

ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์
สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์
บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

RELATIONSHIP BETWEEN FACTORS AFFECTED THE STRATEGIC
MANAGEMENT ACCOUNTING USAGE FOR SUCCESS OF
ORGANIZATIONAL EMPIRICAL INVESTIGATION OF FOOD
AND BEVERAGES CORPORATION IN THAILAND

ปัทิดา ลิ้มชัยเจริญ¹

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบของกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 2) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะขององค์กรที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 3) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 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

¹ อาจารย์สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลกรุงเทพ E-mail: patida.l@rmutk.ac.th

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 shows 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 have a no significant positive association with strategic management accounting (SMA) usage of food businesses in Thailand. 3) accountant Participation in Strategic Decision Making have a significant positive association with strategic management accounting (SMA) and 4) strategic management accounting (SMA) usage have a significant positive association with success of organizational of food businesses in Thailand.

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

บทนำ

ในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีความซับซ้อน และมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว องค์กรต่าง ๆ จำเป็นต้องปรับตัวเพื่อความอยู่รอด นอกจากนั้นความเจริญก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยี ที่เกิดขึ้นในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในหลาย ๆ ด้าน ทำให้เกิดแนวคิดที่หลากหลายซึ่งในแต่ละแนวคิดนั้นได้รับการยอมรับอยู่ช่วงขณะใดขณะหนึ่ง และมีแนวคิดใหม่ ๆ เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตามมาตลอดเวลา ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ความสำเร็จขององค์กร (Success of organizational) ขึ้นอยู่กับความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้ถึง สถานการณ์ต่าง ๆ ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และการคาดการณ์แนวโน้มที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้น องค์กรควรมีการปรับตัวเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น มีกระบวนการบริหารจัดการที่มีความยืดหยุ่น และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องโดยองค์กรควรมีการนำแนวคิดใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น มาปรับใช้กับองค์กร เพื่อให้เกิดการขับเคลื่อนอย่างมีประสิทธิภาพเกิดผลสำเร็จ บรรลุตามเป้าหมายขององค์กร

“Strategic management accounting” มีการใช้ครั้งแรกโดย Simmonds (1981) ซึ่งได้สำรวจเงื่อนไขในมุมมองทางการบัญชีโดยการประเมินจากคู่แข่งซึ่งมีการแสดงแบบแผนทางการบัญชีตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และจากการทบทวนวรรณกรรมของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) นั้น Bromwich (1990) และ Roslender and Hart (2003) สรุปว่าการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) เป็นการจัดการและการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินของบริษัทในตลาดผลิตภัณฑ์ ต้นทุนของคู่แข่ง ความสามารถของ

คู่แข่งกัน โครงสร้างของต้นทุน และการตรวจสอบกลยุทธ์ขององค์กรและของคู่แข่งในตลาด ดังนั้น การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) จึงเกี่ยวกับการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ประโยชน์ภายในองค์กร ซึ่งถือเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารเพื่อช่วยในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมและการประเมินผล ดังนั้นข้อมูลการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) จึงเป็นข้อมูลที่มีรายละเอียดเชิงลึก ซึ่งมากกว่าที่ปรากฏอยู่ในงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานในระดับต่าง ๆ ขององค์กรเป็นข้อมูลที่เป็นความลับเฉพาะฝ่ายบริหารและระดับหัวหน้าหน่วยงานในองค์กรไม่มีการเปิดเผยแก่บุคคลภายนอกหรือต่อสาธารณะ เน้นนำเสนอข้อมูลเพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำมาใช้เพื่อประกอบการบริหารงานและการตัดสินใจในการแก้ไขและปรับกลยุทธ์ให้ทันเวลาและทันต่อสถานการณ์

ทฤษฎีสถานการณ์ (Contingency theory) ระบุว่าขอบข่ายงานของกลยุทธ์มีอยู่ 4 ประเภท คือ กลยุทธ์ผู้ปกป้อง กลยุทธ์แนวการวิเคราะห์ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์การตอบสนอง ความต้องการข้อมูลของผู้บริหารส่วนใหญ่จะเลือกกลยุทธ์ผู้ปกป้อง (Defender strategic) และกลยุทธ์แบบเชิงรุก (Prospector strategic) (Miles & Snow, 1978) สำหรับในด้านลักษณะขององค์กรที่เหมาะสม ต่อการใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์นั้นจะต้องสอดคล้องกับสถานการณ์ที่บริษัทต้องเผชิญ ซึ่งจากที่ได้มีการตรวจสอบลักษณะเฉพาะขององค์กร (Organization characteristics) ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ซึ่ง Otley (1980) กล่าวว่า ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) 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 & Waterhouse, 1996) ดังนั้นจะพบว่าการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจใช้กลยุทธ์การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) เริ่มมีบทบาทมากขึ้นกว่ากระบวนการในการจัดการเชิงกลยุทธ์ กล่าวคือ ในการรับรู้วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีการเน้นผลการดำเนินงาน และปรับกลยุทธ์เพิ่มเติมโดยนำกระบวนการของลูกค้า กระบวนการบริหารทรัพยากรบุคคลและการเงินมารวมอยู่ด้วย ซึ่งจากการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ถือเป็นสิ่งที่สำคัญทำให้เกิดกรอบแนวความคิดใหม่ ๆ ทางด้าน “กลยุทธ์ทางบัญชี” (Gani, 2004; Chenhall, 2008)

