสมอ เป็นธุรกิจชั้นนำในอุตสาหกรรมนั้น และทำกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อรักษาตำแหน่งผู้นำตลาดไว้ เพื่อให้ได้รับผลประโยชน์เต็มที่ High Market share (ระยะสั้น) แต่ Low Market Growth (ระยะยาว)

2.1.4 ช่วงยกเลิกการลงทุน (Divest) กระแสเงินสดของธุรกิจเริ่มลดลง ลูกค้านิยมในตัวสินค้า ธุรกิจมีภาวะความไม่แน่นอนสูงและมีแนวโน้มที่จะเลิกดำเนินการ Low Market share (ระยะสั้น) และ Low Market Growth (ระยะยาว)

2.2 กลยุทธ์การแข่งขัน (Competitive Strategy) เป็นกลยุทธ์เพื่อความได้เปรียบในการแข่งขันของธุรกิจ แบ่งเป็น 3 ลักษณะ คือ

2.2.1 การเน้นกลยุทธ์ความเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost Leadership Strategy) ธุรกิจที่เลือกใช้กลยุทธ์นี้ จะพยายามเลือกทำกิจกรรมที่จะช่วยควบคุมและลดต้นทุนของธุรกิจให้ต่ำที่สุด โดยที่ยังคงความสามารถในการแข่งขันได้ ธุรกิจประเภทนี้ จะไม่ให้ความสำคัญกับนโยบายเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายบางเรื่อง เช่น ค่าวิจัยและพัฒนา เนื่องจากไม่ต้องการความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และธุรกิจอาจไม่ได้รับผลประโยชน์จากการวิจัยและพัฒนาทุกครั้งอย่างคุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายในเรื่องดังกล่าว ธุรกิจประเภทนี้จะเน้นการควบคุมต้นทุน การใช้ต้นทุนมาตรฐาน และพยายามทำให้ตัวเลขต้นทุนการผลิตถูกต้องเพื่อเป็นข้อมูลในการตั้งราคาขายสินค้า

2.2.2 การทำให้ผลิตภัณฑ์มีความแตกต่าง (Product Differentiation) ธุรกิจที่เลือกใช้กลยุทธ์นี้ มักเป็นธุรกิจที่มุ่งสร้างความตระหนักถึงความเป็นเอกลักษณ์ในตัวสินค้าหรือบริการ จนอาจ

สามารถสร้างให้เกิดความภักดีในตราสินค้า (Brand Loyalty) ข้อมูลที่จะมีความสำคัญกับธุรกิจประเภทนี้ คือ ข้อมูลทางด้านการวิจัยตลาด

2.2.3 การเลือกใช้กลยุทธ์โดยเน้นเป็นกลุ่ม (Focus Group) ธุรกิจที่เลือกใช้กลยุทธ์นี้จะเลือกกลุ่มสินค้าหรือบริการให้บางประเภทเป็นสินค้าที่เน้นความเป็นผู้นำด้านต้นทุน บางประเภทเน้นความแตกต่างของผลิตภัณฑ์

2.3 การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis) คือ การพิจารณาพฤติกรรมต้นทุนโดยเข้าใจความสัมพันธ์และความซับซ้อนของกลุ่มตัวผลักดันต้นทุนและพยายามวิเคราะห์เพื่อชี้ให้เห็นว่า ตัวผลักดันต้นทุนไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนผลผลิตหรือปริมาณผลได้ (Output Volume) แต่จะต้องเป็นตัวผลักดันต้นทุน ที่สอดคล้องกับกลยุทธ์การแข่งขันของกิจการ ซึ่งจำแนกได้เป็น

2.3.1 ตัวผลักดันต้นทุนประเภทโครงสร้าง (Structural Cost Drivers) เป็นตัวผลักดันต้นทุนที่เป็นผลมาจากการตัดสินใจเลือกกลยุทธ์ให้สอดคล้องกับโครงสร้างทางเศรษฐศาสตร์ของธุรกิจประกอบด้วย

2.3.2 ขนาด (Scale) เกี่ยวกับขนาดของเงินลงทุนในกิจการหรือผลจากการรวมกิจการในแนวนอน(Horizontal Integration)ทำให้ธุรกิจเป็นผู้มีความชำนาญที่สำคัญมากในอุตสาหกรรมนั้น

2.3.3 ขอบเขต (Scope) เกี่ยวกับขอบเขตการดำเนินงานของกิจการซึ่งเป็นผลจากการรวมกิจการในแนวตั้ง (Vertical Integration) ทำให้ธุรกิจได้จัดการกับผลิตภัณฑ์ครบวงจร ตั้งแต่การออกแบบจนถึงการจัดผลิตผลิตภัณฑ์

2.3.4 ประสบการณ์ (Experience) เกี่ยวกับประสบการณ์ที่ธุรกิจเคยทำกิจกรรมนั้น ๆ

2.3.5 เทคโนโลยี (Technology) เกี่ยวกับความสามารถในการพัฒนาเทคโนโลยี และความเกี่ยวข้องของเทคโนโลยีในแต่ละขั้นตอนว่ามากหรือน้อยเพียงใด

2.3.6 ความซับซ้อนของสายผลิตภัณฑ์ (Complexity)

สำหรับงานวิจัยนี้ การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) จะเกี่ยวข้องในประเด็นดังต่อไปนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

ในอดีตวัตถุประสงค์ของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ก็เพื่อสามารถทำให้ทราบถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Cost of Product) ที่จะนำไปหักออกจากรายได้ (ยอดขาย) ในงบกำไรขาดทุนและแสดงเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือในงบดุล แต่ในปัจจุบันนี้วิธีการและข้อมูลทางด้านต้นทุนมิได้ทำหน้าที่แต่เพียงคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และตีราคาสินค้าคงเหลือเท่านั้น ข้อมูลทางด้านต้นทุนยังสามารถนำมาใช้เพื่อการวางแผน ควบคุม วัดและประเมินผลการดำเนินงาน ตลอดจนใช้แก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจได้อีกด้วย

ดังนั้น เมื่อข้อมูลทางด้านต้นทุนจำเป็นที่จะต้องเป็นข้อมูลที่สามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารได้มากกว่าที่จะคำนวณหาต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปหักจากรายได้ และเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือ ด้วยเหตุนี้แนวความคิดเกี่ยวกับการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์จึงถูกแบ่งออกเป็น 2 แนวความคิด คือ

1.1 แนวความคิดในการคำนวณหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพื่อนำไปหักออกจากรายได้ (ยอดขาย) ในงบกำไรขาดทุนและแสดงเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือในงบดุล เพื่อเสนอรายงาน

ทางการเงินแก่บุคคลภายนอก (External Report) รวมถึงในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของธุรกิจ ซึ่งการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามแนวความคิดนี้ คือการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนเต็ม หรือต้นทุนคิดเข้างาน (Full Costing or Absorption Costing)

1.2 แนวความคิดในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ โดยมุ่งให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเพื่อการวางแผน ควบคุม วัดและประเมินผลการดำเนินงาน ตลอดจนเพื่อแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ซึ่งรายงานทางการเงินที่เกิดจากแนวความคิดนี้จะเสนอให้แก่บุคคลภายในของกิจการเพื่อใช้ในการบริหารเท่านั้น (Internal Report) ซึ่งวิธีการในการคำนวณต้นทุนตามแนวความคิดนี้ ก็คือ การคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนตรง (Variable Costing or Direct Costing)

เมื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้ว ต่อไปก็จะเป็นการกล่าวถึงประเภทของต้นทุนที่แบ่งออกตามการจำแนกในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

ต้นทุนผันแปร หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในระดับกิจกรรมหรือปริมาณการผลิต ในขณะที่ต้นทุนต่อหน่วยจะคงที่เท่ากันทุก ๆ หน่วย ในเชิงการบริหารนั้น ต้นทุนผันแปรจะเข้ามามีบทบาทอย่างมากต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ยกตัวอย่างเช่น การกำหนดราคาสินค้าของกิจการ ก็จะต้องกำหนดให้ครอบคลุมทั้งส่วนที่เป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ทั้งหมด ในกรณีที่กิจการจะทำการผลิตและจำหน่ายสินค้าในส่วนที่นอกเหนือจากการกำลังการผลิตปกติ แต่ไม่เกินกำลังการผลิตสูงสุดของกิจการ การตัดสินใจกำหนดราคาสินค้าในใบสั่งซื้อพิเศษนี้ก็ไม่ควรที่จะต่ำกว่าต้นทุนผันแปรต่อหน่วย (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 35-36)

ต้นทุนคงที่ หมายถึง ต้นทุนรวมที่มีได้เปลี่ยนแปลงไปตามระดับของการผลิตในช่วงของการผลิตระดับหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยก็จะเปลี่ยนแปลงในการลดลงถ้าปริมาณการผลิตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ต้นทุนคงที่ยังแบ่งออกเป็นต้นทุนคงที่อีก 2 ลักษณะ คือ ต้นทุนคงที่ระยะยาว เป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น และต้นทุนคงที่ระยะสั้น จัดเป็นต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราวจากการประชุมหรือตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าและวิจัย เป็นต้น สำหรับในเชิงการบริหารแล้วต้นทุนคงที่ส่วนใหญ่มักจะควบคุมได้ด้วยผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 36-37)

ต้นทุนผสม หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน ในช่วงของการดำเนินกิจกรรมที่มีความหมายต่อการตัดสินใจโดยต้นทุนผสมนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนกึ่งผันแปร และต้นทุนกึ่งคงที่หรือต้นทุนเชิงซ้อน (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 37)

ต้นทุนกึ่งคงที่ หมายถึง ต้นทุนที่จะมีต้นทุนส่วนหนึ่งคงที่ทุกระดับของกิจกรรม และมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งจะผันแปรไปตามระดับของกิจกรรม เช่น ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร เป็นต้น อย่างไรก็ตามในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะระบุได้ว่าต้นทุนส่วนใดเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประมาณต้นทุนเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 37)

ต้นทุนตามอายุผลิตภัณฑ์ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมในการผลิตสินค้า เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต ต้นทุนเหล่านี้จะถือเป็นต้นทุนตามอายุผลิตภัณฑ์ไม่ว่าการผลิตสินค้านั้นจะผลิตสำเร็จ หรือยังผลิตไม่เสร็จ จนกว่าสินค้านั้นจะถูกจำหน่าย

ออกไป ต้นทุนในการผลิตสินค้าที่ถูกจำหน่ายออกไปนั้นก็จะกลายเป็นต้นทุนช่วงเวลาซึ่งอยู่ในรูปของต้นทุนขาย (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 41)

ต้นทุนคุณภาพ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ดังนั้น หากสินค้ามีคุณภาพต่ำกว่าความต้องการของลูกค้า ธุรกิจจะไม่สามารถอยู่รอดได้ การบัญชีบริหารคำนึงถึง คุณภาพ เนื่องจาก คุณภาพเป็นปัจจัยในการจูงใจผู้บริโภค และอาจสร้างความภักดีต่อตราสินค้าในระยะยาว อย่างไรก็ตาม การบรรลุคุณภาพตามที่ลูกค้าต้องการจะต้องคำนึงถึงต้นทุนที่ต้องเสียไปด้วย

การพิจารณาต้นทุนคุณภาพในภาพรวมจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

1. คุณภาพของการออกแบบ (Quality of Design) เป็นต้นทุนคุณภาพขั้นแรกที่ธุรกิจต้องคำนึงถึง เพราะหากธุรกิจออกแบบผลิตภัณฑ์ได้โดยมีคุณภาพตรงตามความต้องการของลูกค้า และทราบคุณภาพของวัตถุดิบและชิ้นส่วนที่ประกอบสินค้า รวมถึงต้นทุนของวัตถุดิบและชิ้นส่วนดังกล่าว จะเป็นการควบคุมตั้งแต่เริ่มต้นว่า สินค้าที่ผลิตออกมาจะเป็นที่ความต้องการของลูกค้า

2. คุณภาพของการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ (Quality of Conformance) เป็นต้นทุนคุณภาพขั้นพื้นฐานที่สินค้านั้นควรจะมีเพื่อให้เป็นที่ยอมรับ ต้นทุนคุณภาพส่วนนี้จะเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า โดยจำแนกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

2.1 ต้นทุนตามความสมัครใจ (Voluntary Cost) เป็นต้นทุนคุณภาพที่ธุรกิจสามารถตัดสินใจได้ว่า จะลงทุนเพื่อให้สินค้ามีคุณภาพมากขึ้นเพียงใด ประกอบด้วย

2.1.1 ต้นทุนการป้องกัน (Prevention Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้สินค้าชำรุดเสียหาย ก่อนการผลิตจริง ได้แก่ ต้นทุนการวางแผนการผลิต ต้นทุนค่าอบรมพนักงานในสายการผลิต ต้นทุนในการคัดเลือกผู้จัดหาวัตถุดิบของธุรกิจ

2.1.2 ต้นทุนการประเมิน (Appraisal Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างกระบวนการผลิต ได้แก่ ต้นทุนการตรวจสอบคุณภาพ เพื่อรักษาระดับคุณภาพของสินค้าในระหว่างการผลิต

2.2 ต้นทุนการจัดการความเสียหาย (Failure Cost) เป็นต้นทุนคุณภาพที่เกิดจากการที่ธุรกิจไม่สามารถจัดการผลิตให้มีคุณภาพตามมาตรฐานคุณภาพ ประกอบด้วย

2.2.1 ต้นทุนความเสียหายภายใน (Internal Failure Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อผลิตสินค้าแล้วเสร็จ และตรวจพบความเสียหายก่อนจำหน่ายถึงมือลูกค้า ได้แก่ ต้นทุนสินค้าเสียหาย ค่าเศษซาก ต้นทุนค่านำสินค้ากลับไปแก้ไข ต้นทุนการที่ต้องตรวจสอบคุณภาพสินค้าซ้ำ และเวลาที่ต้องหยุดการผลิต

2.2.1 ต้นทุนความเสียหายภายนอก (External Failure Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังส่งมอบสินค้าแล้ว ลูกค้าไม่พอใจในคุณภาพสินค้า ได้แก่ ต้นทุนจากสินค้าที่ส่งคืน ต้นทุนสินค้าเพื่อซ่อมแซม ค่าร้องเรียนของลูกค้า รวมถึงต้นทุนที่วัดหรือประมาณได้ยาก เช่น การสูญเสียความภักดีในตราสินค้า ทำให้ลูกค้าหันไปใช้สินค้าของคู่แข่ง

ต้นทุนตามเป้าหมาย หมายถึง ต้นทุนระยะยาวโดยประมาณที่สูงที่สุดของสินค้าหรือบริการ ซึ่งเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้ว จะทำให้กิจการบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ต้นทุนเป้าหมายคำนวณโดยการหักกำไรที่ต้องการ (Target Profit Margin) จากราคาเป้าหมาย (Target

Price) ซึ่งเป็นราคาที่ประมาณขึ้นโดยอิงกับกลุ่มลูกค้าที่ยินดีจะจ่ายให้ พิจารณาประกอบกับราคาที่กำหนดโดยคู่แข่งสำหรับสินค้าที่มีลักษณะและคุณภาพทำนองเดียวกัน โดยปกติต้นทุนเป้าหมายจะต่ำกว่าต้นทุนเต็ม และเพื่อให้บรรลุต้นทุนเป้าหมาย ธุรกิจจะต้องแสวงหาแนวทางพัฒนาตัวสินค้าและกระบวนการผลิต ให้ได้ต้นทุนเท่ากับหรือต่ำกว่าต้นทุนเป้าหมาย เหตุที่กล่าวถึงต้นทุนเป้าหมายไว้ในหลักการและแนวความคิดทางบัญชีไว้ในส่วนของการวางแผนทางการเงิน เนื่องจาก การกำหนดต้นทุนเป้าหมายเกิดจากแนวคิดกำไรเป้าหมาย ซึ่งในธุรกิจทั่วไปจะวางแผนไว้เบื้องต้นว่า ต้องการกำไรเท่าใด หากมีราคาเป้าหมายที่คาดหวังไว้ จำเป็นต้องวางแผนให้มีต้นทุนจริงให้สอดคล้องกับต้นทุนเป้าหมาย แต่นอกจากต้นทุนเป้าหมายจะเกี่ยวข้องกับการวางแผนแล้ว ยังเกี่ยวข้องกับการกระบวนการในขั้นตอนการควบคุมด้วย เนื่องจากเมื่อมีต้นทุนเป้าหมาย ธุรกิจจะต้องควบคุมต้นทุนจริงตามต้นทุนเป้าหมาย

แนวคิดต้นทุนเป้าหมาย มีความสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ทั้งนี้ เนื่องจากแนวคิดการผลิตในปัจจุบันมิได้เป็นการผลิตตามความต้องการของผู้ผลิต หากแต่ต้องเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า การกำหนดราคาขายของสินค้าส่วนใหญ่ ผู้ผลิตไม่สามารถกำหนดได้ตามที่ต้องการเช่นเดียวกับในอดีต การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมายจึงมีความจำเป็นและมีส่วนช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จได้ โดยขั้นตอน การประยุกต์ต้นทุนเป้าหมาย มี 4 ขั้นตอน คือ

1. พัฒนาสินค้าหรือบริการให้สอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า (Product Planning)
2. เลือกราคาเป้าหมาย โดยคำนึงถึงคุณค่าของสินค้าและบริการนั้นในด้านความรู้สึกของลูกค้า ตลอดจนราคาที่คู่แข่งกำหนดไว้สำหรับสินค้าลักษณะและคุณภาพทำนองเดียวกัน
3. คำนวณต้นทุนเป้าหมาย จากราคาเป้าหมายหักด้วยกำไรที่ต้องการ
4. ทำวิศวกรรมคุณค่า (Value Engineering) เพื่อให้บรรลุต้นทุนเป้าหมาย วิศวกรรมคุณค่าเป็นระบบการประเมินกระบวนการในการประกอบธุรกิจตามสายโซ่คุณค่า ตั้งแต่การวิจัยและพัฒนาจนถึงการให้บริการลูกค้า ทำให้มีการพัฒนาการออกแบบสินค้า การเปลี่ยนรายละเอียดจำเพาะของวัตถุดิบ และการปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิต ความสำเร็จของวิศวกรรมคุณค่าจะต้องอาศัยความร่วมมือจากทุกฝ่ายในสายโซ่คุณค่า

ต้นทุนมาตรฐาน หมายถึง สิ่งที่ได้ถูกกำหนดเอาไว้เพื่อนำไปใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งมาตรฐานของปริมาณและต้นทุนนั้นจะถูกกำหนดจากฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะเป็นในด้านของวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือค่าใช้จ่ายในการผลิต มาตรฐานของปริมาณและต้นทุนที่ได้กำหนดขึ้นนั้น จะใช้เป็นฐานในการเปรียบเทียบกับปริมาณของวัตถุดิบและเวลาที่ใช้ในการผลิตจริง หรือต้นทุนของวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริง เพื่อประเมินถึงประสิทธิภาพการทำงาน ในการเปรียบเทียบนั้นถ้ามีความแตกต่างเกิดขึ้น ผลต่างที่เกิดขึ้นนั้นจะใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงให้การทำงานนั้นมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไป (เบญจมาศ อภิสิทธิ์ธิญญ, 2544: 152)

2. การคิดต้นทุนสินค้า

วิธีเข้าก่อนออกก่อน การคิดต้นทุนสินค้าตามวิธีนี้ถือหลักว่าสินค้าใดที่ซื้อเข้ามาก่อนหรือผลิตเสร็จก่อนจะเป็นสินค้าที่จำหน่ายออกไปก่อน ดังนั้นถ้ากิจการซื้อสินค้าเข้ามาหลายครั้ง ซึ่งแต่ละครั้งราคาอาจจะไม่เท่ากันเมื่อจำหน่ายสินค้าออกไป ต้นทุนขายของสินค้าที่ขายไปนั้นจะถือว่าเป็นราคาของสินค้าที่ซื้อมาครั้งแรกและครั้งต่อ ๆ ไปตามลำดับ ต้นทุนของสินค้าที่คงเหลืออยู่เป็นต้นทุนที่

ซื้อมาครั้งหลังสุดไล่ขึ้นไปตามลำดับ โดยคิดว่าผู้ขายจะพยายามส่งสินค้าที่ซื้อมาครั้งแรก ๆ ให้ลูกค้า เพื่อมิให้สินค้าเก่าค้างสต็อก ดังนั้นการหมุนเวียนของต้นทุนสินค้า (Flow of Costs) จึงสอดคล้องกับการหมุนเวียนของตัวสินค้า (Flow of Goods)

วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก การคิดต้นทุนของสินค้าวิธีนี้ถือว่าสินค้าที่มียอมปะปนกันไป ดังนั้นสินค้าชนิดเดียวกันก็ควรจะมีราคาทุนเท่ากัน แต่เนื่องจากได้มีการซื้อมาหลายครั้งในราคาและปริมาณเท่ากัน จึงควรเฉลี่ยด้วย การนำปริมาณนั้นมาเป็นตัวถ่วงน้ำหนัก

สำหรับข้อดีและข้อเสียของวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มีดังต่อไปนี้

ข้อดี คือ เป็นการเฉลี่ยทุนให้กับสินค้าทุก ๆ หน่วย หน่วยละเท่า ๆ กัน โดยคำนึงถึงราคาต่อหน่วยและปริมาณสินค้าที่ซื้อมาในแต่ละพวก

ข้อเสีย คือ

1) การตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีนี้ ถือตามข้อสมมุติที่ว่าการขายสินค้าแต่ละครั้งเป็นการขายสินค้าที่ซื้อมาแต่ละงวดในอัตราส่วนเท่า ๆ กัน ซึ่งผิดหลักการหมุนเวียนสินค้า ที่กิจการมักจะจำหน่ายสินค้าตามลำดับก่อนหลังที่ซื้อสินค้ามาเพื่อป้องกันสินค้าเสื่อมคุณภาพ ลำสมัย

2) ในกรณีที่ราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงมาก ๆ ราคาทุนของสินค้าคงเหลือที่ปรากฏในงบดุลจะผิดจากราคาตลาดปัจจุบันมาก กล่าวคือ ในวันที่สิ้นงวดถ้าราคาสินค้าในตลาดสูง ราคาสินค้าคงเหลือที่คำนวณตามวิธีนี้จะต่ำกว่าราคาตลาด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในวันต้นงวดได้ซื้อสินค้าราคาต่ำไว้มาก ในทางตรงกันข้ามถ้าราคาสินค้าในตลาดในวันปลายงวดต่ำลง ราคาสินค้าคงเหลือจะมีราคาสูงกว่า และจะสูงมากขึ้นถ้าในวันต้นงวดได้ซื้อสินค้าในราคาสูงไว้เป็นจำนวนมาก

3. การวางแผนและควบคุม

เนื่องจากนักบัญชีบริหารใช้งบประมาณ (Budgets) เป็นแผนทางการเงินลักษณะหนึ่ง เพื่อช่วยให้การวางแผนทางการเงินและการดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมาย งบประมาณจึงมีบทบาทสำคัญทั้งในการวางแผนและการควบคุม โดยงานวิจัยนี้ มุ่งเน้นเสนอความสำคัญของงบประมาณสำหรับการวางแผน ดังนี้

งบประมาณระยะสั้น (งบประมาณประจำปี) หมายถึง การจัดทำงบประมาณกำหนดแผนการทำงานที่ระบุชัดเจนว่าจะใช้ทรัพยากรใด จำนวนเท่าใดในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ที่กำหนดไว้แน่นอน แผนระยะสั้นนี้ก็คือปีแรกของแผนระยะยาว

งบประมาณระยะยาว หมายถึง การจัดทำงบประมาณที่มีการนำทิศทางการดำเนินงานอย่างกว้าง ๆ ตามแผนกลยุทธ์นั้นมาร่างเป็นแผนการทำงานต่าง ๆ และผลที่จะได้รับจากแผนงานนี้ นำมาประมาณจำนวนทรัพยากรที่ต้องการใช้

งบประมาณยืดหยุ่น หมายถึง งบประมาณที่จัดทำขึ้นโดยแสดงถึงศูนย์ความรับผิดชอบในหลายระดับกิจกรรมที่มีโอกาสจะเป็นไปได้ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่คาดว่าจะเกิดขึ้น บางครั้งเรียกว่า งบประมาณผันแปร (Variable Budget) การจัดทำงบประมาณยืดหยุ่นมีการประมาณการวางแผนงบประมาณหลายระดับการดำเนินงาน จึงเป็นประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นโดยเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่วางแผนไว้ (สุพาดา สิริกิตตา, 2545: 107)

งบประมาณฐานศูนย์ หมายถึง การจัดทำงบประมาณโดยไม่ได้คำนึงถึงข้อมูลของงบประมาณปีใดเป็นปีฐาน แต่จะเริ่มจัดทำงบประมาณใหม่ทั้งหมด โดยผู้จัดการจะประมาณการยอดขาย การผลิตและข้อมูลการดำเนินงานอื่น ๆ โดยพิจารณาถึงความต้องการใช้ทรัพยากรในกิจกรรมนั้น ๆ เป็นงบประมาณโครงการใหม่ เป็นต้น (สุพาดา สิริกุตตา, 2545: 106-107)

สำหรับข้อดีของงบประมาณฐานศูนย์ คือ จะมีการวิเคราะห์และจัดสรรงบประมาณให้ตามความจำเป็น ส่วนข้อเสีย คือ ทำได้ยากและใช้เวลามาก สำหรับการนำไปใช้ จะใช้ในหน่วยงานที่เน้นในเรื่องของการลดต้นทุน (Cost Reduction) หรือเน้นในเรื่องการประเมินประสิทธิภาพ

การพยากรณ์ยอดขาย หมายถึง งบประมาณแรกที่ทำขึ้นโดยเริ่มจากการพยากรณ์ยอดขายเกี่ยวกับ (1) ปริมาณสินค้าที่คาดว่าจะขายได้ และ (2) ประมาณการราคาขายต่อหน่วย การพยากรณ์ยอดขายจะเป็นเครื่องมือในการพิจารณาเกี่ยวกับการผลิต การจัดซื้อ และการตัดสินใจเกี่ยวกับการหมุนเวียนของเงินสด เป็นต้น นั่นคือ เป็นการพยากรณ์ที่กำหนดงบประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (สุพาดา สิริกุตตา, 2545: 111)

ในการพยากรณ์ยอดขายของสินค้าแต่ละชนิดนั้นจะใช้อยอดขายในอดีตเป็นจุดเริ่มต้น จากนั้นจึงทำการปรับปรุงโดยพิจารณาจากปัจจัยที่จะมีผลกระทบต่อยอดขายในอนาคต ดังนี้

1. ใบสั่งซื้อของยอดขายที่ยังไม่ได้ส่งสินค้า
2. แผนการโฆษณาและการส่งเสริมการตลาด
3. สภาพอุตสาหกรรมและสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ
4. กำลังการผลิต
5. นโยบายการตั้งราคา
6. ผลการวิจัยด้านการตลาด

การเปรียบประยุคต์เพื่อความเป็นเลิศ หมายถึง วิธีการในการวัดและเปรียบเทียบผลิตภัณฑ์ บริการ และวิธีการปฏิบัติกับองค์กรที่สามารถทำได้ดีกว่า เพื่อนำผลของการเปรียบเทียบมาใช้ในการปรับปรุงองค์กรของตนเอง เพื่อมุ่งสู่ความเป็นเลิศในธุรกิจ

หรืออีกนัยหนึ่งคือเป็นกระบวนการของการวัดหรือการค้นหา Benchmark เพื่อนำไปสู่การได้มาซึ่งวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด (Best Practices) ที่จะนำกลับมาประยุกต์ใช้ในการปรับปรุงองค์กรของตนเอง ผลที่ได้รับจากการทำ Benchmark คือ ทำให้รู้ว่าใครที่เป็นผู้ปฏิบัติได้ดีที่สุดและเขามีวิธีการปฏิบัติอย่างไร (บุญดี บุญญากิจ และกมลวรรณ ศิริพานิช, 2546: 10)

สำหรับความสำเร็จในการทำ Benchmark นั้นขึ้นอยู่กับ

1. การเตรียมการอย่างพร้อมเพรียงก่อนที่จะดำเนินการทำ Benchmark หากเรามีการเตรียมการที่ดี มีการวางแผนที่รอบคอบ ชัดเจนแล้ว ก็จะทำให้ Benchmark ประสบความสำเร็จ โดยเฉพาะในช่วงของการเริ่มต้น

2. การหาลูกทีม Benchmark ที่เหมาะสม เป็นปัจจัยสำคัญอีกจุดหนึ่งที่จะทำหน้าที่ในการรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ข้อมูล และนำมาปรับใช้ให้เกิดประโยชน์ ดังนั้น ลูกทีมที่มีประสิทธิภาพและมีความสามารถย่อมทำให้การทำ Benchmark ได้รับผลดีไปด้วย

3. การรู้สภาพของตนเอง รู้จักข้อดี ข้อเสีย ข้อจำกัดของตนเอง จะมีส่วนช่วยให้เห็นภาพขององค์กรได้อย่างชัดเจน นอกจากนั้นยังช่วยให้การเก็บข้อมูลถูกต้องแม่นยำและช่วยให้การปรับใช้สามารถกระทำได้อย่างรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ

4. การนำมาปรับใช้ เป็นจุดสำคัญที่ต้องคำนึงถึง โดยเฉพาะนำมาปรับใช้ให้สอดคล้องกับสภาพ และสิ่งแวดล้อมขององค์กร หรือกระบวนการทางธุรกิจของเรา จึงจะทำ Benchmark ประสบความสำเร็จได้

5. การฝึกอบรม หรือการถ่ายทอดความรู้ ข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ ให้แก่ บุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบใหม่ ตลอดจนเข้าใจในรายละเอียดต่าง ๆ ที่เราไปเก็บรวบรวมมาได้ เป็นสิ่งที่ทำให้เกิดความเข้าใจอย่างชัดเจน และเชื่อมโยงสัมพันธ์กันอย่างต่อเนื่อง บางครั้งเราจะพบว่าเมื่อขาดการถ่ายทอดความรู้ การฝึกอบรม หรือการติดต่อสื่อสารที่ดีจะเรียนรู้สิ่งใหม่จะทำได้ อย่างลำบาก ทำให้การสื่อสารไม่ชัดเจน ยิ่งไปกว่านั้นอาจจะก่อให้เกิดความเข้าใจผิดและมักจะนำไปสู่ความล้มเหลวของกระบวนการทำ Benchmark ทั้งหมดเลยก็ได้

6. ปัจจัยสุดท้ายที่จะส่งผลให้ Benchmark ประสบความสำเร็จหรือไม่คือ ความมุ่งมั่นของบุคลากรภายในองค์กรที่จะแก้ไขปรับปรุงให้องค์กรของตนดีขึ้น ซึ่งหมายรวมถึงความมุ่งมั่นของผู้บริหารระดับสูง เรื่อยมาจนถึงพนักงานทุกคนที่เกี่ยวข้องภายในองค์กร

4. การวัดผลการดำเนินงาน

การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน หมายถึง การวิเคราะห์หาผลแตกต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งการวิเคราะห์ผลแตกต่างที่แยกพิจารณาทั้ง 2 ลักษณะนั้น จะช่วยให้การวิเคราะห์หาสาเหตุเพื่อนำไปวางแผนแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

สำหรับการวิเคราะห์หาผลต่างนั้นสามารถทำได้ดังนี้

1. ผลแตกต่างด้านราคาหรืออัตรา เป็นการนำราคาหรืออัตราของปัจจัยที่นำเข้าสู่กระบวนการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับราคาหรืออัตราตามมาตรฐานคูณด้วยปริมาณการใช้ของปัจจัยนำเข้าสู่ที่เกิดขึ้นจริง

2. ผลแตกต่างด้านปริมาณหรือประสิทธิภาพการใช้ เป็นการนำปริมาณของปัจจัยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับปริมาณการใช้ตามมาตรฐานคูณด้วยราคาหรืออัตราตามมาตรฐาน

การวิเคราะห์ผลแตกต่างทางด้านราคาและผลต่างทางด้านปริมาณนั้น สามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนในการผลิตผันแปรได้ทั้ง 3 ส่วน คือ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ถ้าผลที่ได้จากการวิเคราะห์พบว่าราคาที่จ่ายจริงหรือปริมาณที่ใช้จริงสูงกว่าราคาหรือปริมาณมาตรฐาน ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนั้นไม่น่าพอใจ แต่ถ้าผลที่ได้จากการวิเคราะห์พบว่าราคาที่จ่ายจริงหรือปริมาณที่ใช้จริงต่ำกว่าราคาหรือปริมาณมาตรฐาน ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนั้นถือว่าน่าพอใจ (เบญจมาศ อภิสิทธิ์ธิกุล, 2544: 157-158)

การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ หมายถึง การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณตามแผนงาน เมื่อเปรียบเทียบแล้วนำข้อมูลผลต่างที่สำคัญ ๆ มารายงานต่อผู้บริหาร เพื่อให้ผู้บริหารนำมาใช้ในการวางแผนและตัดสินใจ

รายการผลต่างที่ถือว่ามีความสำคัญหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับว่ามีผลกระทบต่อกำไรสุทธิและสามารถที่จะเพิ่มกำไรขึ้นได้เมื่อผู้บริหารให้ความสนใจในด้านการควบคุมมากขึ้น รายละเอียดของรายงานมีมากขึ้นแค่นั้นขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหารแต่ละคน ถ้าผู้บริหารต้องการรายละเอียดมากขึ้นเพื่อนำไปใช้ในการบริหาร ควรทำการวิเคราะห์ให้ลึกซึ้งลงไป การวิเคราะห์รายละเอียดนี้ทำต่อไปได้จนกระทั่งค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการวิเคราะห์เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มากขึ้นนั้นไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากการใช้ข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์นั้น

อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) หมายถึง การพิจารณาถึงจำนวนสินทรัพย์ที่ใช้ในการลงทุน ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยนำกำไรสุทธิหารด้วยสินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) จะมีประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงาน เนื่องจากมีปัจจัย 3 ประการที่ใช้ในการควบคุมโดยผู้บริหาร ได้แก่ (1) รายได้ (Revenues) (2) ค่าใช้จ่าย (Expenses) และ (3) สินทรัพย์ที่ใช้ในการลงทุน (Invested Assets) โดยการวัดความสามารถในการสร้างกำไรซึ่งเกิดจากจำนวนของสินทรัพย์ที่ใช้ในการลงทุน ซึ่งถ้าอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) มีค่าสูงแสดงว่ามีการใช้สินทรัพย์ก่อให้เกิดรายได้มากกว่า (สุพาดา สิริกุดตา, 2545: 157-158)

การบัญชีตามความรับผิดชอบ หมายถึง ระบบการรายงานผลการดำเนินงานหรือผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานหรือส่วนงานใดส่วนงานหนึ่ง โดยพิจารณาถึงขอบเขตของอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่ผู้บริหารส่วนงานนั้นจะสามารถควบคุมผลการดำเนินงานหรือผลการปฏิบัติงานได้จากการตัดสินใจด้วยตนเอง ซึ่งรายงานที่จัดทำขึ้นก็สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินผลงานของผู้บริหารในแต่ละส่วนงานได้อีกด้วย การจัดทำรายงานตามความรับผิดชอบ อาจพิจารณาถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุน (Cost) หรือรายได้ (Revenues) หรืออาจจะพิจารณาทั้งในส่วน of ต้นทุนและรายได้ นอกจากนี้ยังสามารถพิจารณาถึงเงินลงทุน (Investment) ได้อีกด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผู้บริหารและส่วนงานนั้นๆ จะมีขอบเขตอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องใดบ้าง โดยการบัญชีตามความรับผิดชอบจะกำหนดให้ส่วนงานแต่ละส่วนงานที่มีขอบเขตอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแตกต่างกันออกไปเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Centers) ซึ่งส่วนงานนั้นอาจจะอยู่ในรูปของสาขา ฝ่าย แผนก กอง โครงการ หรือสายผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

สำหรับข้อดีของการบัญชีตามความรับผิดชอบ มีดังต่อไปนี้

1. ทำให้เกิดการกระจายอำนาจในการตัดสินใจ
2. ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปตามแนวคิดของการบริหารงานโดยวัตถุประสงค์ (Management by Objective) โดยในการบริหารงานตามแนวคิดนี้ ผู้บริหารจะต้องทำการกำหนดเป้าหมายใดเป้าหมายหนึ่ง และผลงานของผู้บริหารคนนั้นก็จะอยู่ที่การประเมินความสำเร็จของเป้าหมายที่กำหนดไว้
3. ช่วยกำหนดแนวทางในการวัดและประเมินผลงาน รวมทั้งช่วยในการกำหนดมาตรฐานของผลงาน ซึ่งจะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผลงานนั่นเอง
4. ช่วยสนับสนุนและก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้แนวคิดการบริหารงาน โดยยกเว้น (Management by Exception) ซึ่งหมายความว่า ความสนใจของผู้บริหารควรที่จะมุ่งเน้นไปในผลต่างที่มีนัยสำคัญจากมาตรฐานหรืองบประมาณที่ตั้งไว้

นอกจากนี้การใช้ระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบให้เกิดประสิทธิภาพนั้นจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของหลักการพื้นฐาน 3 ประการ ดังต่อไปนี้

1. การกำหนดโครงสร้างองค์กร (Organization Structure) จะต้องมີลักษณะที่ดี กล่าวคือ ต้องมีความชัดเจนและทำความเข้าใจได้ง่ายในการกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารในระดับต่าง ๆ

2. การกำหนดมาตรฐานในการวัดผลงานเกี่ยวกับรายได้ ต้นทุน และการลงทุนจะต้องมีการกำหนดให้ชัดเจนและมีความเหมาะสมตลอดจนความเป็นไปได้ในเชิงปฏิบัติ

3. การรายงานผลงานตามระบบการบัญชีตามความรับผิดชอบนั้นควรพิจารณาเฉพาะรายการที่ผู้บริหาร ศูนย์ความรับผิดชอบนั้นสามารถที่จะควบคุมได้ หรือมีอำนาจในการบริหารได้อย่างแท้จริงนั่นเอง (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 220-221)

การใช้ราคาโอน หมายถึง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ศูนย์ความรับผิดชอบหนึ่งคิดเอาจากอีกศูนย์ความรับผิดชอบหนึ่ง อันเนื่องมาจากการโอนสินค้าหรือให้บริการ ดังนั้นการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อการบริหารงานแบบกระจายอำนาจและต่อผลประโยชน์ที่จะเกิดแก่บริษัทโดยรวม

ปัญหาที่สำคัญของการกำหนดราคาโอนประการหนึ่ง ก็คือ ความต้องการที่ตรงข้ามกันระหว่างศูนย์ความรับผิดชอบที่ทำหน้าที่โอนและรับโอนในสินค้าหรือบริการ กล่าวคือ ศูนย์ความรับผิดชอบที่เป็นผู้โอนหรือผู้ขายก็มีความต้องการที่จะโอนหรือขายสินค้าและบริการในราคาที่เท่ากับราคาตลาดหรือสูงกว่า ในขณะที่ศูนย์ความรับผิดชอบที่เป็นผู้รับโอนหรือผู้ซื้อก็ย่อมที่จะมีความต้องการรับโอนหรือซื้อสินค้าและบริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด และด้วยสาเหตุที่การกำหนดราคาโอนจะส่งผลกระทบต่อการประเมินผลการดำเนินงานของศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ดังนั้นผู้บริหารของศูนย์ความรับผิดชอบที่ทำหน้าที่โอนหรือขายสินค้าและบริการ ก็ย่อมที่จะต้องการราคาโอนที่สูงที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เพื่อผลประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงานของตนเอง ในขณะที่ผู้บริหารของศูนย์ความรับผิดชอบที่ทำหน้าที่เป็นผู้รับโอน หรือผู้ซื้อก็ย่อมที่จะต้องการราคาโอนที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้ก็เพื่อผลประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงานของตนเองด้วยเช่นกัน

สำหรับทางเลือกในการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับราคาโอน โดยปกติแล้วจะถูกตัดสินใจโดยผู้บริหารระดับสูงของกิจการ ซึ่งการตัดสินใจนั้นจะต้องพิจารณาถึงสิ่งต่อไปนี้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 223-224)

1. ความสอดคล้องในเป้าหมายร่วมกัน (Goal Congruence) การกำหนดราคาโอนในลักษณะใดก็ตามจะต้องส่งเสริมเป้าหมายโดยส่วนรวมของกิจการ และทำให้เกิดการประสานและสอดคล้องกันระหว่างเป้าหมายของหน่วยงานและเป้าหมายของกิจการ

2. การประเมินผลงาน (Performance Evaluation) การกำหนดราคาโอนนั้นจะต้องสอดคล้องกับความเป็นธรรมต่อการประเมินผลงานในหน่วยงานต่าง ๆ

3. ความมีอิสระเกี่ยวกับอำนาจในการสั่งการ (Autonomy) การกำหนดราคาโอนจะต้องคำนึงถึงพื้นฐานของความมีอิสระในการตัดสินใจของผู้จัดการหน่วยงานเกี่ยวกับการซื้อหรือขาย กล่าวคือจะต้องมีลักษณะของการกระจายอำนาจที่ชัดเจน

4. ปัจจัยอื่น ๆ (Other Factors) เช่น การคำนึงถึงผลกระทบทางภาษีและกฎหมายต่าง ๆ เป็นต้น

การกำหนดราคาโอนที่มีใช้อยู่ในธุรกิจปัจจุบันนี้สามารถกำหนดได้โดยใช้หลักเกณฑ์

ก. ราคาตลาด (Market Price)

ข. ราคาต้นทุนอาจจะใช้ต้นทุนเต็มหรือต้นทุนผันแปร (Cost-Based Price Variable or Full Cost)

ค. ราคาที่เจรจาต่อรอง (Negotiated Price)

ง. ราคาที่ใช้สมการคำนวณทั่วไป (General Formula)

5. การตัดสินใจ

การตัดสินใจ (Decision Making) เป็นส่วนสำคัญของกระบวนการวางแผน เช่น ในการวางแผนดำเนินงานของบริษัทฝ่ายบริหารจะต้องตัดสินใจว่าจะขายสินค้าชนิดใด ในราคาใด เช่นเดียวกับการตัดสินใจเลือกชนิดของเครื่องจักรที่จะใช้ในการผลิต จำนวนคนงานที่ต้องการหรือการตัดสินใจเลือกแหล่งและจำนวนเงินทุน ข้อมูลการบัญชีเพื่อการจัดการ จะช่วยจัดหาข้อมูลให้ฝ่ายบริหาร เพื่อใช้ในการวางแผนและตัดสินใจ ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องการอาจเป็นข้อมูลที่ได้จากภายในบริษัท เช่น ราคาที่จ่ายซื้อวัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าเช่า เครื่องมือ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ต่าง ๆ ค่าสวัสดิการพนักงาน และข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นต้น นอกจากนั้นฝ่ายบริหารยังต้องการข้อมูลจากภายนอกบริษัทด้วย เช่น สถิติต่าง ๆ เกี่ยวกับภาวะเศรษฐกิจ จะช่วยฝ่ายบริหารในการพยากรณ์การขายการศึกษาถึงการเจริญเติบโตของชุมชนต่าง ๆ จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจขยายตลาดที่ตั้งร้านค้าแหล่งใหม่ ที่ตั้งคลังเก็บสินค้าหรือที่ตั้งโรงงานผลิตและสถิติต่าง ๆ ของธุรกิจประเภทเดียวกันจะให้ประโยชน์ในการพยากรณ์การขายและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยการเปรียบเทียบกำไรและต้นทุนในการขายของกิจการกับกิจการอื่นในธุรกิจเดียวกัน

นอกจากนี้ กลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ (SMA) สำหรับการตัดสินใจนั้น องค์กรต้องมีการประเมินสภาพแวดล้อม และ ต้องปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งการที่กิจการจะทำเช่นนี้ได้ต้องมีแหล่งที่มาของข้อมูลเพื่อผู้บริหารจะได้นำไปใช้ประกอบเพื่อการตัดสินใจในการดำเนินงานได้อย่างทันท่วงที โดยแหล่งในการเก็บรวบรวมข้อมูลเบื้องต้นที่จะให้ข้อมูลที่ดีที่สุดแก่ฝ่ายบริหารของกิจการ คือ ข้อมูลการบัญชีเพื่อการจัดการ โดยในส่วนของ การตัดสินใจข้อมูลทางบัญชีบริหารที่นำมาใช้ในการตัดสินใจโดยส่วนใหญ่ ได้แก่

การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

เหตุที่ต้องกล่าวถึงการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน เนื่องจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์นี้ เป็นเครื่องมือในการวางแผนกำไรระยะสั้น โดยคำนึงถึง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ปริมาณการผลิตและขาย ซึ่งเป็นเทคนิคที่ธุรกิจทั่วไปถือปฏิบัติกัน การประยุกต์ใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์นี้ มักคำนึงถึงในรูปของการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (Breakeven Analysis) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของความสัมพันธ์นี้เท่านั้น

สมมติฐานของการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน

1. ความสัมพันธ์ทั้งหมดเป็นเส้นตรง ถ้าไม่ใช่เส้นตรง อาจมีจุดคุ้มทุนหลายระดับการผลิต หรือไม่มีจุดคุ้มทุน

2. ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และราคาขายจะเป็นที่ทราบแน่นอนและคงที่ในช่วงที่พิจารณา

3. ปริมาณการผลิต เท่ากับ ปริมาณการขาย มิฉะนั้นจะต้องคำนวณว่า ต้นทุนคงที่ที่ค้างอยู่ในสินค้าปลายงวดเป็นเท่าใด แต่เนื่องจากในการดำเนินงานปกติ ปริมาณการผลิตจะไม่เท่ากับ ปริมาณการขาย ดังนั้นจึงอนุโลมให้ว่า หากปริมาณการผลิตและขายค่อนข้างสม่ำเสมอ ให้ใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์นี้ได้

4. กรณีมีการผลิตสินค้าหลายชนิด จะต้องทราบถึงอัตราส่วนของการขายสินค้า และอัตรากำไรของสินค้านั้น วิธีการคำนวณจะต้องนำราคาต่อหน่วยมาถ่วงน้ำหนักด้วยเพื่อหาความสัมพันธ์รวมของทั้งกิจการ

5. ไม่คำนึงถึงค่าของเงินตามเวลา

ในการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน เมื่อทราบจุดคุ้มทุนแล้ว หากมีแผนการขายหรือปริมาณการขายจริงจะทำให้ประมาณระดับความเสี่ยงของธุรกิจได้ โดยนำจำนวนที่ขายได้ (รายได้ที่ได้รับ) ไปหักจากจำนวนที่ทำให้คุ้มทุน (รายได้ ณ จุดคุ้มทุน) แนวคิดนี้เรียกว่า ระดับกำไรปลอดภัย (Margin of Safety)

อนึ่ง เนื่องจากต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน ปริมาณและกำไร โดยรายการต้นทุนที่สำคัญรายการหนึ่ง คือ ต้นทุนคงที่ ยิ่งต้นทุนคงที่มีมูลค่าสูง ธุรกิจย่อมต้องระมัดระวังและจัดการการขายเพื่อให้คุ้มทุนและได้รับกำไรตามต้องการ ซึ่งการจัดการจะทำได้ยากกว่าธุรกิจที่มีต้นทุนคงที่ต่ำ ทำให้ธุรกิจมีความเสี่ยงสูงกว่า ธุรกิจจึงให้ความสำคัญกับความสามารถในการใช้ต้นทุนคงที่ (Operating Leverage) คือต้องขายให้ได้รับส่วนชดเชยต้นทุนคงที่ (Contribution Margin) ให้เร็วที่สุด Financial Controlling

การวิเคราะห์งบการเงินด้วยอัตราส่วนทางการเงิน

การวิเคราะห์งบการเงินด้วยอัตราส่วนทางการเงินเป็นเทคนิคการวิเคราะห์งบการเงินที่ถูกนำไปใช้อย่างมากในวงการธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตามบ่อยครั้งที่ทำให้เกิดความเข้าใจที่ผิดพลาดจากการอ่านและวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่าง ๆ ที่นำมาใช้ ดังนั้น การนำอัตราส่วนทางการเงินไปไว้ใน การวิเคราะห์งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ตามที่นักวิเคราะห์ต้องการ นักวิเคราะห์จะต้องเข้าใจถึงที่มาของข้อมูลและข้อจำกัดที่ซ่อนอยู่ในสูตรการคำนวณของอัตราส่วนทางการเงินแต่ละอัตราส่วน

อัตราส่วนทางการเงินเป็นการแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินในแง่มุมและความหมายต่าง ๆ กัน การจำแนกชนิดของอัตราส่วนทางการเงินเพื่อการวิเคราะห์ อาจจะถูกจำแนกเป็นส่วน ๆ แตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์และแนวคิดของนักวิเคราะห์ สำหรับการจำแนกประเภทของอัตราส่วนทางการเงินที่จะนำมากล่าวถึงในที่นี้แบ่งออกเป็นทั้งหมด 4 ส่วน ตามลักษณะของการวิเคราะห์ที่นิยมกันทั่วไป คือ

1. อัตราส่วนวิเคราะห์สภาพคล่องทางการเงินของธุรกิจ
2. อัตราส่วนวิเคราะห์ความเสี่ยงและความสามารถในการชำระหนี้ระยะยาวของธุรกิจ

3. อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรและผลตอบแทนจากการลงทุนของธุรกิจ

4. อัตราส่วนวิเคราะห์มูลค่าของธุรกิจ

นอกจากนี้การใช้อัตราส่วนทางการเงิน วิเคราะห์งบการเงินของธุรกิจ เพื่อให้เห็นถึงสภาพทางการเงินที่แท้จริงของธุรกิจจะต้องขึ้นอยู่กับความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ประกอบกับนักวิเคราะห์จะต้องมีความเข้าใจถึงข้อจำกัดและความสัมพันธ์ของอัตราส่วนทางการเงินทุกอัตราส่วนที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ เช่น อัตราส่วนทางการเงินที่ชี้และแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ ก็อาจจะมีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวโยงไปที่อัตราส่วนที่วัดตามสภาพคล่องทางการเงินของธุรกิจก็ได้ เป็นต้น (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 274-275)

อย่างไรก็ตาม การที่ผู้บริหารจะตัดสินใจได้ดีที่สุด ข้อมูลจะต้องสมบูรณ์ ในช่วงเวลาที่ผ่านมาได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากมายในระบบบัญชีการจัดการและวิธีการบริหารงานที่จะเห็นได้ว่ามีเครื่องมือในการบริหารงาน วิธีการบริหารงานใหม่ ๆ เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นกลยุทธ์ต้นทุน (Strategic Cost Management) กลยุทธ์ราคา (Strategic Pricing) และการประเมินราคาตราสินค้า (Brand Valuation) ดังนั้นข้อมูลการบัญชีการจัดการจึงมีบทบาทสำคัญในการช่วยกำหนดทิศทางการกลยุทธ์ที่เหมาะสมสำหรับองค์กร รวมทั้งจะเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้ฝ่ายบริหาร เป็นข้อมูลที่จะช่วยให้ทุกคนในองค์กรได้ปฏิบัติงานเพื่อบรรลุเป้าหมายที่องค์กรนั้นกำหนด หรืออาจกล่าวได้ว่า ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการต้นทุน (Cost Management) ทั้งข้อมูลที่เป็นข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จได้ จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น บทบาทของการบัญชีการจัดการจึงได้มีการขยายขอบเขตอย่างต่อเนื่อง ทำให้นักบัญชีมีส่วนร่วมในการบริหารขององค์กรมากขึ้นในฐานะผู้ให้ข้อมูลเพื่อการบริหารงาน

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่า การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) หมายถึง การนำข้อมูลทางด้านการบัญชีการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานขององค์กรในอดีตนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการ ตามรูปแบบที่ผู้บริหารต้องการ โดยมุ่งเน้นไปที่การตัดสินใจที่จะมีผลกระทบต่อกิจการในอนาคต และสอดคล้องกับกลยุทธ์ขององค์กร

แนวคิดเกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กร

เป้าหมายสำคัญขององค์กร คือ ความสำเร็จในการดำเนินงาน ความสำเร็จในการดำเนินงานขององค์กรสามารถวัดได้หลายวิธีหลายแนวคิด เช่น สามารถวัดได้จากการเติบโตของธุรกิจหรือดูจากผลกำไร หรือดูจากผลงานเทียบกับเป้าหมายที่กำหนด เป็นต้น อย่างไรก็ตามมีนักวิชาการได้ให้แนวคิดในการวัดผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กรไว้หลายแนวคิดด้วยกัน ดังนี้

นิตย สัมมาพันธ์ (2542: 10-21) เสนอแนวคิดในการวัดผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กร โดยพิจารณาจาก 2 ปัจจัย คือ

1. พิจารณาจากผลิตภาพ (Productivity) เป็นการพิจารณาจากอัตราส่วนระหว่างผลงาน (Outputs) ขององค์กรในรูปของสินค้าและบริการต่อจำนวนปัจจัย (Inputs) ที่ใช้ในองค์กร โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{ผลิตภาพ (Productivity)} = \frac{\text{ผลงาน (□□□□□□□□)}}{\text{ปัจจัย (□□□□□□)}}$$

2. พิจารณาจากกำไร (Profit) เป็นการพิจารณาจากกำไรของกิจการ ในการวัดความสำเร็จขององค์กร ซึ่งมักเป็นการประเมินในระยะเวลาดำเนินการสั้น ๆ ไม่เกิน 1 ปี และเมื่อทราบว่ามีกำไรมากหรือน้อยเพียงใด ก็เป็นเรื่องของอดีตไปแล้ว ดังนั้น จึงมีการกล่าวถึงกำไรสูงสุด หมายถึง การทำกำไรสูงสุด (Profit Maximization) โดยพิจารณาระยะเวลาในการประกอบธุรกิจขององค์กรเป็นกำไรสูงสุดระยะยาว (Long-term Profit Maximization)

Kaplan and Norton (1992: 71-79) ผู้นำเครื่องมือ Balanced Scorecard มาบริหารจัดการในเชิงกลยุทธ์ในองค์กร กล่าวถึงการวัดผลสำเร็จในการดำเนินงานขององค์กรในแบบดั้งเดิมมุ่งเน้นการวัดด้านการเงินเป็นหลัก แต่การวัดด้านการเงินเป็นเพียงการบอกเรื่องราวของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งเหมาะสมกับธุรกิจอุตสาหกรรมที่ลงทุนในการผลิตในระยะยาว และเมื่อธุรกิจก้าวเข้าสู่ยุคเทคโนโลยี จะต้องทำการวัดความสำเร็จจากลูกค้า ผู้ร่วมค้า พนักงาน กระบวนการทางธุรกิจ เทคโนโลยีและวัฒนธรรม ดังนั้นการวัดผลสำเร็จขององค์กรนั้น จะต้องวัดทางด้านการเงิน ทางด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายในธุรกิจ ด้านการเรียนรู้เติบโต และด้านนวัตกรรมประกอบกัน

Fry and Other (1998: 25-33) กล่าวถึงการวัดความสำเร็จทางธุรกิจ ไม่ว่าเล็กหรือใหญ่ ประสบความสำเร็จหรือไม่ สามารถพิจารณาจากตัวบ่งชี้ ดังนี้

1. สภาพความเป็นไปได้ทางการเงิน เป็นตัวบ่งชี้ได้ดีที่สุด สภาพความเป็นไปได้ทางการเงินคือ "กำไร" ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งของสังคมทุนนิยม (Capitalist Society) ความเพียรพยายามเพื่อให้ได้กำไรเป็นแรงผลักดันให้เกิดนวัตกรรมและประสิทธิภาพ กำไรเป็นมาตรวัดความสำเร็จของธุรกิจและเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางอย่างหนึ่ง

2. การตอบสนองความต้องการของลูกค้า ธุรกิจจำเป็นต้องมีลูกค้าไม่ว่าธุรกิจนั้นจะเป็นธุรกิจที่ผลิตสินค้าหรือให้บริการก็ตาม ธุรกิจจะกำไรมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่าธุรกิจนั้นตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้มากน้อยเพียงใด "ลูกค้า" เป็นตัวบ่งชี้ความสำเร็จแทนที่จะนึกถึงกำไรก่อน ถ้าลูกค้ามีความพอใจในสินค้าหรือบริการ กำไรจะต้องเกิดขึ้นอย่างแน่นอน

3. การสร้างสินค้าและบริการให้มีคุณภาพ โดยจะเน้นไปทางคุณภาพ (Quality) และคุณค่า (Value) ของสินค้าและบริการ เป็นที่ยอมรับว่า "ผู้นำทางด้านคุณภาพ" และ "คุณภาพ" เป็นกลยุทธ์ที่ถูกนำมาใช้ในการแข่งขัน ลูกค้าสามารถเลือกเปลี่ยนธุรกิจที่ผลิตสินค้าและบริการที่มีคุณภาพต่ำไปยังธุรกิจที่ผลิตสินค้าและบริการที่มีคุณภาพดีกว่าได้ทันที

4. การส่งเสริมนวัตกรรมและความคิดสร้างสรรค์ การแข่งขันทางธุรกิจมีความพยายามค้นหาวิธีการใหม่ ๆ ในการเอาชนะคู่แข่งอยู่เสมอ ทำให้องค์กรหรือบริษัทจำเป็นต้องหาวิธีการใหม่ ๆ มาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและผลผลิตขององค์กร และวิธีการนั้นคือ ความคิดสร้างสรรค์และสร้างนวัตกรรม ความคิดสร้างสรรค์เป็นกระบวนการซึ่งมีลักษณะเป็นพลวัตร ส่วนนวัตกรรมเป็นผลซึ่งมีลักษณะเป็นสถานะหนึ่ง หมายความว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นแบบแผนการคิดและการปฏิบัติในแนว

ใหม่ที่แตกต่างไปจากเดิม ส่วนนวัตกรรมเป็นผลที่เกิดตามมาหรือเป็นสิ่งที่ผลิตหรือสร้างขึ้น โดยอาศัยกิจกรรมทางด้านความคิดสร้างสรรค์

5. การได้รับความยึดมั่นผูกพันจากพนักงาน ธุรกิจที่ประสบความสำเร็จจะประกอบด้วยพนักงานที่เอาใจใส่ต่องานที่พวกเขาทำ พนักงานมีความภาคภูมิใจในงาน ผูกพันกับงานที่ทำ มีความยึดมั่นกับองค์กรที่พวกเขาทำอยู่ ยอมอุทิศทั้งกายและใจ และรู้สึกเป็นห่วงเป็นใยในธุรกิจ พนักงานที่ยึดมั่นผูกพันต่อองค์กรจะทำให้มีแรงผลักดันให้ทำงานอย่างเต็มที่และดีที่สุดเท่าที่จะทำได้ ทำให้บริษัทหรือองค์กรมีความเจริญก้าวหน้า ดังนั้นองค์กรหรือบริษัทจึงต้องลงทุนทางด้านเวลา และใช้ความเพียรพยายามอย่างมากเพื่อหาทางที่จะได้ทำให้พนักงานมีความผูกพันต่อองค์กร

อย่างไรก็ตามแสดงให้เห็นว่า เกณฑ์การพิจารณาความสำเร็จขององค์กรนั้นมีได้หลากหลายแนวทาง จึงทำให้ในบางครั้งผู้ประกอบการมองว่าตัวเองประสบความสำเร็จ แต่ในมุมมองของบุคคลอื่นผู้ประกอบการอาจถูกมองว่าไม่ประสบความสำเร็จก็ได้ ซึ่ง Frese (2000: 152-153) ได้เสนอการวัดความสำเร็จขององค์กร โดยใช้เกณฑ์การพิจารณาในหลาย ๆ ด้าน ดังนี้

1. การวัดโดยตัวบุคคล ผู้บริหารเป็นผู้กำหนดความสำเร็จด้วยตนเอง ซึ่งมักใช้ปัจจัยทางด้านการเงินเป็นตัวสะท้อนธุรกิจ และความพึงพอใจจากรายได้ที่มาจากการดำเนินธุรกิจ
2. การวัดจากระดับความสำเร็จทางเศรษฐกิจ โดยพิจารณาจากข้อมูลทางการเงิน จำนวนลูกค้า ผลกำไร และยอดขาย
3. การวัดโดยผู้เกี่ยวข้องในธุรกิจ ทั้งด้านลูกค้า และพนักงานในการรับรู้ความสำเร็จที่มีต่อธุรกิจ
4. การวัดจากการสังเกตผู้ประกอบการในการสัมภาษณ์ เพื่อประเมินความสำเร็จของผู้ประกอบการ

ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จึงสามารถสรุปได้ว่าผลสำเร็จขององค์กร (Organizational Success) หมายถึง ความสามารถในการใช้การบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งผลให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร โดยดูจากอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เพิ่มขึ้น อัตราการไหลเวียนของเงินสด (Cash Flow) เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตของรายได้อย่างต่อเนื่อง อัตรากำไรขั้นต้นก่อนหักค่าใช้จ่ายจะเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังสามารถลดต้นทุนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ส่งผลให้บริษัทมีความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้น โดยมุ่งไปที่ความสามารถในการทำกำไร (Profitability)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Choe (1998) ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของบทบาทการมีส่วนร่วมของผู้ใช้ในการออกแบบการบริหารระบบสารสนเทศ ซึ่งได้รับความสนใจจากนักวิจัยกลยุทธ์การบริหารจัดการ ซึ่งการศึกษานี้ได้สำรวจโดยใช้แบบสอบถามการปฏิสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามบริบท (ความไม่แน่นอนของงานและโครงสร้างขององค์กร) ลักษณะเฉพาะของข้อมูล (ขอบเขต ความทันเวลาของกำไรและสรุปรวม) ผลลัพธ์ของการมีส่วนร่วมของผู้ใช้แสดงให้เห็นว่าภายใต้ความไม่แน่นอนของงานสูงโดยรวมและความทันเวลากับข้อมูลสูงจึงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกลยุทธ์การบริหารจัดการเพิ่มขึ้น แต่ถ้าการมีส่วนร่วมของผู้ใช้ที่มีความไม่แน่นอนของงาน

ต่ำจะส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะการทำงานและข้อมูลที่ลดลง และในส่วนของโครงสร้างองค์กรที่ลดลง ขอบเขตที่กว้างขวาง ความทันเวลาและข้อมูลโดยรวมสูงขึ้นมีผลกระทบทางบวกกับประสิทธิภาพขององค์กร นอกจากนี้องค์กรที่เชื่อในลัทธิวัตถุนิยม มีขอบเขตที่แคบและข้อมูลไม่ได้ถูกรวมจะนำไปสู่การมีส่วนร่วมของผู้ใช้ที่สูงขึ้น

Gelderen and Frese (1998) ทำการศึกษาวิจัยผู้ประกอบการขนาดย่อมที่ก่อตั้งธุรกิจมาไม่เกิน 5 ปี ในเมืองอัมสเตอร์ดัม ประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยทำการศึกษาผู้ประกอบการที่เป็นกลุ่มตัวอย่างเดียวกันเป็น 2 ระยะ ช่วงเวลาห่างกัน 16 เดือน พบว่าในทั้ง 2 ช่วงเวลา กลยุทธ์การดำเนินงานแบบตั้งรับมีความสัมพันธ์ทางลบกับความสำเร็จ และยังพบอีกว่าในช่วงแรกของการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการ การวางแผนเฉพาะสิ่งสำคัญจะมีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสำเร็จ และในช่วงที่สองเมื่อธุรกิจดำเนินได้ราบรื่นขึ้นแล้ว การวางแผนอย่างสมบูรณ์จะมีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสำเร็จ

Guildinv, Cravens and Tayles (2000) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเปรียบเทียบระหว่างประเทศของวิธีปฏิบัติการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่ประกอบด้วยการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งผลลัพธ์จากการสำรวจโดยใช้แบบสอบถามตรวจสอบพบว่าการรับรู้เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์อยู่ 12 วิธี ซึ่งกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทขนาดใหญ่ในประเทศนิวซีแลนด์และประเทศอังกฤษ ว่ามีหลากหลายมากสำหรับอัตราการใช้เทคนิควิธีปฏิบัติการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ทั้ง 12 วิธี โดยวิธีที่ใช้มากที่สุดคือการกำหนดราคาเชิงกลยุทธ์ของคู่แข่ง และโดยส่วนใหญ่วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ไม่ค่อยมีการใช้อย่างแพร่หลายแต่ขึ้นอยู่กับความรู้ผลประโยชน์จากการนำวิธีปฏิบัติดังกล่าวที่มีศักยภาพในการใช้งาน ซึ่งจากการตรวจสอบระดับการใช้งานได้มีการควบคุมขนาดของบริษัท และนอกจากนี้ข้อเสนอแนะของวิธีปฏิบัติส่วนใหญ่จะใช้ค่อนข้างมากในประเทศนิวซีแลนด์และใช้ค่อนข้างน้อยในประเทศอังกฤษ

Keyser, Kruif and Frese (2000: 31-53) ได้ทำการศึกษากับผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศแซมเบีย พบว่ากลยุทธ์การวางแผนล่วงหน้าอย่างสมบูรณ์และกลยุทธ์การแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างสูงกับความสำเร็จ และในทางตรงกันข้าม พบว่ากลยุทธ์การตั้งรับ มีความสัมพันธ์ทางลบกับความสำเร็จ

Frese, Krauss and Freidrich (2000: 104-130) ทำการศึกษากับผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศซิมบับเว พบว่า การวางแผนและการปฏิบัติเชิงรุก เป็นสิ่งสำคัญต่อความสำเร็จของผู้ประกอบการ นอกจากนั้นกลยุทธ์แบบวางแผนอย่างสมบูรณ์ และวางแผนเฉพาะสิ่งสำคัญ รวมถึงการแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสำเร็จ ในทางตรงกันข้าม พบว่าผู้ประกอบการที่ใช้กลยุทธ์ตั้งรับ มีโอกาสที่จะล้มเหลวในการประกอบธุรกิจสูง

Roslender and Hart (2003) ได้ศึกษา ถึงการค้นหากลยุทธ์การจัดการเชิงกลยุทธ์ ตามทฤษฎีโดยใช้การวิจัยเชิงสำรวจภาคสนามในมุมมองการศึกษาเชิงลึก โดยมุ่งเน้นไปที่ต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์และประโยชน์ที่ได้รับจากผลิตภัณฑ์นั้น ซึ่งพบว่า วิธีปฏิบัติที่ตอบสนองระหว่างการบริหารจัดการและการจัดการทางด้านการตลาดยั่งยืนผลกระทบของการ

บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ในกรณีที่มีความร่วมมือระหว่างหน่วยงาน แสดงให้เห็นถึงการพัฒนาการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่เกิดจากนักบัญชีและนักการตลาด

Gerdin and Greve (2004) ได้ศึกษาเกี่ยวกับรูปแบบที่เหมาะสมของสถานการณ์ในงานวิจัยการบัญชีเพื่อการจัดการซึ่งเป็นการทบทวนการวิจารณ์สำหรับส่วนประกอบที่เล็กน้อยที่ไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันของผลลัพธ์ที่ถูกจำกัดด้วยวิธีการ โดยทำการทบทวน 10 บทความที่เกี่ยวกับกลยุทธ์การบัญชีการจัดการที่แสดงถึงความแตกต่างที่มากมายของความเหมาะสมของผู้ใช้และมีการยอมรับจากนักวิจัยเช่นเดียวกันเกี่ยวกับความยุ่งยากของรูปแบบอื่น ๆ ผลลัพธ์พบว่านักวิจัยเรียกร้องสิ่งที่ตรงกันข้ามกับสิ่งที่พบเมื่อมันไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ในขณะที่คนอื่น ๆ มีการโต้แย้งว่ากระแสของงานวิจัยไม่แตกต่างจากทฤษฎีสถานการณ์โดยทั่วไปรูปแบบที่ใช้มีหลายแบบที่แตกต่างกัน โดยนักวิจัยไม่ได้นำมาใช้อย่างสม่ำเสมอของทางเลือกการสร้างทฤษฎีและการทดสอบ ดังนั้นผลลัพธ์ไม่ค่อยสนับสนุนอย่างเต็มที่จากการศึกษาในอดีต

Jermias and Gani (2004) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการผสมผสานกลยุทธ์ธุรกิจ โครงสร้างภายนอกขององค์กร และระบบการบัญชีการจัดการกับประสิทธิภาพของหน่วยธุรกิจ ในพื้นที่ทดสอบสมรรถภาพทางกาย โดยเป็นการศึกษาเกี่ยวกับข้อสมมติฐานทฤษฎีสถานการณ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ธุรกิจ โครงสร้างภายนอกขององค์กร ระบบบัญชีการจัดการและประสิทธิภาพของหน่วยธุรกิจ ซึ่งใช้วิธีการที่เกี่ยวกับความเหมาะสมที่อาจเกิดขึ้นระหว่างการจัดลำดับความสำคัญเชิงกลยุทธ์และตัวแปรตามบริบทของตน ซึ่งการศึกษาค้นคว้าคาดการณ์ว่าตัวแปรอิสระแต่ละบริบทจะมีผลบวกกับความสัมพันธ์กับประสิทธิผลของหน่วยธุรกิจ โดยสำรวจจากการใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์ส่วนบุคคลของผู้จัดการ 106 หน่วยธุรกิจของบริษัท ซึ่งผลการศึกษพบว่าระดับความเหมาะสมที่อาจเกิดขึ้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิผลของหน่วยธุรกิจ นอกจากนี้การวิเคราะห์เพิ่มเติมพบว่าการจัดลำดับความสำคัญเชิงกลยุทธ์มีผลต่อการจัดการระบบบัญชีที่ใช้โดยหน่วยงานธุรกิจ

Gerdin (2005) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบ ลักษณะของโครงสร้างองค์กรภายใต้เงื่อนไขของการพึ่งพากันตามลำดับและการพึ่งพาซึ่งกันและกันในแผนก ที่มีผลต่อการออกแบบระบบบัญชีบริหาร (MAS design) พบว่า สนับสนุนบางส่วนสำหรับความคิดเห็นในการนำเอาการออกแบบ MAS มาใช้ในองค์กรจนถึงความต้องการควบคุมตามสถานการณ์ โดยสนับสนุนข้อสมมติฐานที่ว่าหน่วยงานตามส่วนที่มีการพึ่งพากันตามลำดับจะเป็นตัวแทนที่น้อยใน MAS ที่ยังไม่ได้มีการพัฒนาและเป็นตัวแทนที่มากใน MAS ที่มีขอบเขตอย่างกว้าง ๆ หน่วยงานที่ไม่สลับซับซ้อนที่มีการพึ่งพาซึ่งกันและกันจะเป็นตัวแทนที่มากใน MAS ที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา นอกจากนี้ข้อค้นพบจากการศึกษาเพิ่มเติม คือ (1) MAS แบบดั้งเดิมจะไม่เกี่ยวข้องหน่วยงานตามหน้าที่ที่มีการพึ่งพากันตามลำดับ ซึ่งไม่ตรงกับข้อสมมติฐานที่ตั้งไว้ สิ่งที่ต้องอธิบายข้อค้นพบนี้ คือ หน่วยงานตามหน้าที่จะพอใจกับความต้องการความเท่าเทียมกันและการควบคุมโดยกลไกอื่น ๆ (2) หน่วยงานตามส่วนงานที่มีการพึ่งพาซึ่งกันและกันจะเป็นตัวแทนที่มากใน MAS ที่เป็นแบบดั้งเดิม ซึ่งตรงกันข้ามกับการทบทวนวรรณกรรมที่กล่าวว่าระบบที่มุ่งเน้นทางการเงินแบบดั้งเดิมจะไม่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่มีความไม่แน่นอนอย่างมีนัยสำคัญ (3) การจัดการของบริษัทโดยปรับใช้ MAS ที่มีอย่างกว้างขวางของบริษัทในโครงสร้างทางการเงินที่เป็นส่วนกลางมีอิทธิพลต่อปัจจัยเชิงสถานการณ์ของบริษัททั้งหมดมากกว่าบริบท

โดยเฉพาะของแต่ละหน่วยงาน (4) สัดส่วนที่สูงของ MAS แบบดั้งเดิมไม่ได้เป็นไปตามที่คาดหวังของหน่วยงานตามส่วน ซึ่งอาจจะเกิดจากข้อขัดแย้งในเชิงสถานการณ์ ก็คือ การพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันจะบอกเป็นนัยถึงความหมายระดับเดียวกับการปรับปรุงร่วมกัน

Marguerite Moore (2005) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ แบบจำลองของรูปแบบกลยุทธ์การค้าปลีก ซึ่งเป็นการทดสอบเชิงประจักษ์ของ Model Miles and Snow โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์มิติของกลยุทธ์ภายในอุตสาหกรรมการค้าปลีก เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน ซึ่งพบว่า พฤติกรรมเชิงกลยุทธ์เพิ่มขึ้น และบริษัทค้าปลีกสามารถจำแนกประเภทการนำไปใช้ตามสภาพแวดล้อมการแข่งขันในระดับองค์กร ซึ่งจากในมุมมองการจัดการเชิงรุก ร้านค้าปลีกสามารถตรวจสอบจากพฤติกรรมเชิงกลยุทธ์ที่สอดคล้องกับเป้าหมายและไม่สอดคล้องกับการวางแผนสำหรับการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้ผู้ค้าปลีกสามารถคาดหวังกับพฤติกรรมของคู่แข่งได้ด้วย และในประเภทของเชิงกลยุทธ์ จะมีความแตกต่างกันในกลยุทธ์ผู้ปกป้องและกลยุทธ์เชิงรุก ส่วนการนำไปใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบกลยุทธ์ของบริษัท

Naranjo-Gil and Hartmann (2007) ได้ศึกษา เกี่ยวกับการตรวจสอบเกี่ยวกับความแตกต่าง ในทีมงานผู้บริหารระดับสูง ที่ส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยผ่านการออกแบบและการใช้กลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ที่เป็นกลไกตัวกลางของความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบทีมงานผู้บริหารระดับสูง และการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งพบว่า ทีมงานผู้บริหารระดับสูงมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกลยุทธ์เชิงรุก และความแตกต่างของทีมงานผู้บริหารระดับสูงที่เป็นลักษณะประชากรศาสตร์ เช่น อายุ ระยะเวลาดำรงตำแหน่ง ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์

Cadez and Guilding (2008) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบผลกระทบของทางเลือก

กลยุทธ์ การมุ่งเน้นตลาด และขนาดของบริษัทต่อความชัดเจนของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งเป็นสื่อกลางผลกระทบของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ต่อผลสำเร็จของบริษัทโดยใช้แบบจำลองสมการโครงสร้าง ผลลัพธ์พบว่า จากโครงสร้างแบบจำลอง สนับสนุนข้อสมมติฐานเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของนักบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ใช้กลยุทธ์เชิงรุก การกำหนดกลยุทธ์ความรอบคอบ นอกจากนี้การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ยังมีผลกระทบต่อการบรรลุผลสำเร็จซึ่งมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับกลยุทธ์เชิงรุก การกำหนดกลยุทธ์ความรอบคอบเกี่ยวกับขนาดของบริษัท และการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของการบัญชี นอกจากนี้การใช้ SMA ยังมีผลทางบวกกับผลสำเร็จขององค์กร และยังมีผลกระทบเพิ่มเติมว่าสมการโครงสร้างของโมเดลสนับสนุนทฤษฎีสถานการณ์

Naranjo-Gil (2009) ได้ศึกษาเกี่ยวกับระบบข้อมูลการจัดการและผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ ในบทบาทของตำแหน่งที่ผู้บริหารระดับสูง ซึ่งองค์กรได้นำระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการที่ทันสมัยโดยให้ผู้บริหารสูงสุดนำข้อมูลมาใช้ให้เพียงพอต่อผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์เพื่อให้บรรลุผลสำเร็จขององค์กร ซึ่งเป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่าง MIS ที่ทันสมัยและทีมผู้บริหารระดับสูง (TMTs) ในฐานะที่เป็นชุดของผู้บริหารในการรับผิดชอบในการบริหารเชิงกลยุทธ์และผลการดำเนินงานขององค์กร โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจาก 92 ทีมผู้บริหารระดับสูง และทำการวิเคราะห์

องค์ประกอบของทีมงานผู้บริหาร โดยผลลัพธ์พบว่า ทีมผู้บริหารระดับสูง (TMTs) ที่มีลักษณะทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกัน เช่น อายุ ประสบการณ์ และการศึกษา ที่อยู่ในระดับสูง คาดหวังว่า จะทำให้มีการตัดสินใจที่มีคุณภาพสูงขึ้นโดยกล่าวว่าการจัดการระบบข้อมูลที่ทันสมัยส่งผลกระทบต่อ กลยุทธ์ซึ่งมีความสำคัญกับการลดต้นทุน โดยแสดงให้เห็นว่าผลของการจัดการระบบข้อมูลผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ที่เน้นความยืดหยุ่น มีการตรวจสอบโดยผู้บริหารระดับสูงที่มีความหลากหลายของทีมผู้บริหาร

การพัฒนาข้อสมมติฐาน

1. Strategy Type – SMA usage

Miles and Snow (1978) กล่าวถึงขอบข่ายงานของกลยุทธ์มีอยู่ 4 ประเภท คือ กลยุทธ์ผู้ปกป้อง กลยุทธ์การวิเคราะห์ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์การตอบสนอง โดยส่วนใหญ่จะมีการนำกลยุทธ์มาใช้เพียงแค่ 2 ส่วน คือ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์ผู้ปกป้อง โดยกลยุทธ์เชิงรุก จะเป็นลักษณะที่เสาะแสวงหาโอกาสของสิ่งใหม่ ๆ คล้ายนักแสวงโชค ซึ่งจะอยู่ในสภาพแวดล้อมที่เป็นพลวัต คาดการณ์ไม่ได้ มีการเสาะแสวงหาโอกาสใหม่ ๆ อยู่เสมอ และในส่วนของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง จะเป็นลักษณะมีแนวโน้มที่จะปกป้อง ป้องกันอาณาจักร ขอบเขตงานของตนเอง ไม่ให้ใครมารุกล้ำหรือแย่งไป ซึ่งจะอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีเสถียรภาพ คงที่ นิ่ง คาดการณ์ได้ ทำงานแบบมุ่งทำงานให้มีประสิทธิภาพ คมเข้ม มีความเป็นทางการสูง มีการแบ่งงานกันทำ เป็นลักษณะการรวมอำนาจ

อย่างไรก็ตาม กลยุทธ์เชิงรุกจะมีแนวความคิดในการที่จะพยายามค้นหาสินค้าและโอกาสใหม่ ๆ อยู่เสมอ ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์นวัตกรรมใหม่ ๆ ตรงกันข้ามทางด้านการตลาด ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์ผู้ที่เห็นด้วยมีความคิดเห็นอย่างต่อเนื่องในการที่จะค้นหาสินค้าและโอกาสของตลาด ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์นวัตกรรมทางด้านการตลาด ในทางตรงกันข้ามกับกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ที่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการขับเคลื่อนกับสิ่งที่จะนำไปสู่ความสำเร็จ แต่สิ่งที่มุ่งเน้นคือ ความมีประสิทธิภาพ โดยเริ่มจากสภาพแวดล้อมและเป้าหมายในอนาคตที่สำคัญ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ารูปแบบของกลยุทธ์ทั้งกลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์ผู้ปกป้องทั้ง 2 กลยุทธ์ ในส่วนของกลยุทธ์เชิงรุกจะสอดคล้องกับการใช้การบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ เนื่องจากคาดว่าเทคนิค การบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ สามารถนำไปใช้ได้อย่างแพร่หลายในส่วนของกลยุทธ์เชิงรุกมากกว่า กลยุทธ์ผู้ปกป้อง สอดคล้องกับ Guilding's (1999) ที่พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการประยุกต์ใช้การมุ่งเน้นกลยุทธ์เชิงรุก จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H1: บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง

2. Organizational Characteristics - SMA usage

ลักษณะขององค์กรถือเป็นปัจจัยประการหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กร ถือเป็น

กรอบการทำงานตามระบบการบริหาร มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการใช้ทรัพยากรแต่ละอย่าง ทั้งส่วนบุคคลและส่วนรวม โดย Bruns and Waterhouse(1975); Merchant (1981, 1984) กล่าวว่า ลักษณะองค์กรมีความสัมพันธ์อย่างมากต่อการเลือกใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ และจากการศึกษานี้ พบว่า มี 4 องค์ประกอบที่ถูกระบุว่ามีความเป็นไปได้ต่อการเลือกใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐาน ขนาดขององค์กร ความซับซ้อนขององค์กร และ ระดับของการกระจายอำนาจ ซึ่งในส่วนนี้จะศึกษาเฉพาะลักษณะขององค์กรที่เป็นแบบกระจายอำนาจ และขนาดขององค์กร

2.1 Decentralization การบริหารองค์กรแบบกระจายอำนาจ เป็นการกระจายอำนาจการตัดสินใจ และมอบหมายความรับผิดชอบให้ผู้บริหารในระดับรองลงไปของแต่ละส่วนงาน โดยกำหนดขอบเขตและความเป็นอิสระในการตัดสินใจไว้ระดับหนึ่ง เพื่อความคล่องตัวและการควบคุมการดำเนินงานอย่างเหมาะสม การจัดโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจเหมาะกับองค์กรที่มีขนาดใหญ่ ซึ่งมีระบบการทำงานซับซ้อน หรืออาจเป็นการดำเนินงานที่มีสถานที่ทำงานระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาที่อยู่ไกลกัน และมักนิยมใช้ในองค์กรที่ดำเนินการด้านธุรกิจ แต่ในขณะที่หน่วยธุรกิจต่างมีอิสระในการดำเนินงานมากเพียงใด ยิ่งจำเป็นต้องมีการควบคุม และกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินที่เข้มงวด เพื่อให้มีระบบที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน และสามารถประเมินผลเพื่อเปรียบเทียบผลงานกันได้ การบริหารองค์กรแบบกระจายอำนาจ จะสอดคล้องกับการจัดโครงสร้างองค์กรตามประเพณีผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะลูกค้า และตามพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ โดย Gordon and Narayanan (1984) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างองค์กรของบริษัทกับการใช้เทคโนโลยีขั้นสูงขององค์กรภายใต้สถานการณ์ที่มีต่อผลกระทบของการออกแบบกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งพบว่า การใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเกี่ยวข้องกับโครงสร้างขององค์กรที่เชื่อมโยงกับลักษณะภายนอก และนอกจากนี้ยังกระทบไปยังลักษณะขององค์กรที่เป็นการกระจายอำนาจไปยังศูนย์กลางของกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งในงานนี้ได้เสนอแนะว่า ถ้าองค์กรต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนที่สูงของโครงสร้างการกระจายอำนาจ ก็จะทำให้กลยุทธ์การบัญชีการจัดการมีความซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจจะมีความเหมาะสมกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H2a: บริษัทที่มีลักษณะโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

2.2 Size ขนาดขององค์กรเป็นปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างการรายงานและการจัดการควบคุมอื่น ๆ ซึ่งองค์กรขนาดใหญ่จะมีการนำวิธีปฏิบัติของการบัญชีเพื่อการจัดการที่มีความซับซ้อนมากกว่าองค์กรขนาดเล็ก โดย Otley (1995) พบหลักฐานการรายงานผลกระทบของขนาดองค์กรที่มีต่อบทบาทของกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ และ Guilding (1999); Libby and Waterhouse (1996); Merchant (1981) กล่าวว่า ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ Haldma and La a ts (2002)

กล่าวว่าระดับความซับซ้อนของบัญชีต้นทุนและระบบงบประมาณมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นตามขนาดของบริษัท จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H2b: บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

3. Accountant Participation in Strategic Decision Making - SMA usage

การบริหารงานในปัจจุบัน บทบาทของการบัญชีเพื่อการจัดการได้ขยายขอบเขตออกไปครอบคลุมเรื่องต่าง ๆ มากยิ่งขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากเทคนิคและเครื่องมือต่าง ๆ ที่มีการคิดค้นออกมาใช้ การให้ความสำคัญกับการทำแผนธุรกิจ การทำงานงบประมาณ การประมาณการกระแสเงินสด การวัดความพึงพอใจของลูกค้า การมุ่งหาจุดอ่อนและเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการทำงาน การผลิต และการให้บริการ ดังนั้นการบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งเดิมที เน้นเพียงเรื่อง ต้นทุนการผลิตสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้า หรือ ผลิตภัณฑ์เท่านั้น ปัจจุบันได้มีการขยายขอบเขตมาประยุกต์ใช้เพิ่มเติมนำเอาข้อมูลการบัญชีมาใช้ร่วมกันกับกลยุทธ์ของบริษัท จึงเป็นการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สอดคล้องกับ Bhimani and Keshtvarz (1999) Fern and Tiggos (1988); Palmer (1992) กล่าวว่า การพัฒนาเทคนิคกลยุทธ์การบัญชีการจัดการมีหลากหลายความคิดเห็น ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ให้การบัญชีมีบทบาทที่สูงกว่ากระบวนการของการจัดการเชิงกลยุทธ์ และ Chenhall (2008) กล่าวว่า วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ มีการดำเนินงาน ที่เน้นประสิทธิภาพการจัดการ ควรมีการแก้ปัญหาโดยการปรับปรุงกลยุทธ์เพิ่มขึ้นให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ของบริษัท ตามกระบวนการทางด้านลูกค้า กระบวนการทางด้านบริหารทรัพยากรบุคคลและกระบวนการทางการเงิน โดยให้นำมารวมในส่วนนี้ด้วย

นอกจากนี้ในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้สามารถเข้าใจข้อมูลได้อย่างลึกซึ้งเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน ที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณ แล้วนำข้อมูลเหล่านี้ มาร่วมกับการวางแผนการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ควรให้นักบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจใช้กลยุทธ์ด้วย เนื่องจาก นักบัญชีจะเป็นผู้ที่ทราบรายละเอียดข้อมูลได้อย่างลึกซึ้ง มากที่สุด มากกว่าผู้บริหาร หรือ ฝ่ายอื่น ๆ ที่อยู่ในองค์กร สอดคล้องกับ Oliver (1991); Scott and Tiessen (1999) ที่กล่าวว่า สิ่งที่แตกต่างกันชัดเจนกับแบบดั้งเดิม ในส่วนของกลยุทธ์ทางด้านบัญชีก็คือกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ซึ่งตามปกติวิธีการบัญชีแบบที่ถือปฏิบัติอยู่นั้น เป็นสิ่งที่เข้าใจได้ยาก และคนที่เข้าใจได้มากที่สุดจะต้องเป็นมืออาชีพทางด้านบัญชีเท่านั้นที่จะสามารถเข้าใจระบบการบัญชีได้อย่างถ่องแท้ ซึ่งกลยุทธ์ทางด้านบัญชีถือเป็นกลยุทธ์เชิงรุกที่สามารถวิเคราะห์ปัญหาได้อย่างกว้างขวาง โดยเน้นไปที่เป้าหมายทางการเงินและความพึงพอใจของลูกค้า

ดังนั้นจึงเห็นได้ວ່านักบัญชี ถือเป็นผู้สำคัญที่ส่งผลต่อความสำเร็จขององค์กร ซึ่งในทุกองค์กรต้องมึนักบัญชีร่วมในการทำงานอยู่เสมอ และนักบัญชีการจัดการยุคใหม่จะต้องปรับตัวให้ก้าวทันต่อการเปลี่ยนแปลงในโลกแห่งธุรกิจ ที่เต็มไปด้วยความรวดเร็ว และการแข่งขันทางการค้าที่ไร้พรมแดน นักบัญชีต้องช่วยแก้ไขเสนอแนะแนวทางการดำเนินงานที่เหมาะสม และนักบัญชียังควรเสนอแนะแนวคิดใหม่ ๆ มาช่วยในการบริหารกิจการ เช่น การวิเคราะห์ความสามารถในการแข่งขัน

ของกิจการ โดยการวิเคราะห์ปัจจัยภายในและภายนอก อันประกอบด้วย การวิเคราะห์จุดแข็ง จุดอ่อน โอกาส และข้ออุปสรรคของการดำเนินธุรกิจ โดยการจัดทำแผนกลยุทธ์เพื่อให้นำไปสู่การบรรลุเป้าหมาย จากหลักการดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการที่นักบัญชีมีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะทำให้องค์กรบรรลุสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ Abernethy and Bouwens (2005) กล่าวว่า การกำหนดกลยุทธ์ทางด้านการบัญชี และการนำไปใช้ของการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์จากธรรมชาติของข้อมูลที่มีความจำเป็นต่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นนวัตกรรมทางการบัญชี และจากการที่นักบัญชีมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะไม่ค่อยได้เห็นผลอย่างทันทีทันใด แต่จะค่อยๆ ซึมซับเข้าไปตามหลักการประเมินค่า จากค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการพัฒนาระบบการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับต้นทุนการดำเนินงานและการดูแลระบบ นอกจากนี้ Oliver (1991) กล่าวว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และผู้ใช้การบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ และจะมีส่วนร่วมมากขึ้นถ้าอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสิ่งกระตุ้นที่เกิดจากการเพิ่มคุณค่าทางการบัญชีและกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ Abernethy and Bouwens (2005) พบว่า ความเหมาะสมในความถูกต้องของการตัดสินใจถือเป็นปัจจัยที่ต่อการปฏิบัติงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพของการนำนวัตกรรมทางบัญชีไปใช้ จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H3: การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

4. SMA usage – Success of Organizational

ความสำเร็จขององค์กรทุกประเภท ต่างต้องดำเนินงานภายใต้ทรัพยากรที่จำกัด ทั้งทางด้านเงินทุน กำลังคน วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เทคโนโลยี หรือแม้แต่เวลาที่มี ซึ่งหากทรัพยากรทั้งหลายได้ใช้ไปอย่างเต็มที่ หรือใช้เพียงบางส่วน ผลลัพธ์ที่ได้ย่อมมีความแตกต่างกัน และโดยที่เป็นหมายของการดำเนินธุรกิจก็เพื่อผลกำไร ซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่แสดงในรูปข้อมูลทางการเงิน ขณะเดียวกัน การวัดผลการดำเนินงานขององค์กร จะพิจารณาไปถึงปัจจัยสำคัญอื่นด้วย คือ การใช้การบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งมาจากสารสนเทศทางการบัญชี ดังนั้น หน้าที่สำคัญของสารสนเทศทางการบัญชีนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ ในการสนับสนุนการตัดสินใจในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของผู้บริหาร ทั้งนี้ เนื่องจากการตัดสินใจของผู้บริหารจำเป็นต้องคำนึงถึงต้นทุน (Cost) และผลตอบแทน (Benefits) ที่องค์กรจะได้รับจากการตัดสินใจนั้น ๆ โดย Gupta (1987) ให้เหตุผลว่า นอกจากการประมวลผลข้อมูลในเชิงกลยุทธ์ขององค์กรแล้ว ยังมีความจำเป็นต่อการตัดสินใจ และเป็นตัวแทนของการบรรลุผลสำเร็จ สอดคล้องกับ Baines and Langfield-Smith (2003) Chenhall (2003) ที่กล่าวว่า ความสัมพันธ์ภายใต้เงื่อนไขของข้อมูลจะทำให้มีการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น ผลที่ตามมาคือ การบรรลุผลสำเร็จขององค์กร และ Chenhall (2007) กล่าวว่า ประสิทธิภาพของการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์จะขึ้นอยู่กับบริบทขององค์กร และความเข้ากันได้ของการบริหารการจัดการในองค์กรนั้น ๆ

ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์และผลการดำเนินงานขององค์กร ในการตรวจสอบหาความจริงจากงานวิจัยเชิงประจักษ์จะมีขอบข่ายอย่างกว้างขวาง โดย

Chengall and Moers (2007) กล่าวว่า ข้อมูลที่มีการรวบรวมไว้ค่อนข้างยุ่งยากในการที่จะสามารถทำความเข้าใจได้ จากการจินตนาการ ตรงกันข้ามกับ การศึกษาของ Abernethy and Guthrie (1994) ที่สนับสนุนมุมมองของบัญชีการจัดการกลยุทธ์ ที่มีขอบเขตกว้างขวางว่า ผู้ใช้ข้อมูลการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์จะมีความสัมพันธ์อย่างแน่นชัดกับการบรรลุผลสำเร็จ และ Ittner et al. (2003) กล่าวว่าตำแหน่งข้อมูลของผู้ใช้จะมีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลตอบแทนของหุ้น ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ ROA และการเจริญเติบโตของยอดขาย และ Abernethy and Bouwens (2005) อ้างถึงบทบาทที่สำคัญสำหรับความพึงพอใจของผู้ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างการยอมรับนวัตกรรมทางด้านบัญชีและผลการดำเนินงาน

ดังนั้น จากผลลัพธ์จากการทบทวนวรรณกรรมดังกล่าว แสดงให้เห็นถึง ความสัมพันธ์ทางบวกระหว่างผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชีและผลการดำเนินงาน ดังนั้นในบริบทของการศึกษานี้ จึงต้องยอมรับคุณภาพของ การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ภายใต้เงื่อนไขการเพิ่มขึ้นของข้อมูล จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐานดังนี้

H4: การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารทางวิชาการ และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นกรอบในการวิจัย ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล
3. การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ
4. การเก็บรวบรวมข้อมูล
5. การจัดกระทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล
6. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล
7. การวัดค่าตัวแปร
8. สมการ

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชีและการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน บริษัทละ 1 ท่าน ในกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมทั้งสิ้น 973 บริษัท

ตาราง 1 จำนวนประชากรของกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ลำดับ	ประเภทกิจการ	จำนวนบริษัท
1	การฆ่าสัตว์ (ยกเว้นสัตว์ปีก)	5
2	การบรรจุเนื้อสัตว์สด (ยกเว้นสัตว์ปีก)	2
3	การฆ่าและบรรจุเนื้อสัตว์ปีกสด	18
4	การผลิตเนื้อสัตว์และเนื้อสัตว์ปีกด้วยการอบแห้ง การทำเค็มหรือการรมควัน	9
5	การผลิตไส้กรอกลูกชิ้นและผลิตภัณฑ์อื่นที่คล้ายกันที่ทำจากเนื้อสัตว์และเนื้อสัตว์ปีก	12
6	การผลิตภัตตาคารพลอยได้จากสัตว์และสัตว์ปีก	1
7	การผลิตผลิตภัณฑ์อื่น ๆ จากเนื้อสัตว์และเนื้อสัตว์ปีกซึ่งไม่ได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	4

ตาราง 1 จำนวนประชากรของกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย (ต่อ)

ลำดับ	ประเภทกิจการ	จำนวนบริษัท
8	การผลิตปลาและผลิตภัณฑ์ปลาแช่เย็น หรือแช่แข็ง	11
9	การผลิตสัตว์น้ำและผลิตภัณฑ์สัตว์น้ำสด (ยกเว้นปลา)	44
10	การผลิตปลาบรรจุกระป๋อง	12
11	การผลิตสัตว์น้ำ (ยกเว้นปลา) บรรจุกระป๋อง	5
12	การผลิตผลิตภัณฑ์สัตว์น้ำด้วยการอบแห้ง การรมควัน การทำเค็ม การหมักในน้ำเกลือ หรือน้ำส้มสายชู	14
13	การผลิตไส้กรอกลูกชิ้นและผลิตภัณฑ์อื่นที่คล้ายกันที่ทำจากสัตว์น้ำ	4
14	การผลิตน้ำปลาและผลิตภัณฑ์สัตว์น้ำที่ได้จากการหมัก	9
15	การผลิตปลาป่นสำหรับใช้เป็นอาหารสัตว์	2
16	การแปรรูปสาหร่าย	1
17	การผลิตผลิตภัณฑ์อื่น ๆ จากสัตว์น้ำซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในอันอื่น	2
18	การผลิตผลไม้และผักแช่แข็ง	8
19	การผลิตผลไม้และผักบรรจุกระป๋อง	35
20	การผลิตน้ำผลไม้และน้ำผัก	19
21	การถนอมผลไม้หรือผักโดยการทำให้เค็มการอบแห้งการแช่ในน้ำมันหรือในน้ำส้มสายชู	14
22	การผลิตแยม แยมผิวส้มและเยลลี่	1
23	การผลิตผลิตภัณฑ์จากถั่วเปลือกแข็ง	5
24	การแปรรูปและการถนอมผลไม้และผักด้วยวิธีอื่น ๆ ที่ได้ จากน้ำมันพืชซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	10
25	การผลิตน้ำมันถั่วเหลือง	1
26	การผลิตน้ำมันรำข้าว	3
27	การผลิตน้ำมันมะพร้าว	1
28	การผลิตน้ำมันพืชชนิดอื่น ๆ ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	15
29	การผลิตน้ำมันปาล์ม	64
30	การผลิตน้ำมันและไขมันจากสัตว์	4
31	การผลิตผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่ได้จากน้ำมันพืชซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	4
32	การผลิตนํ้านมสด (ยกเว้นนํ้านมดิบ)	11
33	การผลิตผลิตภัณฑ์นมข้นหรือนมผง	5
34	การผลิตไอศกรีมและไอศกรีมหวานเย็น	9
35	การผลิตโยเกิร์ตและนมเปรี้ยว	4
36	การผลิตผลิตภัณฑ์นมอื่น ๆ ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	4
37	การผลิตแป้งจากข้าว	5

ตาราง 1 จำนวนประชากรของกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย (ต่อ)

ลำดับ	ประเภทกิจการ	จำนวนบริษัท
38	การผลิตแป้งสาลี	11
39	การผลิตแป้งข้าวโพด	2
40	การผลิตแป้งจากเมล็ดธัญพืชอื่น ๆ ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	9
41	การผลิตแป้งผสมหรือแป้งสำเร็จรูปสำหรับใช้ทำขนมปังและประกอบอาหารอื่น	4
42	การผลิตน้ำธัญพืช	1
43	การผลิตผลิตภัณฑ์อื่น ๆ จากเมล็ดธัญพืช ซึ่งมิได้จัดประเภท	12
44	การผลิตมันเส้นและมันอัดเม็ด	9
45	การผลิตสตาร์ชมันสำปะหลัง	72
46	การผลิตผลิตภัณฑ์จากสตาร์ชอื่น ๆ ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	3
47	การผลิตขนมปังเค้กและเพสตรี	20
48	การผลิตขนมปังกรอบและผลิตภัณฑ์ขนมอบกรอบอื่น ๆ	3
49	การผลิตขนมไทยประเภทอบ	1
50	การผลิตน้ำตาลดิบจากอ้อย	2
51	การผลิตน้ำตาลบริสุทธิ์	52
52	การผลิตน้ำตาลจากพืช (ยกเว้นอ้อย)	2
53	การผลิตโกโก้และผลิตภัณฑ์จากโกโก้	2
54	การผลิตหมากฝรั่ง	2
55	การผลิตลูกกวาดและขนมอื่นที่ทำจากน้ำตาลที่มิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	9
56	การผลิตพาสต้า	1
57	การผลิตเส้นก๋วยเตี๋ยว บะหมี่ วุ้นเส้น	9
58	การผลิตผลิตภัณฑ์อาหารจำพวกแป้งชนิดสำเร็จรูปและกึ่งสำเร็จรูป	3
59	การผลิตอาหารปรุงสำเร็จแช่แข็ง	8
60	การผลิตอาหารปรุงสำเร็จบรรจุในภาชนะปิดสนิทโดยวิธีสุญญากาศ	11
61	การผลิตกาแฟ	7
62	การผลิตชา	3
63	การผลิตเครื่องดื่มและแกงสำเร็จรูป	11
64	การผลิตซอสและเครื่องปรุงอาหารประจำโต๊ะ	28
65	การผลิตซีอิ๊ว	3
66	การผลิตผงชูรส	4
67	การผลิตเกลือบรีโอก	3
68	การผลิตเครื่องปรุงอาหารประจำโต๊ะและเครื่องประกอบอาหารอื่น ๆ ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	4

ตาราง 1 จำนวนประชากรของกลุ่มบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย (ต่อ)

ลำดับ	ประเภทกิจการ	จำนวนบริษัท
69	การผลิตขนมขบเคี้ยว/ขนมกรุบกรอบ	19
70	การผลิตขนมไทยและขนมพื้นเมือง (ยกเว้นขนมอบ)	2
71	การผลิตซูปและน้ำซูปและอาหารพิเศษ	1
72	การผลิตอาหารพร้อมปรุงและอาหารที่เน่าเสียง่าย	14
73	การผลิตน้ำแข็งเพื่อการบริโภค	44
74	การผลิตผลิตภัณฑ์จากไข่	2
75	การผลิตผลิตภัณฑ์อาหารอื่น ๆ ซึ่งมีได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	56
76	การผลิตอาหารสำเร็จรูปสำหรับสัตว์เลี้ยง	13
77	การผลิตอาหารสำเร็จรูปสำหรับเลี้ยงปศุสัตว์ในฟาร์ม	58
78	การผลิตสุรากลั่น	24
79	การผลิตสุราผสม	1
80	การผลิตสุราผลไม้ (ไวน์) ซึ่งมีได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	1
81	การผลิตมอลต์และสุราที่ทำจากข้าวมอลต์	10
82	การผลิตน้ำดื่มบริสุทธิ์และน้ำแร่บรรจุขวด	14
83	การผลิตน้ำอัดลมและโซดา	7
84	การผลิตเครื่องดื่มกาแฟ ชาและชาชงสมุนไพรพร้อมดื่ม	2
85	การผลิตเครื่องดื่มให้พลังงานรวมถึงเครื่องดื่มเกลือแร่	5
86	การผลิตเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์อื่น ๆ ซึ่งมีได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	12
	รวม	973

ที่มา: กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) ที่ถูกสร้างขึ้นมาจากแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง โดยเป็นลักษณะแบบสอบถามปลายเปิด แบ่งออกเป็น 8 ตอน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับตัวแปรต่าง ๆ ที่ใช้ในการศึกษา ซึ่งลักษณะของแบบสอบถามปลายปิดจะเป็นคำถามให้เลือกตอบ รายละเอียดของแบบถามในแต่ละตอนมีดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม มีข้อความต่าง ๆ จำนวน 6 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วย

- (1) เพศ
- (2) อายุ

- (3) ระดับการศึกษา
- (4) ประสบการณ์ในการทำงาน
- (5) รายได้เฉลี่ยต่อเดือน
- (6) ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท (องค์กร) มีข้อคำถามต่าง ๆ จำนวน 6 ข้อ ประกอบด้วยคำถามข้อ (1) เป็นการถามว่าบริษัท (องค์กร) มีการใช้วิธีการบัญชีเพื่อการจัดการหรือไม่ เนื่องจากบางบริษัท (องค์กร) อาจไม่ได้มีการนำเอาระบบบัญชีเพื่อการจัดการมาใช้ จะได้ไม่นำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ แต่ถ้าตอบว่ามีการนำเอาระบบการบัญชีเพื่อการจัดการมาใช้ ก็จะไปสู่การตอบคำถามในส่วนถัดไป และนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ต่อ และในส่วนของคำถามข้อที่ (5) และ (6) เป็นคำถามที่จะนำไปวัดขนาดของบริษัท

- (1) บริษัทมีการใช้วิธีการบัญชีเพื่อการจัดการหรือไม่
- (2) ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ
- (3) จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบัน
- (4) ทุนจดทะเบียนในปัจจุบัน
- (5) มูลค่าสินทรัพย์รวม
- (6) ยอดขายต่อปี

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบของกลยุทธ์ มีข้อคำถามต่าง ๆ จำนวน 10 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วยข้อคำถามเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นของรูปแบบของกลยุทธ์ 2 แบบ คือ กลยุทธ์เชิงรุก (Prospector) และกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (Defender) ที่มีการใช้ในธุรกิจ โดยแบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้วิจัยได้กำหนดระดับคะแนนในความคิดเห็นแต่ละระดับ ดังนี้

- | | | |
|-----|---------|------------|
| 1.0 | หมายถึง | น้อยที่สุด |
| 2.0 | หมายถึง | น้อย |
| 3.0 | หมายถึง | ปานกลาง |
| 4.0 | หมายถึง | มาก |
| 5.0 | หมายถึง | มากที่สุด |

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วยข้อคำถามเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นของลักษณะเฉพาะขององค์กร จำนวน 5 ข้อ ที่มีการใช้ในธุรกิจ โดยแบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้วิจัยได้กำหนดระดับคะแนนในความคิดเห็นแต่ละระดับ ดังนี้

- | | | |
|-----|---------|------------|
| 1.0 | หมายถึง | น้อยที่สุด |
| 2.0 | หมายถึง | น้อย |
| 3.0 | หมายถึง | ปานกลาง |
| 4.0 | หมายถึง | มาก |

5.0 หมายถึง มากที่สุด

ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีข้อคำถามต่าง ๆ จำนวน 25 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วยข้อคำถามเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชี 5 แบบ คือ กำหนดวัตถุประสงค์และการวางแผน การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์ การประเมินผลทางเลือก การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก และการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือกและการทบทวนกลยุทธ์ โดยแบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้วิจัยได้กำหนดระดับคะแนนในความคิดเห็นแต่ละระดับ ดังนี้

- | | | |
|-----|---------|------------|
| 1.0 | หมายถึง | น้อยที่สุด |
| 2.0 | หมายถึง | น้อย |
| 3.0 | หมายถึง | ปานกลาง |
| 4.0 | หมายถึง | มาก |
| 5.0 | หมายถึง | มากที่สุด |

ตอนที่ 6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เทคนิคและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหารในบริษัท มีข้อคำถามต่าง ๆ จำนวน 21 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ที่ส่งผลการบรรลุผลสำเร็จขององค์กร โดยแบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้วิจัยได้กำหนดระดับคะแนนในความคิดเห็นแต่ละระดับ ดังนี้

- | | | |
|-----|---------|------------|
| 1.0 | หมายถึง | น้อยที่สุด |
| 2.0 | หมายถึง | น้อย |
| 3.0 | หมายถึง | ปานกลาง |
| 4.0 | หมายถึง | มาก |
| 5.0 | หมายถึง | มากที่สุด |

ตอนที่ 7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลสำเร็จของบริษัท จำนวน 10 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วยข้อคำถามเกี่ยวกับการบรรลุผลสำเร็จของบริษัทว่ามีการรับรู้หรือไม่หลังจากที่มีการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) โดยแบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สำหรับเกณฑ์การให้คะแนน ผู้วิจัยได้กำหนดระดับคะแนนในความคิดเห็นแต่ละระดับ ดังนี้

- | | | |
|-----|---------|------------|
| 1.0 | หมายถึง | น้อยที่สุด |
| 2.0 | หมายถึง | น้อย |
| 3.0 | หมายถึง | ปานกลาง |
| 4.0 | หมายถึง | มาก |
| 5.0 | หมายถึง | มากที่สุด |

ตอนที่ 8 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้บัญชีบริหารในบริษัท จำนวน 2 ข้อ

การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามลำดับ ดังนี้

1. ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ประกอบด้วย แนวคิดและทฤษฎีสถานการณ์ แนวคิดกลยุทธ์ แนวคิดลักษณะขององค์กร แนวคิดการมีส่วนร่วม แนวคิดกลยุทธ์เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการ แนวคิดเกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายขององค์กร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และการพัฒนาข้อสมมติฐานเพื่อเป็นแนวทางและนำมาประยุกต์ใช้ในการสร้างแบบสอบถาม

2. นำผลการศึกษาตามข้อ 1 มาสร้างแบบสอบถาม โดยแบ่งแบบสอบถามออกเป็น 8 ตอน โดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องและครอบคลุมถึงความมุ่งหมาย กรอบแนวคิด และสมมติฐานในการวิจัย

3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นตามกรอบแนวคิด เสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัย

4. ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ แล้วนำเสนอผู้เชี่ยวชาญอีกครั้งหนึ่ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัย จำนวน 3 คน

5. การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยดำเนินการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามก่อนที่จะนำไปเก็บข้อมูลจริง ดังนี้

5.1 การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามเสนอให้ที่ปรึกษาตรวจสอบ แก้ไข ปรับปรุง และให้ข้อเสนอแนะ เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของข้อคำถามในแต่ละข้อให้ชัดเจนและครอบคลุมวัตถุประสงค์ของการวิจัย แล้วนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้น ไปหาค่าเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยให้ผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน พิจารณาตรวจสอบเนื้อหาว่าถูกต้อง ครบคลุม สอดคล้อง และเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย และตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้างโดยพิจารณาค่า Factor Loading ที่มากกว่า 0.4 (Hair, 2006) การศึกษาครั้งนี้ค่า Factor loading เท่ากับ 0.45-0.91 (ภาคผนวก ข)

5.2 การทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) การวิเคราะห์ค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) ของเครื่องมือ โดยนำแบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัยไปทำการทดลองใช้ (Pre-test) กับกลุ่มตัวอย่างเป็นจำนวน 30 ชุด ตามทฤษฎี Central Limit Theorem เพื่อนำกลับมาทดสอบหาค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) โดยใช้สัมประสิทธิ์ของแอลฟาครอนบาคที่มากกว่า 0.7 (Cronbach's Alpha Coefficient) (Hair, 2006) การศึกษาครั้งนี้ค่า Cronbach's alpha เท่ากับ 0.72-0.92 (ภาคผนวก ข)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งที่มาของข้อมูล ประกอบด้วย

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ได้จากการเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) จากเอกสารที่สร้างขึ้น เพื่อกำหนดขอบเขตของเนื้อหาของแบบสอบถามให้เกิดความชัดเจนตามวัตถุประสงค์ของงานวิจัย เก็บข้อมูลกับผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชีและการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน บริษัทละ 1 ท่าน ในบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมทั้งสิ้น 973 บริษัท ได้แบบสอบถามกลับคืนมา 384 ชุด คิดเป็นร้อยละ 39.46 (Hair, 2006)

2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

2.1 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

2.2 ศึกษาค้นคว้าจากหนังสือ เอกสาร บทความ ตลอดจนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การจัดทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยแบ่งได้ ดังต่อไปนี้

ตอนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ตอนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการถดถอยแบบพหุคูณการทดสอบความสัมพันธ์ของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณโดยใช้ (Multiple Correlation Analysis)

ตอนที่ 4 การวิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบกลยุทธ์ ลักษณะเฉพาะของบริษัทแบบการกระจายอำนาจ ขนาดขององค์กร การใช้เทคนิคและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และผลสำเร็จของบริษัทโดยใช้วิธีการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ซึ่งในส่วนของตอนที่ 3, 4, 5, 6 และ 7 กำหนดการให้คะแนนคำตอบของแบบสอบถาม ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2545: 99 - 100)

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้	5	คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้	4	คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้	3	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้	2	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้	1	คะแนน

แล้วหาค่าเฉลี่ยของคำตอบแบบสอบถาม โดยใช้เกณฑ์ในการแปลความหมายของค่าเฉลี่ย ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2545: 99 - 100)

ค่าเฉลี่ย 4.51 - 5.00	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.51 - 4.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.51 - 3.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.51 - 2.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.50	หมายถึง	มีความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ตอนที่ 8 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัท โดยเป็นแบบสอบถามปลายเปิดเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติพื้นฐาน ได้แก่

1.1 ร้อยละ (Percentage)

1.2 ค่าเฉลี่ย (Mean)

1.3 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

2. สถิติที่ใช้ในการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

2.1 การหาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามเป็นรายข้อ (Discriminate Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation

2.2 การหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้วิธีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha-Coefficient Method) ตามวิธีของตามวิธีของครอนบาค (Cronbach)

3. สถิติที่ใช้ในการทดสอบคุณลักษณะของตัวแปร คือ การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity Test) โดยหาค่า Variance Inflation Factors (VIF) เพื่อจะตรวจสอบว่าตัวแปรไม่มีปัญหา Multicollinearity (Jaccard and Turrisi.2003:72) ซึ่งเป็นปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นได้ในการวิเคราะห์ค่าถดถอยหลายตัวแปร (Regression Analysis) ผลค่า VIF's จะต้องต่ำกว่า 10

4. สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน

4.1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) เป็นการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปร เพื่อทดสอบว่าตัวแปรแต่ละตัวควรจะมีความสัมพันธ์กันมากแต่ไม่ควรจะมากเกินไปจนเป็นตัวแปรเดียวกันหรือเรียกว่าเกิดปัญหา Multicollinearity ซึ่งค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรไม่ควร เกิน 0.8 (Don Hair, 2006: 443)

4.2 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เป็นวิธีการทางสถิติที่ใช้วัดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรเพื่อต้องการทราบว่าตัวแปรพยากรณ์หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าตัวแปรต้น (Independent Variable) มีอิทธิพลหรือมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรผลหรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าตัวแปรตาม (Dependent Variable) อย่างไร เพื่อนำมาใช้อธิบายการเปลี่ยนแปลงหรือพยากรณ์ตัวแปรผล สามารถใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการวิเคราะห์ การวิเคราะห์การถดถอย

พหุคูณนั้นตัวแปรที่นำมาใช้พยากรณ์ไม่ควรมีความสัมพันธ์กันสูงเกินไป (ไม่ควร $> .80$) เพราะหากมีความสัมพันธ์เข้าใกล้ 1.00 แสดงว่าตัวแปรนั้นเกือบจะเป็นตัวแปรเดียวกัน

การวัดค่าตัวแปร

1. Success of Organizational วัดจากคำถามเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่เป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร โดยดูที่อัตราการเติบโตของรายได้เพิ่มขึ้น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เพิ่มขึ้น อัตราการไหลเวียนของเงินสด (Cash Flow) เพิ่มขึ้น ความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตของรายได้อย่างต่อเนื่อง อัตราส่วนกำไรต่อหุ้นเพิ่มขึ้น เงินปันผลต่อหุ้นเพิ่มขึ้น สามารถลดต้นทุนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้ ผลตอบแทนขององค์กรมีความยั่งยืนในระยะยาว หลังจากมีการใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์แบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

2. SMA usage วัดจากคำถามการนำเทคนิคและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ มาใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร ประกอบด้วย การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การคิดต้นทุนสินค้า การวางแผนและควบคุมงบประมาณ การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน ตลอดจนการวิเคราะห์งบการเงินด้วยอัตราส่วนทางการเงิน แบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

3. Strategy Type วัดจากคำถามของกลยุทธ์เชิงรุกและกลยุทธ์ผู้ปกป้องจากมุมมองขององค์กร โดยใช้คำถามที่เกี่ยวกับการใช้ในแต่ละกลยุทธ์ของธุรกิจที่มีลักษณะ 2 แบบ คือ กลยุทธ์เชิงรุกและกลยุทธ์ผู้ปกป้อง แบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

4. Organizational Characteristics วัดจากคำถามของระดับการกระจายอำนาจ (Decentralization) แบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด นอกจากนี้ขนาดขององค์กรวัดจากจำนวนพนักงานถ้ากิจการมีจำนวนพนักงานน้อยกว่า 50 คน ถือว่าเป็นองค์กรขนาดเล็ก แต่ถ้าองค์กรมีจำนวนพนักงานมากกว่า 50 คนขึ้นไป ถือว่าเป็นองค์กรที่มีขนาดใหญ่

5. Accountant Participation in Strategic Decision Making วัดจากคำถามที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ 5 ด้าน คือ

5.1 กำหนดวัตถุประสงค์และการวางแผน

5.2 การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์

5.3 การประเมินผลทางเลือก

5.4 การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก

5.5 การปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือกและการทบทวนกลยุทธ์

โดยจะระดับของการวัดการมีส่วนร่วม แบ่งออกเป็น 5 ระดับ คือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด

สมการ

$$\text{Equation 1: SMA} = \beta_0 + \beta_1\text{PRO} + \beta_2\text{DEF} + \beta_3\text{OCD} + \beta_4\text{OCS} + \beta_5\text{ACC} + \mu_1$$

$$\text{Equation 2: SO} = \beta_0 + \beta_6\text{SMA} + \mu_2$$

โดยที่ :

- SO = ผลสำเร็จขององค์กร (Success of Organizational)
- SMA = การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)
- PRO = รูปแบบของกลยุทธ์เชิงรุก (Prospector Strategy Type)
- DEF = รูปแบบของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (Defender Strategy Type)
- OCD = ลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ (Organizational Characteristics Decentralization)
- OCS = ลักษณะเฉพาะขององค์กรตามขนาดองค์กร (Organizational Characteristics Size)
- ACC = การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant Participation in Strategic Decision Making)



บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้บริการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

1. สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล
2. ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล
3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ใช้สัญลักษณ์ในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

$\bar{X}$	แทน	ค่าเฉลี่ย (Mean)
S.D.	แทน	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
t	แทน	สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน t-distribution
F	แทน	สถิติทดสอบที่ใช้เปรียบเทียบใน F-distribution
p - value	แทน	ระดับนัยสำคัญ (Significance)
VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรอิสระ (Variance Inflation Factors)
AdjR ²	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง
PRO	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับรูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก
DEF	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับรูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง
OCD	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะขององค์กร แบบกระจายอำนาจ
OCS	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับขนาดขององค์กร
ACC	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์
SMA	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์
SO	แทน	ความคิดเห็นเฉลี่ยเกี่ยวกับผลสำเร็จขององค์กร

ลำดับขั้นในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับต่อไปนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการถดถอยแบบพหุคูณการทดสอบความสัมพันธ์ของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ ดังนี้

ตอนที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของรูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกและกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ลักษณะโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจ ขนาดของบริษัท และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ตอนที่ 5 การทดสอบความสัมพันธ์ของการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย



ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน รายได้เฉลี่ยต่อเดือนและตำแหน่งงานในปัจจุบัน ดังตาราง 2

ตาราง 2 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ		
ชาย	88	22.90
หญิง	296	77.10
รวม	384	100.00
2. อายุ		
น้อยกว่า 35 ปี	140	36.50
35 – 45 ปี	150	39.10
46 – 55 ปี	80	20.80
มากกว่า 55 ปี	14	3.60
รวม	384	100.00
3. ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรีหรือต่ำกว่า	308	80.20
สูงกว่าปริญญาตรี	76	19.80
รวม	384	100.00
4. ประสบการณ์ในการทำงาน		
น้อยกว่า 5 ปี	97	25.30
5 - 10 ปี	126	32.80
11 - 15 ปี	65	16.90
มากกว่า 15 ปี	96	25.00
รวม	384	100.00
5. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน		
ต่ำกว่า 50,000 บาท	255	66.40
50,001 – 100,000 บาท	106	27.60
100,001 – 150,000 บาท	15	3.90
มากกว่า 150,000	8	2.10
รวม	384	100.00

ตาราง 2 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
6. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน		
ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงิน	34	8.80
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี/การเงิน	97	25.30
สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชี/การเงิน	160	41.70
อื่น ๆ โปรดระบุ	93	24.20
รวม	384	100.00

จากตาราง 2 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 296 คน (ร้อยละ 77.10) อายุ 35-45 ปี จำนวน 150 คน (ร้อยละ 39.10) รองลงมา น้อยกว่า 35 ปี จำนวน 140 คน (ร้อยละ 36.50) ระดับการศึกษาปริญญาตรีหรือต่ำกว่า จำนวน 308 คน (ร้อยละ 80.20) รองลงมา สูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 76 คน (ร้อยละ 19.80) ประสบการณ์ในการทำงาน 5-10 ปี จำนวน 126 คน (ร้อยละ 32.80) รองลงมา น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 97 คน (ร้อยละ 25.30) รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ต่ำกว่า 50,000 บาท จำนวน 255 คน (ร้อยละ 66.40) รองลงมา 50,001 – 100,000 บาท จำนวน 106 คน (ร้อยละ 27.60) ตำแหน่งงานในปัจจุบัน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชี/การเงิน จำนวน 160 คน (ร้อยละ 41.70) รองลงมา ผู้จัดการฝ่ายบัญชี/การเงิน จำนวน 97 คน (ร้อยละ 25.30)

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท ประกอบด้วย บริษัทมีการใช้การบัญชีการจัดการหรือไม่ ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบันทุนจดทะเบียนในปัจจุบันมูลค่าสินทรัพย์รวม และยอดขายต่อปี ดังตาราง 3

ตาราง 3 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท	จำนวน	ร้อยละ
1. บริษัทมีการใช้การบัญชีการจัดการหรือไม่		
มี	336	87.50
ไม่มี	48	12.50
รวม	384	100.00
2. ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ		
น้อยกว่า 5 ปี	37	9.60
5 – 10 ปี	119	31.00
11 – 15 ปี	68	17.70
มากกว่า 15 ปี	160	41.70
รวม	384	100.00

ตาราง 3 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท	จำนวน	ร้อยละ
3. จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบัน		
น้อยกว่า 50 คน	118	30.80
50 - 100 คน	136	35.40
100 - 500 คน	88	22.90
มากกว่า 500 คน	42	10.90
รวม	384	100.00
4. ทุนจดทะเบียนในปัจจุบัน		
ต่ำกว่า 10,000,000 บาท	168	43.70
10,000,000 - 50,000,000 บาท	134	34.90
50,000,001 - 90,000,000 บาท	36	9.40
มากกว่า 90,000,000 บาท	46	12.00
รวม	384	100.00
5. มูลค่าสินทรัพย์รวม		
ต่ำกว่า 50,000,000 บาท	163	42.40
50,000,000 - 100,000,000 บาท	140	36.50
100,000,001 - 500,000,000 บาท	49	12.80
มากกว่า 500,000,000 บาท	32	8.30
รวม	384	100.00
6. ยอดขายต่อปี		
ต่ำกว่า 50,000,000 บาท	148	38.50
50,000,000 - 100,000,000 บาท	119	31.00
100,000,001 - 500,000,000 บาท	76	19.80
มากกว่า 500,000,000 บาท	41	10.70
รวม	384	100.00

จากตาราง 3 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท พบว่า ส่วนใหญ่บริษัทมีการใช้การบัญชีการจัดการ จำนวน 336 บริษัท (ร้อยละ 87.50) ไม่มีการใช้บัญชีการจัดการ จำนวน 48 บริษัท (ร้อยละ 12.50) ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ มากกว่า 15 ปี จำนวน 160 บริษัท (ร้อยละ 41.70) รองลงมา 5-10 ปี จำนวน 119 บริษัท (ร้อยละ 31.00) จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบัน 50-100 คน จำนวน 136 บริษัท (ร้อยละ 35.40) รองลงมา น้อยกว่า 50 คน จำนวน 118 บริษัท (ร้อยละ 30.80) ทุนจดทะเบียนในปัจจุบัน ต่ำกว่า 10,000,000 บาท จำนวน 168 บริษัท (ร้อยละ 43.70) รองลงมา 10,000,000-50,000,000 บาท จำนวน 134 บริษัท (ร้อยละ 34.90) มูลค่าสินทรัพย์รวม ต่ำกว่า 50,000,000 บาท จำนวน 163 บริษัท (ร้อยละ 42.40) รองลงมา 50,000,000-100,000,000 บาท จำนวน 140 บริษัท

(ร้อยละ 36.50) ยอดขายต่อปี ต่ำกว่า 50,000,000 บาท จำนวน 148 บริษัท (ร้อยละ 38.50) รองลงมา 50,000,000-100,000,000 บาท จำนวน 119 บริษัท (ร้อยละ 31.00)

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการถดถอยแบบพหุคูณการทดสอบความสัมพันธ์ของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ ดังนี้

ตาราง 4 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ตัวแปร	PRO	DEF	OCD	OCS	ACC	SMA	SO	VIF
$\bar{X}$	3.763	3.516	3.766	2.145	3.567	3.682	3.684	
S.D.	.697	.656	.702	.977	.481	.462	.503	
PRO	1	.413**	.617**	.137**	.480**	.495**	.479**	1.815
DEF		1	.494**	-.078	.484**	.405**	.402**	1.482
OCD			1	.014	.511**	.519**	.514**	1.908
OCS				1	-.120*	-.055	-.086	1.075
ACC					1	.596**	.597**	1.610
SMA						1	.761**	1.000
SO							1	

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านไม่มีความสัมพันธ์กันหรือเกิดเป็น Multicollinearity นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบเพิ่มเติม โดยทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระ รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ ขนาดขององค์กร การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์การใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์มีค่าตั้งแต่ 1.815 – 1.000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กัน (Black, 2006: 585)

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามผลสำเร็จขององค์กร พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามโดยรวม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.120 – 0.761 ยกเว้น ตัวแปรขนาดขององค์กร เนื่องจากการวิเคราะห์โดยใช้ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) เนื่องจากข้อมูลอยู่ในระดับ Ordinal Scale ดังนั้นตัวแปรอิสระขนาดขององค์กรจึงไม่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.014-0.086

ตอนที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของรูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ลักษณะโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจ ขนาดของบริษัท และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและการสร้างสมการพยากรณ์ ตามที่ได้ตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H1: บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง

H2a: บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

H2b: บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

H3: การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

ตาราง 5 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์	การใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.023	0.048	0.475	0.635
รูปแบบของกลยุทธ์เชิงรุก (PRO)	0.177	0.052	3.402	0.001***
รูปแบบของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (DEF)	0.049	0.047	1.054	0.293
ลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ (OCD)	0.188	0.053	3.528	0.000***
ลักษณะเฉพาะขององค์กรตามขนาดองค์กร (OCS)	-0.067	0.084	-.798	0.425
การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (ACC)	0.387	0.049	7.918	0.000***

F = 58.854 p = 0.000 AdjR² = 0.430

*p<.10, **p<.05, ***p<.01, ^a Beta coefficients with standard errors in parenthesis.

จากตาราง 5 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ผู้วิจัยสามารถสร้างสมการพยากรณ์ได้ดังนี้

$$\text{Equation 1: SMA} = 0.023 + 0.177\text{PRO} + 0.049\text{DEF} + 188\text{OCD} + -0.067\text{OCS} + 0.387\text{ACC}$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($F = 58.854$; $p = 0.000$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (AdjR^2) เท่ากับ 0.430 (ตาราง 5) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระรูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก กลยุทธ์ผู้ปกป้อง ลักษณะโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจ ขนาดของบริษัท และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

ผลลัพธ์จากตาราง 5 พบว่า บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้องอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 จึงยอมรับสมมติฐานที่ 1 2a และ 3

ในทางกลับกัน บริษัทที่มีขนาดใหญ่ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10 ดังนั้นจึงไม่สนับสนุนข้อสมมติฐานที่ 2b

ตอนที่ 5 การทดสอบความสัมพันธ์ของการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและการสร้างสมการพยากรณ์ตามที่ได้ตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H4: การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร

ตาราง 6 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

การใช้การบัญชีการจัดการ เชิงกลยุทธ์	ผลสำเร็จขององค์กร		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ ถดถอย	ความคลาด เคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	8.207E-18	0.033	0.000	1.000
การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.761	0.033	22.893	0.000
F = 524.067 p = 0.000 AdjR ² = 0.577				

*p<.10, **p<.05, ***p<.01, ^a Beta coefficients with standard errors in parenthesis.

จากตาราง 6 การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ผลสำเร็จขององค์กร (SO) ผู้วิจัยสามารถสร้างสมการพยากรณ์ได้ดังนี้

$$\text{Equation 2: SO} = 8.207\text{E-}18 + 0.761\text{SMA}$$

ซึ่งสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ผลสำเร็จขององค์กร (SO) มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (F = 524.067; p = 0.000) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (AdjR²) เท่ากับ 0.577 (ตาราง 5) เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)

ผลลัพธ์จากตาราง 6 พบว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการสรุปและมีประเด็นสำคัญ ในการนำเสนอตามลำดับ ดังนี้

1. ความมุ่งหมายของการวิจัย
2. สรุปผลการวิจัย
3. อภิปรายผล
4. ข้อเสนอแนะ

ความมุ่งหมายของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบของกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะขององค์กรที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์
4. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งผลต่อผลสำเร็จขององค์กรภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์

สรุปผลการวิจัย

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุ 35-45 ปี รองลงมา น้อยกว่า 35 ปี ระดับการศึกษา ปริญญาตรีหรือต่ำกว่า รองลงมา สูงกว่าปริญญาตรี ประสบการณ์ในการทำงาน 5-10 ปี รองลงมา น้อยกว่า 5 ปี รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ต่ำกว่า 50,000 บาท รองลงมา 50,001 – 100,000 บาท ตำแหน่งงานในปัจจุบัน สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชี/การเงิน รองลงมา ผู้จัดการฝ่ายบัญชี/การเงิน
2. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท พบว่า ส่วนใหญ่บริษัทมีการใช้การบัญชีการจัดการ ไม่มีการใช้การบัญชีการจัดการ จำนวน 48 บริษัท ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ มากกว่า 15 ปี จำนวน 160 บริษัท รองลงมา 5-10 ปี จำนวน 119 บริษัท จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบัน 50-100 คน จำนวน 136

บริษัท รองลงมา น้อยกว่า 50 คน จำนวน 118 บริษัท ทุนจดทะเบียนในปัจจุบัน ต่ำกว่า 10,000,000 บาท จำนวน 168 บริษัท รองลงมา 10,000,000-50,000,000 บาท จำนวน 134 บริษัท มูลค่าสินทรัพย์รวม ต่ำกว่า 50,000,000 บาท จำนวน 163 บริษัท รองลงมา 50,000,000-100,000,000 บาท จำนวน 140 บริษัท ยอดขายต่อปี ต่ำกว่า 50,000,000 บาท จำนวน 148 บริษัท รองลงมา 50,000,000-100,000,000 บาท

3. บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก ($b_1 = 0.177$, $p < 0.01$) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ($b_2 = 0.049$, $p > 0.10$) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีผู้บริหาร บริหารงานการมุ่งเน้นกลยุทธ์เชิงรุก ให้ความสำคัญกับการนำกลยุทธ์ของการบริหารจัดการมาใช้กับข้อมูลทางการบัญชีบริหาร โดยการนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาประยุกต์ใช้กับการบริหารจัดการของบริษัท เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น เช่น การนำข้อมูลทางบัญชีบริหารมาใช้วางแผนในการแสวงหาความรู้ทางด้านนวัตกรรมใหม่ ๆ เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นให้เหนือกว่าคู่แข่ง หรือ การมีส่งเสริมการพัฒนาหรือปรับปรุงรูปแบบของข้อมูลทางการบัญชีบริหารให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ในทางกลับกัน ผู้บริหารที่มีการบริหารงานแบบมุ่งเน้นกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ซึ่งบริษัทใช้วิธีการจัดการข้อมูลทางด้านบัญชีแบบดั้งเดิมเท่านั้น โดยจะให้ความสำคัญเฉพาะข้อมูลตัวเลขบัญชีการเงินเป็นอันดับหนึ่ง ส่วนข้อมูลตัวเลขทางการบัญชีบริหารจะให้ความสำคัญเป็นอันดับรองลงมา หรือในบางครั้งบริษัทจะเรียนรู้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร เฉพาะที่จะมีผลกระทบต่อธุรกิจของบริษัทเท่านั้น ดังนั้นจึงแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง จึงยอมรับข้อสมมติฐานที่ 1

นอกจากนี้บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจ ($b_3 = 0.188$, $p < 0.01$) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า บริษัทที่มีการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ โดยอำนาจหน้าที่จะมอบหมายไปให้แก่พนักงานในระดับล่างซึ่งการตัดสินใจจะถูกตัดสินใจโดยบุคคลที่มีความรู้มากที่สุดเกี่ยวกับการดำเนินงานในองค์กรนั้น ๆ ซึ่งผู้จัดการของหน่วยงานมีความสามารถมากขึ้นในการควบคุมการดำเนินงาน ทำให้เกิดแรงจูงใจแก่ผู้บริหารในระดับต่าง ๆ มีความพอใจ และเต็มใจปฏิบัติงานในตำแหน่งหน้าที่ที่รับผิดชอบที่จะตัดสินใจให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ ดังนั้นจึงแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) จึงยอมรับข้อสมมติฐานที่ 2a

ในทางกลับกัน ผลลัพธ์ของงานวิจัยนี้ บริษัทที่มีขนาดใหญ่ ($b_4 = -0.067$, $p > 0.10$) ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่มีขนาดใหญ่โดยมีจำนวนพนักงานที่มากกว่าองค์กรขนาดเล็ก ไม่มีผลสำหรับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้นขนาดของบริษัทไม่มีผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) จึงไม่ยอมรับข้อสมมติฐาน 2b

อย่างไรก็ตามการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ($b_5 = 0.387$, $p < 0.01$) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA

usage) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการที่นักบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมเพื่อการบริหารงานในองค์กรตามแนวทางของกลยุทธ์ขององค์กรในรูปแบบของการให้ความคิด แลกเปลี่ยนหรือสนับสนุนเพื่อการตัดสินใจ เช่น การเข้ามามีส่วนร่วมในการนำเสนอปัญหาและวัตถุประสงค์ การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์ การประเมินผลทางเลือกหลังจากวิเคราะห์ปัญหา และกำหนดทางเลือกต่าง ๆ แล้ว การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก เมื่อมีทางเลือกหลายทางเลือกและการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือก และการทบทวนกลยุทธ์ เพื่อให้องค์กรสามารถดำเนินงานอย่างไม่ผิดพลาด และสามารถบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้นจึงยอมรับข้อสมมติฐาน 3

4. การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ($b_6 = 0.761, p < 0.01$) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร ซึ่งการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์เป็นการนำเอาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีบริหาร เริ่มตั้งแต่ การวางแผนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การคิดต้นทุนสินค้า การวางแผนและควบคุม การวัดผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจ ได้แก่ การงบประมาณ (Budgeting) ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) ต้นทุนกิจกรรมและการบริหารกิจกรรม (Activity-based Costing and Activity-based Management) ระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-In-Time Manufacturing) และระบบการผลิตยืดหยุ่น (Flexible Manufacturing System) ต้นทุนคุณภาพ (Quality Cost) การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) และระบบดุลยภาพเชิงปฏิบัติการ (Balance Scorecard) มาใช้ในการบริหารเชิงกลยุทธ์จะนำไปสู่ผลสำเร็จในการดำเนินงาน ดังนั้นแสดงให้เห็นว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร จึงยอมรับข้อสมมติฐาน 4

อภิปรายผล

การวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Keyser, Kruif and Frese (2000) ผู้ทำการศึกษากับผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศแซมเบีย พบว่ากลยุทธ์การวางแผนล่วงหน้าอย่างสมบูรณ์และกลยุทธ์การแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างสูงกับความสำเร็จ และในทางตรงกันข้าม พบว่ากลยุทธ์การตั้งรับ มีความสัมพันธ์ทางลบกับความสำเร็จ และ Frese, Krauss and Freidrich (2000) ที่ได้ทำการศึกษาผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศซิมบับเว พบว่า การวางแผนและการปฏิบัติเชิงรุก เป็นสิ่งสำคัญต่อความสำเร็จของผู้ประกอบการ นอกจากนั้นกลยุทธ์แบบวางแผนอย่างสมบูรณ์ และวางแผนเฉพาะสิ่งสำคัญ รวมถึงการแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสำเร็จ ในทางตรงกันข้าม พบว่าผู้ประกอบการใช้กลยุทธ์ตั้งรับ มีโอกาสที่จะล้มเหลวในการประกอบธุรกิจสูงนอกจากนี้ Marguerite Moore (2005) ยังได้ศึกษาเกี่ยวกับแบบจำลองของรูปแบบกลยุทธ์การค้าปลีก ซึ่งเป็นการทดสอบเชิงประจักษ์ของ

Model Miles and Snow โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์มิติของกลยุทธ์ภายในอุตสาหกรรมการค้าปลีก เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน ซึ่งพบว่า พฤติกรรมเชิงกลยุทธ์เพิ่มขึ้น และบริษัทค้าปลีกสามารถจำแนกประเภทการนำไปใช้ตามสภาพแวดล้อมการแข่งขันในระดับองค์กร ซึ่งจากในมุมมองการจัดการเชิงรุก ร้านค้าปลีกสามารถตรวจสอบจากพฤติกรรมเชิงกลยุทธ์ที่สอดคล้องกับเป้าหมายและไม่สอดคล้องกับการวางแผนสำหรับการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้ผู้ค้าปลีกสามารถคาดหวังกับพฤติกรรมของคู่แข่งได้ด้วย และในประเภทของเชิงกลยุทธ์ จะมีความแตกต่างกันในกลยุทธ์ผู้ปกป้องและกลยุทธ์เชิงรุก ส่วนการนำไปใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะและรูปแบบกลยุทธ์ของบริษัท ดังนั้นจึงยอมรับข้อสมมติฐานที่ 1

นอกจากนี้บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Gerdin (2005) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบลักษณะของโครงสร้างองค์กรภายใต้เงื่อนไขของการพึ่งพากันตามลำดับและการพึ่งพาซึ่งกันและกันในแผนก ที่มีผลต่อการออกแบบระบบบัญชีบริหาร (Management Accounting System Design) พบว่า สนับสนุนบางส่วนสำหรับความคิดเห็นในการนำเอาการออกแบบระบบบัญชีบริหารมาใช้ในองค์กรจนถึงความต้องการควบคุมตามสถานการณ์ โดยสนับสนุนข้อสมมติฐานที่ว่าหน่วยงานตามส่วนที่มีการพึ่งพากันตามลำดับจะเป็นตัวแทนที่น้อยในระบบบัญชีบริหารที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา และเป็นตัวแทนที่มากในระบบบัญชีบริหารที่มีขอบเขตอย่างกว้าง ๆ หน่วยงานที่ไม่สลับซับซ้อนที่มีการพึ่งพาซึ่งกันและกันจะเป็นตัวแทนที่มากในระบบบัญชีบริหารที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา สิ่งที่ต้องอธิบายข้อค้นพบนี้ คือ การพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันจะบอกเป็นนัยถึงความหมายระดับเดียวกับการปรับปรุงร่วมกัน และ Gil (2009) ได้ศึกษาเกี่ยวกับระบบข้อมูลการจัดการและผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ในบทบาทของตำแหน่งที่ผู้บริหารระดับสูงซึ่งองค์กรได้นำระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการที่ทันสมัยโดยให้ผู้บริหารสูงสุดนำข้อมูลมาใช้ให้เพียงพอต่อผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์เพื่อให้บรรลุผลสำเร็จขององค์กร ซึ่งเป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างระบบข้อมูลทางการจัดการ (Management Information System) ที่ทันสมัยและทีมผู้บริหารระดับสูง (Top Management Teams) ในฐานะที่เป็นชุดของผู้บริหารในการรับผิดชอบในการบริหารเชิงกลยุทธ์และผลการดำเนินงานขององค์กร โดยผลลัพธ์พบว่าการจัดการระบบข้อมูลผลการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ที่เน้นความยืดหยุ่น มีการตรวจสอบโดยผู้บริหารระดับสูงที่มีความหลากหลายของทีมผู้บริหาร โดยเป็นองค์กรที่มีการบริหารงานแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้น จึงยอมรับข้อสมมติฐานที่ 2a

ในทางกลับกัน ผลลัพธ์ของงานวิจัยนี้ บริษัทที่มีขนาดใหญ่ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่มีขนาดใหญ่ โดยมีจำนวนพนักงานที่มากกว่าองค์กรขนาดเล็ก ไม่มีผลสำหรับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้นขนาดของบริษัทไม่มีผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่า ในสถานการณ์ปัจจุบันที่ต้องมีการแข่งขันตลอดเวลา ไม่ว่าจะเป็นกิจการขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ ต่างต้องพยายามที่ปรับตัวเองตลอดเวลาเพื่อให้สามารถอยู่รอดได้ในอนาคต ดังนั้นขนาดขององค์กรจึงไม่มีผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) สำหรับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงไม่ยอมรับข้อสมมติฐาน 2b

อย่างไรก็ตามการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) สอดคล้องกับการศึกษาของ Choe (1998) ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของบทบาทการมีส่วนร่วมของผู้ใช้ในการออกแบบการบัญชีการบริหารระบบสารสนเทศ ซึ่งได้รับความสนใจจากนักวิจัยกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ผลลัพธ์ของการมีส่วนร่วมของผู้ใช้แสดงให้เห็นว่าภายใต้ความไม่แน่นอนของงานสูงโดยรวม และความทันเวลากับข้อมูลสูงขึ้น จึงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการเพิ่มขึ้น แต่ถ้าการมีส่วนร่วมของผู้ใช้ที่มีความไม่แน่นอนของงานต่ำจะส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะการทำงานและข้อมูลที่ลดลง นอกจากนี้ Cadez and Guilding (2008) พบว่า การมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของนักบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ใช้กลยุทธ์เชิงรุก การกำหนดกลยุทธ์ความรอบคอบ นอกจากนี้ผลกระทบของทางเลือกกลยุทธ์ การมุ่งเน้นตลาดและขนาดของบริษัทต่อความชัดเจนของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์และยังมีการระบุเพิ่มเติมว่าการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์สนับสนุนทฤษฎีสถานการณ์ และ Abernethy and Bouwens (2005) ยังกล่าวว่าการกำหนดกลยุทธ์ทางด้านการบัญชี และการนำไปใช้ของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์จากธรรมชาติของข้อมูลที่มีความจำเป็นต่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นนวัตกรรมทางการบัญชี และจากการที่นักบัญชีมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะไม่ค่อยได้เห็นผลอย่างทันทีทันใด แต่จะค่อย ๆ ซึมซับเข้าไปตามหลักการประเมินค่า จากค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการพัฒนาระบบการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับต้นทุนการดำเนินงานและการดูแลระบบ ดังนั้นจึงยอมรับข้อสมมติฐาน 3

2. การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร สอดคล้องกับการศึกษาของ Guilding, Cravens and Tayles (2000) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเปรียบเทียบระหว่างประเทศของวิธีปฏิบัติการบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่ประกอบด้วยการบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งผลลัพธ์จากการสำรวจโดยใช้แบบสอบถามตรวจสอบพบว่าการรับรู้เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์อยู่ 12 วิธี โดยวิธีที่ใช้มากที่สุดคือการกำหนดราคาเชิงกลยุทธ์ของคู่แข่ง และผลลัพธ์จากการวิจัยยังพบว่าโดยส่วนใหญ่วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ไม่ค่อยมีการใช้อย่างแพร่หลายแต่ขึ้นอยู่กับความรู้ผลประโยชน์จากการนำวิธีปฏิบัติดังกล่าวที่มีศักยภาพในการใช้งาน เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร นอกจากนี้ Roslender and Hart (2003) กล่าวว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ มุ่งเน้นไปที่ต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์และประโยชน์ที่ได้รับจากผลิตภัณฑ์ จะนำมาสู่ผลสำเร็จขององค์กร และ Cadez and Guilding (2008) ผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบผลกระทบของทางเลือกกลยุทธ์ การมุ่งเน้นตลาดและขนาดของบริษัทต่อความชัดเจนของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งเป็นสื่อกลางผลกระทบของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ต่อผลสำเร็จ ดังนั้นแสดงให้เห็นว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร จึงยอมรับข้อสมมติฐาน 4

ข้อค้นพบเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์

1. โปรแกรมบัญชีในประเทศไทยยังไม่พัฒนาสำหรับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับผู้บริหาร
2. พนักงานใหม่ยังไม่เข้าใจเกี่ยวกับระบบงานบัญชีของบริษัททั้งที่ทำงาน เนื่องจากโดยส่วนใหญ่การเรียนรู้กับการทำงานไม่เหมือนกัน
3. บุคลากรบางส่วนยังไม่เข้าใจวิธีการใช้หรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีอย่างถ่องแท้ หรือลึกซึ้งทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการทำงาน และมีการนำการจัดการเชิงกลยุทธ์มาใช้ในทางที่ผิด
4. การทำบัญชีส่วนใหญ่จะใช้แต่ระบบเดิม ๆ และไม่เปิดรับระบบใหม่ที่เขาเข้ามา จึงทำให้ข้อมูลทางการเงินบางอย่างมีความล้าสมัยไม่ทันคู่แข่ง
5. ไม่มีการควบคุมที่ดีพอในการปฏิบัติงานจริงและไม่มีการปรับปรุงระบบต่าง ๆ ให้ทันตามสมัย
6. มีอุปสรรค ในประเด็นของการเก็บข้อมูลอาจยังไม่แม่นยำ และมีการให้ข้อมูลที่เป็นเท็จ ทำให้การวิเคราะห์อาจผิดพลาดได้
7. นวัตกรรมเปลี่ยนแปลงไปเร็ว ทำให้ต้องมีการพัฒนาไปเรื่อย ๆ ซึ่งการพัฒนาในระบบของบริษัทในปัจจุบันไม่ทันตามความต้องการของกลยุทธ์ที่ใหม่ ๆ
8. เทคโนโลยีเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ทำให้ต้องมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดย USER ขาดความรู้และความสามารถในการปฏิบัติที่ชำนาญ
9. ผู้บริหารไม่ได้มองถึงความสำคัญของการบัญชีในการบริหารงาน และนักบัญชีไม่มีอำนาจในการเสนอแนะ และตัดสินใจ จึงเป็นอุปสรรคในการทำงาน
10. ระบบการสื่อสารภายในองค์กรไม่มีประสิทธิภาพ ทำให้การปฏิบัติงานล่าช้า ลำบาก
11. ผู้บริหารขององค์กรยังมีความรู้ความเข้าใจในสาระสำคัญของการนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้บริหารองค์กรเพื่อจะแข่งขันในการก้าวสู่ตลาดที่ใหญ่และกว้างขึ้น น้อยมาก
12. ฝ่ายบริหารขององค์กรยังไม่สามารถที่จะนำข้อมูลที่ฝ่ายบัญชีทำขึ้นไปใช้ในการวัดการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์เพื่อชิงความได้เปรียบทางธุรกิจกับคู่แข่งทางการค้าได้

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้
 - 1.1 ผู้บริหาร
 - 1) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ควรมีการนำข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน เช่น แนวความคิด พฤติกรรม และวิธีการสะสมต้นทุนที่ใช้ในกิจการ มาใช้ในการควบคุมข้อมูลต้นทุนเพื่อให้เกิดผลสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร
 - 2) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการบัญชี โดยสอบถามนักบัญชีเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจขององค์กรในอนาคต

3) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรมอบให้นักบัญชีมีการรายงานข้อมูลการบัญชีบริหาร เพื่อให้ผู้บริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ เช่น ข้อมูลที่สำคัญทางด้านการจัดการทางการเงินและการดำเนินงาน รวมทั้งสถิติเกี่ยวกับกำไร ความเสี่ยง และสภาพคล่องของกิจการ

4) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรมีมุมมองการบริหารเชิงรุก โดยให้ความสำคัญเกี่ยวกับสถานการณ์ของผู้บริโภคในปัจจุบัน แนวโน้มทางเศรษฐกิจ ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อให้ได้ข้อมูลมาใช้ในการวางแผนการดำเนินงานในอนาคตของบริษัท นำไปสู่ผลสำเร็จขององค์กรตามเป้าหมาย

5) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรให้ความสำคัญกับการนำระบบสารสนเทศทางการบัญชีมาใช้ในการบริหารงานของบริษัท โดยมีการจัดการระบบฐานข้อมูลที่ดี และข้อมูลที่ได้ควรเป็นลักษณะแบบโต้ตอบทันที สามารถให้ข้อมูลฝ่ายบริหารได้ตามความต้องการ มีความถูกต้อง ชัดเจน ซึ่งในการที่จะจัดการระบบฐานข้อมูลมีการนำเอาระบบสารสนเทศทางบัญชีเข้ามาใช้在公司 โดยผู้บริหารต้องสามารถดูข้อมูลเหล่านั้นได้ทันที ไม่ต้องรอจนถึงวันปิดบัญชี

6) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรพัฒนาบทบาทของพนักงานบัญชี จากเดิมที่ทำหน้าที่บันทึกข้อมูลเพียงอย่างเดียว ต้องพัฒนาตนเองให้เป็นนักวิเคราะห์ นักวางแผนและควบคุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันที่ธุรกิจผลิตอาหารประสบปัญหาด้านคู่แข่งที่มีต้นทุนที่ต่ำกว่า

7) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยควรให้พนักงานบัญชีมีการจัดทำรายงานตามความต้องการของผู้ใช้ ไม่ใช่จัดทำเฉพาะงบการเงินเท่านั้น และรายงานควรมีหลากหลายรูปแบบ เช่น รายงานข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลยอดขาย ควรแยกเป็นหลาย ๆ ประเภทตามความต้องการของผู้ใช้ ได้แก่ รายงานยอดขายแยกตามประเภท แยกตามผลิตภัณฑ์ แยกตามกลุ่มลูกค้า เป็นต้น

8) ผู้บริหารของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทยและผู้ที่มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารเชิงกลยุทธ์ของบริษัทควรต้องศึกษาความรู้ความเข้าใจในการนำข้อมูลทางการเงินการบัญชีที่มีอยู่ไปใช้ให้เกิดประโยชน์กับบริษัทและองค์กรให้ได้มากกว่าเท่าที่เป็นอยู่

1.2 สถาบันการศึกษา

1) สถาบันการศึกษาควรเน้นการอบรมการบัญชีให้นักเรียน นักศึกษาสามารถเข้าใจในประเด็นของการนำข้อมูลการบัญชีมาใช้ในการเชิงกลยุทธ์ หรือการจะนำหลักการบัญชีไปใช้ในงาน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดขององค์กร

2) สถาบันการศึกษาควรส่งเสริมและสนับสนุนให้นักศึกษาเข้าไปปฏิบัติในเชิงรุกอย่างเต็มที่ เพื่อนำไปปฏิบัติในปัจจุบันได้อย่างเต็มที่

3) สถาบันการศึกษาควรส่งเสริมการเรียนรู้แก่นักศึกษา โดยให้คณาจารย์ หรืออาจารย์ผู้รับผิดชอบในการสอนนำเทคนิคในการทำงานจริงไปให้นักศึกษา ศึกษาและปฏิบัติ เพราะส่วนมากที่สอนในตำราไม่ค่อยนำมาใช้งานได้จริงในที่ทำงาน

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษารูปแบบสารสนเทศทางการบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการจัดการบริหารงานภายในองค์กรธุรกิจ

2.2 ควรมีการปรับวิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการสอบถามเชิงลึก (In - Depth Interview) เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2.3 ควรมีการศึกษาเปรียบเทียบปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้อัตราบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สำหรับความสำเร็จขององค์กรกับกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ



บรรณานุกรม



บรรณานุกรม

- กชกร เฉลิมกาญจนา.(2547). **การบัญชีบริหาร**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์**. <https://www.dbd.go.th>.
- กาญจนา ศรีพงษ์. (2540).**การบัญชีบริหาร**. ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กรุงเทพฯ: บริษัท แม็คเน็ท พรินติ้ง เซ็นเตอร์ จำกัด.
- จินตนา บุญบังการ และณัฐพันธ์ เขจรนันท์. (2548). **การจัดการกลยุทธ์**. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดยูเคชั่น.
- เจษฎา อยู่เย็น. (2541). **การใช้การบัญชีเพื่อการบริหารของธุรกิจค้าปลีกในเขตกรุงเทพมหานคร: การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง**. กรุงเทพฯ: คณะบริหารธุรกิจมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ธงชัย สันติวงษ์. (2546). **การบริหารทรัพยากรมนุษย์ ฉบับปรับปรุงใหม่**. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ: บริษัท ประชุมช่าง จำกัด.
- นิตย สัมมาพันธ์. (2542). **ภาวะผู้นำ: พลังขับเคลื่อนสู่ความเป็นเลิศ**. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดยูเคชั่น.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). **การวิจัยเบื้องต้น**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- บุญดี บุญญากิจ และกมลวรรณ ศิริพานิช. (2546). **10 Benchmarking ทางลัดสู่ความเป็นเลิศทางธุรกิจ**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน).
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ. (2544). **การบริหารต้นทุนเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจ**. กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด.
- ปรัชญา เวสารัชช์. (2528). **การมีส่วนร่วมของประชาชนในกิจกรรมเพื่อพัฒนาชนบท**. กรุงเทพฯ: สถาบันไทยคดีศึกษา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- มนตรี กรรพุมมาลย์. (2539). **การพัฒนาชุมชน แนวคิดและการปฏิบัติ**. เชียงใหม่: ภาควิชาสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- รังสรรค์ ประเสริฐศรี. (2549). **การจัดการสมัยใหม่**. กรุงเทพฯ: ธรรมสาร.
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2525). **พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525**. กรุงเทพฯ: อักษรเจริญทัศน์.
- ศศิวิมล มีอำพล. (2546). **การบัญชีเพื่อการจัดการ**. กรุงเทพฯ: อินโฟเมนิ่ง.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2549). **การบัญชีเพื่อการจัดการและการบริหารต้นทุน**. กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด.
- สุพาดา สิริกุดตา. (2545). **การบัญชีบริหาร**. กรุงเทพฯ: ธนธการพิมพ์.
- Abernethy, M. A. and Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, 41: 217-239.
- Abernethy, M. A. and Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the "fit" Between strategy and management information system design. *Accounting and Finance*, 34: 49-66.

- Baines, A. and Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, 28, 675-698.
- Bhimani, A., and Bromwich, M. (1992). **Management accounting: Evolution in progress**. In C. Drury (Ed.). *Management accounting handbook*. Oxford: Wiley.
- Bhimani, A. and Keshtvarz, M. H. (1999). British management accountants: Strategically oriented. **Journal of Cost Management**, 13: 25-31.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting Information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, 15: 27-46.
- Bruns, W. J. and Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research (Autumn)**, 177-203.
- Cadez, S. and Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 33: 836-863.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 22: 189-205.
- Chengall, R. H. and Moers, F. (2007). The issue of endogeneity within theory-based, quantitative management accounting research. **European Accounting Review**, 16: 173-195.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, 28: 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorising contingencies in management control systems research. In C. Chapman, A. Hopwood, and M. Shields (Eds.), **Handbook of management accounting research**, 163-205. Oxford: Elsevier.
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. **Accounting, Organizations and Society**, 33: 517-550.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, 23: 243-264.
- Choe, J.(1998). The effects of user participation on the design of accounting information system. **Information and Management**, 34(3): 185-198.

- Coulter, K. S. (2003). The effects of congruent/incongruent magnitude representation on explicit and implicit knowledge of prices. **Journal of Product and Brand Management featuring Pricitn Strategy and Practice**, 11(5): 319-334.
- Cronbach, L. J. (1974). **Essentials of Psychological Testing**. 3rd Ed. New York: Harper and Row.
- Davis, K. and Newstrom, J.W. (1989). **Human Behavior at Work Organizational Behavior**. New York: McGraw-Hill.
- Drazin, R. and Van de Ven, A. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. **Administrative Science Quarterly**, 30: 514-540
- Drury, C. Introduction. In C. Drury (Ed.). **Management accounting handbook**. Oxford: Elsevier.
- Fern, R. H. and Tipgos, M.A.(1988). Controlers as business strategists: A progress report. **Management Accounting**, 69: 25-29.
- Fiedler, F. E. (1967). **A theory of leadership effectiveness**. NY: McGraw-Hill.
- Frese, M. (2000). **Success and failure of micro business owners in Africa: a psychological approach**. U.S.A.: Greenwood Publishing Group.
- Frese, M., Krauss, S. and Freidrich, C. (2000). **Micer-enterprises in Zimbabwe: On the function of socio-demographic factors, psychological strategies, personal initiative, and goal setting for entrepreneurial success**. Westport, CT: Greenwood.
- Fry, T. D., Steele, D. C. and Saladin, B. A. (1998). The use of management accounting systems in manufacturing. **International Journal of Production Research**, 36(2): 503-525.
- Gani, R. (2004). Chemical product design: challenges and opportunities. **Computers and Chemical Engineering**, 28: 2441-2457.
- Gelderen, M. V. and Frese, M. (1998). Strategy Process as a characteristic of small scale business in a longitudinal study. In P. D. Reunalds, W. D. Bygrave, N. M. Carter, S. Manigart, C. M. Mason, G. D. Meger and D. G. S. Z (Eds.), **Frontier of Entrepreneurship Research**, 234-248.
- Gerdin, J.(2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, 30: 99-126.
- Gerdin, J. and Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research -A critical review. **Accounting, Organizations and Society**, 29:303-326.

- Gibcus, P. and Kemp, R. G. M. (2003). Strategy and small firm performance. **Scientific Analysis of Entrepreneurship and SMEs**, Retrieved from www.eim.nl/smes-and-Entrepreneurship.
- Gil, A. (2009). Employee engagement in a change environment. **Strategic HR Review**, 8(2), 19-24.
- Ginzberg, M. J. (1980). An organizational contingencies view of accounting and Information systems implementation. **Accounting, Organizations and Society**, 5: 369-382.
- Gordon, L. and Narayanan, V. (1984). Management accounting systems, perceived Environmental uncertainty And organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organization and Society**, (9), 1: 33-47.
- Gordon, L. A. and Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting, Organizations and Society**, 1: 59-69.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**, 24: 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, 11: 113-135.
- Gupta, A. K. (1987). SBU strategies, corporate-SBU relations, and SBU effectiveness in strategy implementation. **Academy of Management Journal**, 30: 477-500.
- Hair J. F., Black, W. C., Babin B. J., Anderson, R. E. and Tatham, R. L. (2006). **Multivariate Data Analysis (6th ed)**. New Jersey: Pearson Education International.
- Haldma, T. and Laats, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, 13: 379-400.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. and Randall, T. (2003). Performance implications of strategic Performance measurement in financial services firms. **Accounting, Organizations and Society**, 28: 715-741.
- Jaccard, J., and Turrissi, R. (2003). **Interaction effects in multiple regression (2nd ed.)**. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Jermias, J. and Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. **Management Accounting Research**, 15: 179-200.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992). **The balanced scorecard: Translating strategy into action**. Boston: Harvard Business School Press.

- Keyser, M., De Kruif, M. and Frese, M. (2000). The Psychological Strategy Process and Sociodemographic Variables as Predictors of Success for Micro-and Small-Scale Business Owner in Zambia. **Success and Failure of Microbusiness Owners in Africa: A Psychological Approach**. Westport, Connecticut: Greenwood.
- Libby, T. and Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**, 8: 137–150.
- Marguerite, M. (2005). Towards a confirmatory model of retail strategy types: an empirical test of miles and snow. **Journal of Business Research**, 58: 696-704.
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, 56: 813-829.
- _____. (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**, 9: 291-307.
- Miles, R. E. and Snow, C. C. (1978). **Organizational strategy, structure and process**. New York: Mc Graw-Hill.
- _____. (1994). **Fit, Failure, and the Hall of Fame: How Companies Succeed or Fail**. New York: The Free Press.
- _____. (2003). **Organizational strategy, structure and process**. Stanford, California: Stanford University Press.
- Mintzberg, H. (1990). The strategy concept I: Five Ps for strategy. **California Management Review**, 30: 11-24.
- Morrison, A., Rimmington, M. and Williams, C. (1999). **Entrepreneurship in Hospitality, Tourism and Leisure Industries**. London: Butterworth-Heinemann.
- Naranjo-Gil, D. (2009). Management information systems and strategic performances: The role of top team composition. **International Journal of Information Management**, 29: 104-110
- Naranjo-Gil, D. and Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**, 32: 735-756.
- Neter, J., Wasserman, W. and Kutner, M. H. (1989). **Applied Linear Statistical Models: Regression, Analysis of Variance, and Experimental Designs**, 2nd Edition. Homewood: Richard D. Irwin, Inc.
- Oliver, L. (1991). Accountants as business partners. **Management Accounting**, 72, 40-42.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, 4: 413-428.

- Otley, D. T. (1995). Management control, organizational design and accounting information systems. In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.). **Issues in Management Accounting**. Prentice-Hall, London, 45–63.
- Palmer, R. J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. **Advances in Management Accounting**, 1: 179–204.
- Porter, M. E. (1998). **Competitive Advantage: creating and sustaining superior performance**. New York: The Free Press.
- Robin R. and Susan J. H. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, 14: 255–279.
- Roslender, R. and Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, 14(3), 255-279.
- Scott, T. W. and Tiessen, P. (1999). Performance measurement and managerial teams. **Accounting, Organizations and Society**, 24: 263-285.
- Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. **Management Accounting Research**, 12: 487-506.
- Shank. (1989). Strategic cost management: new wine or just new bottles?. **Journal of Management Accounting Research**, 1: 47-65.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. **Management Accounting**, 59: 26–29.
- Simons, R. (2000). **Performance measurement and control systems for implementing strategies**. Upper Saddle River: Prentice Hall. The Institute of Management Accounting.
- Waterhouse, J. and Tiessen, P. (1978). **A contingency framework for management accounting systems research**. **Accounting, Organizations and Society**, 3:65–76.
- Waterhouse, J. and Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, 3:65-76.



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก
แบบสอบถามเพื่อการวิจัย



แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง: ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับ
ความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

คำชี้แจง

แบบสอบถามฉบับนี้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย ผลที่ได้จากการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงประโยชน์ของการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ที่ส่งผลต่อสำเร็จขององค์กร นอกจากนี้ยังใช้เป็นแนวทางในการสอนในรายวิชาการบัญชีบริหาร การบัญชีต้นทุน ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ และสถาบันการศึกษาทั่วไปให้เหมาะสม สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในปัจจุบัน

ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาตอบคำถามทุกข้ออย่างถูกต้องครบถ้วน หากท่านมีความประสงค์จะขอรับรายงานสรุปเกี่ยวกับโครงการวิจัยนี้ โปรดแจ้งความประสงค์ตามที่ระบุไว้ข้างล่างเพื่อจะได้จัดส่งข้อมูลดังกล่าวให้แก่ท่าน และหากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถามเพื่อการวิจัยชุดนี้ โปรดติดต่อข้าพเจ้า นางปติดา ลี้มชัยเจริญ ภาควิชาการบัญชีและการเงิน คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ เลขที่ 878 ถนนอาคารสงเคราะห์ 1 แขวงทุ่งมหาเมฆ เขตสาทร กรุงเทพฯ 10120 โทรศัพท์ที่ทำงาน 02-2874672-2 ต่อ 2228 โทรสาร 02-2868962 โทรศัพท์มือถือ 081-3390048

คำตอบของท่านจะถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะไม่มีการใช้ข้อมูลใดๆ ที่เปิดเผยเกี่ยวกับธุรกิจของท่านในการรายงานข้อมูล อีกทั้งจะไม่มีการร่วมใช้ข้อมูลดังกล่าว กับบุคคลภายนอกโดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่าน

ผลจากการศึกษาจะถูกนำมาจัดทำเป็นรายงานสรุป ท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยหรือไม่

☐ ต้องการ E-mail..... ☐ ไม่ต้องการ

หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัย โปรดระบุ E-mail Address

ขอขอบพระคุณที่ให้ข้อมูลไว้ ณ โอกาสนี้

(นางปติดา ลี้มชัยเจริญ)

ผู้วิจัย

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

1. เพศ

☐ ชาย

☐ หญิง

2. อายุ

☐ น้อยกว่า 35 ปี

☐ 35 - 45 ปี

☐ 46 - 55 ปี

☐ มากกว่า 55 ปี

3. ระดับการศึกษา

☐ ปริญญาตรีหรือต่ำกว่า

☐ สูงกว่าปริญญาตรี

4. ประสบการณ์ในการทำงาน

☐ น้อยกว่า 5 ปี

☐ 5 - 10 ปี

☐ 11 - 15 ปี

☐ มากกว่า 15 ปี

5. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

☐ ต่ำกว่า 50,000 บาท

☐ 50,000 - 100,000 บาท

☐ 100,001 - 150,000 บาท

☐ มากกว่า 150,000 บาท

6. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

☐ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงิน

☐ ผู้จัดการฝ่ายบัญชี/การเงิน

☐ สมุห์บัญชี/หัวหน้างานบัญชี/การเงิน

☐ อื่น ๆ โปรดระบุ.....

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

1. บริษัทมีการใช้การบัญชีการจัดการหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

2. ระยะเวลาในการดำเนินกิจการ

☐ น้อยกว่า 5 ปี

☐ 5 - 10 ปี

☐ 11 - 15 ปี

☐ มากกว่า 15 ปี

3. จำนวนพนักงานทั้งหมดในปัจจุบัน

☐ น้อยกว่า 50 คน

☐ 50 - 100 คน

☐ 100 - 500 คน

☐ มากกว่า 500 คน

4. ทุนจดทะเบียนในปัจจุบัน

☐ ต่ำกว่า 10,000,000 บาท

☐ 10,000,000 - 50,000,000 บาท

☐ 50,000,001 - 90,000,000 บาท

☐ มากกว่า 90,000,000 บาท

5. มูลค่าสินทรัพย์รวม

☐ ต่ำกว่า 50,000,000 บาท

☐ 50,000,000 - 100,000,000 บาท

☐ 100,000,001 - 500,000,000 บาท

☐ มากกว่า 500,000,000 บาท

6. ยอดขายต่อปี

☐ ต่ำกว่า 50,000,000 บาท

☐ 50,000,000 - 100,000,000 บาท

☐ 100,000,001 - 500,000,000 บาท

☐ มากกว่า 500,000,000 บาท

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบกลยุทธ์

คำชี้แจง: ความคิดเห็นเกี่ยวกับรูปแบบกลยุทธ์ของบริษัทท่านเป็นลักษณะแบบใด ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

รูปแบบกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
กลยุทธ์เชิงรุก (Prospector Items)					
1. บริษัทให้ความสำคัญกับการนำข้อมูลทางบัญชีบริหารมาวางแผนในการแสวงหาความรู้ทางด้านนวัตกรรมใหม่ๆ ให้เหนือกว่าคู่แข่ง					
2. บริษัทส่งเสริมการพัฒนาหรือปรับปรุงรูปแบบของข้อมูลทางการบัญชีบริหารให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน					
3. บริษัทให้ความสำคัญกับการนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาประยุกต์ใช้กับการบริหารจัดการของบริษัท เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น					
4. บริษัทมุ่งเน้นการนำข้อมูลทางการบัญชีบริหารมาใช้ในการจัดการและการจัดกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อตอบสนองกับการเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่โดดเด่นเหนือกว่าคู่แข่ง					
5. กิจการให้ความสำคัญกับการนำกลยุทธ์ของการบริหารจัดการมาใช้กับข้อมูลทางการบัญชีบริหาร					
กลยุทธ์ผู้ปกป้อง (Defender/Analyzer Items)					
6. บริษัทใช้วิธีการจัดการข้อมูลทางด้านบัญชีแบบดั้งเดิมเท่านั้น					
7. บริษัทให้ความสำคัญกับวิธีการจัดทำบัญชีบริหารรูปแบบปัจจุบันมากกว่าการพัฒนาวิธีการแบบใหม่					
8. บริษัทจะเรียนรู้เทคนิคทางการบัญชีบริหาร เฉพาะที่จะมีผลกระทบต่อธุรกิจของบริษัทเท่านั้น					
9. บริษัทมุ่งเน้นเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่เป็นของบริษัทเท่านั้น หลังจากที่ได้มีการพิจารณาเป็นระยะเวลานาน					
10. บริษัทมุ่งเน้นให้ความสำคัญเฉพาะข้อมูลตัวเลขบัญชีการเงินเป็นอันดับหนึ่ง ส่วนข้อมูลตัวเลขทางการบัญชีบริหารจะให้ความสำคัญเป็นอันดับรองลงมา					

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะขององค์กร

คำชี้แจง: ความคิดเห็นเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะขององค์กรท่านเป็นลักษณะแบบใด ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

ลักษณะเฉพาะขององค์กร	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
แบบกระจายอำนาจ (Decentralization)					
1. บริษัทมีการจัดภาระหน้าที่งานให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของบุคลากร					
2. บริษัทให้ความสำคัญกับบุคลากรฝ่ายบัญชีโดยสามารถเสนอความคิดเห็น และการตัดสินใจ ในงานที่รับผิดชอบอย่างเต็มที่					
3. บริษัทสามารถทำให้บุคลากรมีความพอใจ และเต็มใจปฏิบัติงานในตำแหน่งหน้าที่ที่รับผิดชอบ					
4. บริษัทให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายงานมีอำนาจในการตัดสินใจ รับผิดชอบงานนั้นอย่างเต็มที่					
5. บริษัทให้ความสำคัญกับการกระจายอำนาจตามลักษณะการดำเนินงาน เพื่อให้การดำเนินงานเกิดความคล่องตัว					



ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

คำชี้แจง: ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของบริษัทท่าน เป็นลักษณะแบบใด ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
การนำเสนอปัญหาและวัตถุประสงค์					
1. ท่านมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาตั้งเป้าหมายและวางแผนกลยุทธ์ทางด้านบัญชีการจัดการที่จะทำให้เป้าหมายนั้นสำเร็จ					
2. ท่านมีส่วนร่วมในการตั้งงบประมาณและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานตามงบประมาณ					
3. ท่านมีส่วนร่วมในการเสนอแนะแนวทางหรือวิธีการในการพยายามลดเวลาการส่งสินค้าให้สั้นลง					
4. ท่านมีส่วนร่วมนำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนส่วนเพิ่มมาใช้พิจารณาทางเลือก					
5. ท่านมีส่วนร่วมในการนำเสนอปัญหาและแสวงหาแนวทางการแก้ปัญหาหรือการออกแบบทางเลือกเพื่อแก้ปัญหา					
การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์					
6. ท่านมีส่วนร่วมในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบรายละเอียดเกี่ยวกับการเลือกโครงการต่างๆ					
7. ท่านมีส่วนร่วมในการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบในกรณีที่เส้นทางเลือกเกี่ยวกับกลุ่มผลประโยชน์ต่างๆ หลังจากทำการตัดสินใจในการเลือกแล้ว					
8. ท่านมีส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์การบัญชีการจัดการที่สอดคล้องกับจุดแข็ง-จุดอ่อนที่เป็นสภาพแวดล้อมภายในและโอกาส-ข้อจำกัดของสภาพแวดล้อมภายนอก					
9. ท่านมีส่วนร่วมในการเลือกใช้กลยุทธ์ทางเลือกโดยทำการเปรียบเทียบกลยุทธ์ทางบัญชีบริหารกับความสามารถของบริษัท					
10. ท่านมีส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์การควบคุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและกลยุทธ์ในการเพิ่มรายได้					

ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (ต่อ)

คำชี้แจง: ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของบริษัทท่าน เป็นลักษณะแบบใด ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
การประเมินผลทางเลือก					
11. ท่านมีส่วนร่วมในการวิเคราะห์และประเมินผลทางเลือกในการตัดสินใจลงทุน					
12. ท่านมีส่วนร่วมในการประเมินผลทางเลือกการจัดหาแหล่งเงินทุนโดยพิจารณาจากค่าเสียโอกาส					
13. ท่านมีส่วนร่วมในการประเมินผลทางเลือกการจัดหาเงินตามมุมมองในช่วงของวงจรชีวิตของธุรกิจ					
14. ท่านมีส่วนร่วมในการประเมินผลการปฏิบัติงานโดยการเปรียบเทียบข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงตามรายงานกับแผนงานที่วางไว้					
15. ท่านมีส่วนร่วมในการประเมินเหตุการณ์ในอดีตปัจจุบัน และอนาคตได้โดยใช้ข้อมูลทางการบัญชี					
การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก					
16. ท่านมีส่วนร่วมในการหาวิธีการใหม่ๆ เพื่อที่จะปรับปรุงการดำเนินงานและลดต้นทุน					
17. ท่านมีส่วนร่วมในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนและวิเคราะห์หาผลแตกต่าง					
18. ท่านมีส่วนร่วมในการทบทวนผลการดำเนินงานโดยรวมของปีที่ผ่านมาว่าจุดใดเป็นจุดแข็งที่ทำให้ประสบความสำเร็จและจุดใดเป็นปัญหาอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานเพื่อนำมาใช้ในการกำหนดแผนพัฒนา					
19. ท่านมีส่วนร่วมในการวางแผนทางการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อการจัดการให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ในบริษัท					
20. ท่านมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องในการวัดต้นทุนและกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์หรือแต่ละบริการ					

ตอนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (ต่อ)

คำชี้แจง: ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของบริษัทท่าน เป็นลักษณะแบบใด ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
การปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือกและการทบทวนกลยุทธ์					
21. ท่านมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของกลยุทธ์					
22. ท่านมีส่วนร่วมในการเสนอแนะแนวทางดำเนินงานที่จะเร่งสร้างผลกำไรก่อนคู่แข่งรายใหม่					
23. ท่านมีส่วนร่วมในการนำต้นทุนเสียโอกาสที่สูญไปนำมาพิจารณาในการปรับเปลี่ยนตำแหน่งของกลยุทธ์					
24. ท่านมีส่วนร่วมในการออกแบบและเสนอแนะผู้มีส่วนเกี่ยวข้องให้เห็นความสำคัญของการออกแบบวางแผนกระบวนการผลิตเพื่อลดต้นทุน					
25. ท่านมีส่วนร่วมในการนำต้นทุนในอนาคตมาใช้ในการเปลี่ยนตำแหน่งกลยุทธ์					

ตอนที่ 6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้เทคนิคทางการบัญชีบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัท

คำชี้แจง: บริษัทของท่านได้ใช้ข้อมูลทางบัญชีและเทคนิคทางการบัญชีบริหาร หรือไม่ ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

การใช้เทคนิคทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์					
1. ต้นทุนผันแปร					
2. ต้นทุนคงที่					
3. ต้นทุนผสม					
การวางแผนและควบคุม					
4. งบประมาณระยะสั้น (งบประมาณประจำปี)					
5. งบประมาณระยะยาว					
6. งบประมาณยืดหยุ่น					
7. งบประมาณฐานศูนย์					
8. การพยากรณ์ยอดขาย					
9. การเปรียบเทียบจุดเพื่อความเป็นเลิศ					
การวัดผลการดำเนินงาน					
10. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน					
11. การวัดผลการปฏิบัติงานจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณ					
12. อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน					
13. การบัญชีตามความรับผิดชอบ					
14. การใช้ราคาโอน					
การตัดสินใจ					
15. การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร					
16. การวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อพิจารณาในการกำหนดราคาขาย					
17. การใช้ NPV, IRR เพื่อการตัดสินใจ					
18. อัตราส่วนวิเคราะห์สภาพคล่องทางการเงิน					
19. อัตราส่วนวิเคราะห์ประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์					
20. อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้					
21. อัตราส่วนวิเคราะห์ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน					

ตอนที่ 7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลสำเร็จของบริษัท

คำชี้แจง: บริษัทของท่านมีการรับรู้ผลสำเร็จขององค์กรจากการใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์อย่างไร
ให้ท่านใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ต้องการ

ผลสำเร็จ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายของบริษัท					
2. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้บริษัทมีอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เพิ่มขึ้น					
3. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้ผลตอบแทนของบริษัทจะมีความยั่งยืนในระยะยาว					
4. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้บริษัทมีอัตราการไหลเวียนของเงินสด (Cash Flow) เพิ่มขึ้น					
5. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้มีอัตราการเติบโตของรายได้อย่างต่อเนื่อง					
6. อัตรากำไรขั้นต้นก่อนหักค่าใช้จ่ายจะเพิ่มขึ้น หลังจากที่มีการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์					
7. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้บริษัทสามารถลดต้นทุนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานได้					
8. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้บริษัทมีความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้น					
9. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้อัตรากำไรต่อหุ้นของบริษัทเพิ่มขึ้น					
10. การใช้วิธีการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้เงินปันผลต่อหุ้นของบริษัทเพิ่มขึ้น					

ตอนที่ 8 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัท

1. ท่านคิดว่ามีปัญหและอุปสรรคอะไรบ้าง ในการใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์



2. ข้อเสนอแนะ



ขอขอบพระคุณทุกท่านที่ได้สละเวลาตอบแบบสอบถามทุกข้อ ได้โปรดพับแบบสอบถามและใส่ซองที่แนบมาพร้อมนี้ ส่งคืนตามที่อยู่ที่ระบุ หากท่านต้องการรายงานสรุปผลการวิจัยครั้งนี้ โปรดแนบนามบัตรของท่านมาพร้อมกับแบบสอบถาม ข้าพเจ้ายินดีที่จะจัดส่งรายงานสรุปให้แก่ท่านภายหลังเสร็จสิ้นการวิเคราะห์ข้อมูล

(นางปติดา ลิ้มชัยเจริญ)
ผู้วิจัย

ภาคผนวก ข
คุณภาพของเครื่องมือ



ตาราง 7 รายละเอียดค่า Factor loading และค่า Cronbach's alpha

Items	Factor Loadings	Cronbach Alpha
รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก (PRO)	.45 - .83	0.72
รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (DEF)	.65 - .88	0.83
ลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ (OCS)	.71 - .90	0.89
การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (ACC)	.52 - .91	0.92
การใช้เทคนิคการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)	.47 - .90	0.92
ผลสำเร็จขององค์กร (SO)	.46 - .89	0.91



ตาราง 8 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแบบสอบถาม

ข้อที่	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
1. รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุก (PRO)		
1	0.792	
2	0.831	
3	0.638	
4	0.763	
5	0.457	
โดยรวม		0.729
2. รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (DEF)		
1	0.836	
2	0.658	
3	0.699	
4	0.881	
5	0.783	
โดยรวม		0.832
3. ลักษณะเฉพาะขององค์กร (OCD)		
1	0.860	
2	0.906	
3	0.820	
4	0.718	
5	0.869	
โดยรวม		0.891

ตาราง 8 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแบบสอบถาม (ต่อ)

ข้อที่	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
4. การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (ACC)		
4.1 การนำเสนอปัญหาและวัตถุประสงค์		
1	0.765	
2	0.639	
3	0.610	
4	0.743	
5	0.567	
4.2 การกำหนดทางเลือกกลยุทธ์		
6	0.793	
7	0.804	
8	0.675	
9	0.864	
10	0.758	
4.3 การประเมินผลทางเลือก		
11	0.896	
12	0.912	
13	0.707	
14	0.634	
15	0.524	
4.4 การหาวิธีการในแต่ละทางเลือก		
16	0.796	
17	0.895	
18	0.768	
19	0.644	
20	0.813	
4.5 การปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ทางเลือกและการทบทวนกลยุทธ์		
21	0.719	
22	0.780	
23	0.698	
24	0.617	
25	0.783	
โดยรวม		0.926

ตาราง 8 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแบบสอบถาม (ต่อ)

ข้อที่	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
5. การใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)		
5.1 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์		
1	0.834	
2	0.664	
3	0.641	
5.2 การวางแผนและควบคุม		
4	0.611	
5	0.744	
6	0.826	
7	0.632	
8	0.633	
9	0.747	
5.3 การวัดผลการดำเนินงาน		
10	0.775	
11	0.901	
12	0.471	
13	0.816	
14	0.782	
5.4 การตัดสินใจ		
15	0.846	
16	0.790	
17	0.787	
18	0.880	
19	0.840	
20	0.877	
21	0.867	
โดยรวม		0.925

ตาราง 8 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อของแบบสอบถาม (ต่อ)

ข้อที่	ค่าอำนาจจำแนก (r)	ค่าความเชื่อมั่น
6. ผลสำเร็จขององค์กร (SO)		
1	0.825	
2	0.700	
3	0.461	
4	0.666	
5	0.836	
6	0.808	
7	0.744	
8	0.869	
9	0.772	
10	0.896	
โดยรวม		0.919



ตาราง 9: การทดสอบ Non-response Biases

Comparison	N	Mean	S.D.	t	Significant Level
จำนวนพนักงาน				0.739	.390
กลุ่มที่ 1	192	0.3281	0.47076		
กลุ่มที่ 2	192	0.3490	0.47789		
ทุนจดทะเบียน				1.067	.302
กลุ่มที่ 1	192	1.9010	0.97379		
กลุ่มที่ 2	192	1.8906	1.03018		
ยอดขาย				1.355	.245
กลุ่มที่ 1	192	1.9948	1.02583		
กลุ่มที่ 2	192	2.0833	1.05022		

มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($p < 0.05$)



ภาคผนวก ค

หนังสือขอเชิญเป็นผู้ทรงคุณวุฒิตรวจแบบสอบถามการวิจัย



ที่ ศธ ๐๕๗๙.๐๙/๐๐๒



มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ
๒ ถนนนางลิ้นจี่ แขวงทุ่งมหาเมฆ
เขตสาทร กรุงเทพฯ ๑๐๑๒๐

๑๔ มกราคม ๒๕๕๙

เรื่อง ขอเชิญเป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

เรียน ผู้ช่วยศาสตราจารย์ณัฐสุภา จิวคิวนนท์

เนื่องด้วย อาจารย์ปัทมา ลิ่มชัยเจริญ อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ได้รับอนุมัติให้ดำเนินโครงการวิจัย เรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้บริการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร : การตรวจสอบเชิงประจักษ์ บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย” มหาวิทยาลัยพิจารณาเห็นว่า ท่านเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย มหาวิทยาลัยจึงขอเชิญท่าน เป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัยดังกล่าว

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

ขอแสดงความนับถือ

(นายวุฒิวัฒน์ คงรัตนประเสริฐ)

ผู้อำนวยการสถาบันวิจัยและพัฒนา

สถาบันวิจัยและพัฒนา

โทรศัพท์ ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๒๒

โทรสาร ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๘๔



ที่ ศธ ๐๕๗๙.๐๔/๐๐๑



มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ
๒ ถนนนางลิ้นจี่ แขวงทุ่งมหาเมฆ
เขตสาทร กรุงเทพฯ ๑๐๑๒๐

๖๔ มกราคม ๒๕๕๙

เรื่อง ขอเชิญเป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

เรียน ดร.ศศิพิมพ์มาศ หงษ์สมบัติ

เนื่องด้วย อาจารย์ปติดา ลิ้มชัยเจริญ อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ได้รับอนุมัติให้ดำเนินโครงการวิจัย เรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร : การตรวจสอบเชิงประจักษ์ บริษัทผลิอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย” มหาวิทยาลัยพิจารณาเห็นแล้วว่า ท่านเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย มหาวิทยาลัยจึงขอเชิญท่าน เป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัยดังกล่าว

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

ขอแสดงความนับถือ

(นายวุฒิวัฒน์ คงรัตนประเสริฐ)
ผู้อำนวยการสถาบันวิจัยและพัฒนา

สถาบันวิจัยและพัฒนา
โทรศัพท์ ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๒๒
โทรสาร ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๘๔



ที่ ศร ๐๕๗๙.๐๔/๐๐๓



มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ
๒ ถนนนางลิ้นจี่ แขวงทุ่งมหาเมฆ
เขตสาทร กรุงเทพฯ ๑๐๑๒๐

๖๕ มกราคม ๒๕๕๙

เรื่อง ขอเชิญเป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

เรียน อาจารย์พัทธ์ธีรา จิระอุตมสาโรจน์

เนื่องด้วย อาจารย์ปัทมา ลัมชัยเจริญ อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ ได้รับอนุมัติให้ดำเนินโครงการวิจัย เรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร : การตรวจสอบเชิงประจักษ์ บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย” มหาวิทยาลัยพิจารณาเห็นแล้วว่า ท่านเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย มหาวิทยาลัยจึงขอเชิญท่าน เป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัยดังกล่าว

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

ขอแสดงความนับถือ

(นายวุฒิวัฒน์ คงรัตนประเสริฐ)

ผู้อำนวยการสถาบันวิจัยและพัฒนา

สถาบันวิจัยและพัฒนา

โทรศัพท์ ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๒๒

โทรสาร ๐ ๒๒๘๗ ๙๖๘๔





ประวัติหัวหน้าโครงการวิจัย



ประวัติส่วนตัว

1. ชื่อ - นามสกุล (ภาษาไทย) นาง ปัทมา ลิ้มชัยเจริญ
ชื่อ - นามสกุล (ภาษาอังกฤษ) Mrs. Patida Limchaicharoen
2. เลขหมายบัตรประจำตัวประชาชน 3 1011 00171 17 1
3. ตำแหน่งปัจจุบัน อาจารย์ประจำสาขาการบัญชี
4. หน่วยงานและสถานที่อยู่ติดต่อได้สะดวก พร้อมหมายเลขโทรศัพท์ โทรสาร และ
ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-mail)
- มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ คณะบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี เลขที่
878 ถนนอาคารสงเคราะห์ 1 แขวงทุ่งมหาเมฆ เขตสาทร กรุงเทพมหานคร 10120
- หมายเลขโทรศัพท์ 02-2874670-2 - โทรสาร 02-2868962
- Mobile: 081-3390048 - E-mail: patidasomo@gmail.com
5. ประวัติการศึกษา
- บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต (บธ.ม.) การบัญชี มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- บริหารธุรกิจบัณฑิต (บธ.บ.) การบัญชี มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ ประสานมิตร
- ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง(ปวส.) การบัญชี สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขต
เทคนิคกรุงเทพ
6. สาขาวิชาการที่มีความชำนาญพิเศษ (แตกต่างจากวุฒิการศึกษา) ระบุสาขาวิชาการ
- ผู้สอบบัญชีภาษีอากร
7. ประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานวิจัยทั้งภายในและภายนอกประเทศ โดยระบุ
สถานภาพในการทำวิจัยว่าเป็นผู้อำนวยการแผนงานวิจัย หัวหน้าโครงการวิจัย หรือผู้ร่วมวิจัยในแต่ละ
ผลงานวิจัย
- 7.1 หัวหน้าโครงการวิจัย: ชื่อโครงการวิจัย
- การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ประเภทการผลิตสินค้า ใน
เขตกรุงเทพมหานคร
- 7.2 งานวิจัยที่ทำเสร็จแล้ว:
- การประยุกต์ใช้บัญชีบริหารของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ประเภทการผลิตสินค้าใน
เขตกรุงเทพมหานคร
8. ประวัติการทำงาน
- อาจารย์ประจำสาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏธนบุรี
- อาจารย์ประจำสาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยกรุงเทพสุวรรณภูมิ
- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สำนักงานเจ.เอส.การบัญชี
- พนักงานบัญชี โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง
- พนักงานธนาคารสแตนดาร์ดชาร์เตอร์ด (ไทย) จำกัด (มหาชน)