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าบทบาทของนักบัญชีนอกจากจะทำบัญชีในแผนกบัญชีแล้ว ยังมีการพัฒนาบทบาทไปสู่การเป็นผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการจัดการโดย นักบัญชีมีการสื่อสารกับคนรอบข้างมากขึ้น นักบัญชีมีการทำงานเป็นทีม นักบัญชีมีความสามารถในการวิเคราะห์ และนอกจากนั้นยังมีความแม่นยำในหลักการบัญชี จากการสำรวจ พบว่างานประจำวันของนักบัญชีในปัจจุบันได้เข้ามามีบทบาทเพิ่มขึ้นในงานด้านต่าง ๆ เช่น งานในด้านการให้คำปรึกษาภายในองค์กร การวางแผนกลยุทธ์ในระยะยาวการจัดการเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์การบัญชีเพื่อการจัดการ การวิเคราะห์การเงินและเศรษฐกิจ และในอนาคตแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นคือ นักบัญชีจะสามารถวิเคราะห์ผลกำไรเป็นรายผลิตภัณฑ์หรือรายลูกค้า การวางแผน การวิเคราะห์ และการให้คำแนะนำเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจดังนั้นจากการที่นักบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์บัญชีเพื่อการจัดการมากขึ้น ก็จะมีส่วนช่วยทำให้องค์กรบรรลุผลตามเป้าหมายมากขึ้น

ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาการเชื่อมโยง 4 องค์ประกอบ หลักข้างต้น โดยการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ในการเป็นตัวกลางของความสัมพันธ์ระหว่าง รูปแบบกลยุทธ์ (Strategy type) ลักษณะขององค์กร (Organizational characteristics) และการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Accountant participation in strategic decision making) ในการทำให้เกิดความสำเร็จของ

องค์กร (Success of organizational) ภายใต้ทฤษฎีสถานการณ์ นอกจากนี้ยังได้รับองค์ความรู้เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์กันของปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ที่เป็นหลักการของระบบการบัญชีการบริหาร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบของกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะขององค์กรที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ 3) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความร่วมมือของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ และ 4) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ที่ส่งต่อผลสำเร็จขององค์กรภายใต้กรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์

ทบทวนวรรณกรรม

1. Strategy type – SMA usage

Miles and Snow (1978) กล่าวถึงขอบข่ายงานของกลยุทธ์มีอยู่ 4 ประเภท คือ กลยุทธ์ผู้ปกป้อง กลยุทธ์การวิเคราะห์ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์การตอบสนอง และโดยส่วนใหญ่จะมีการนำกลยุทธ์มาใช้เพียงแค่ 2 ส่วน คือ กลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์ผู้ปกป้อง โดยกลยุทธ์เชิงรุก จะเป็นลักษณะที่แสวงหาโอกาสของสิ่งใหม่ๆ คล้ายนักแสวงโชค ซึ่งจะอยู่ในสภาพแวดล้อมที่เป็นพลวัต คาดการณ์ไม่ได้ มีการแสวงหาโอกาสใหม่ ๆ อยู่เสมอ และในส่วนของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง จะเป็นลักษณะมีแนวโน้มที่จะปกป้อง ป้องกันอาณาจักร ขอบเขตงานของตนเอง ไม่ให้ใครมารุกล้ำหรือแย่งไป (Keyser, Kruif & Frese, 2000) ซึ่งจะอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีเสถียรภาพ คงที่ นิ่ง คาดการณ์ได้ ทำงานแบบมุ่งทำงานให้มีประสิทธิภาพ คุ่มเข้ม มีความเป็นทางการสูง มีการแบ่งงานกันทำ เป็นลักษณะการรวมอำนาจ

อย่างไรก็ตาม กลยุทธ์เชิงรุกจะมีแนวความคิดในการที่จะพยายามค้นหาสินค้าและโอกาสใหม่ ๆ อยู่เสมอ ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์นวัตกรรมใหม่ ๆ ตรงกันข้ามทางด้านการตลาด ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์ผู้ที่เห็นด้วยมีความคิดเห็นอย่างต่อเนื่องในการที่จะค้นหาสินค้าและโอกาสของตลาด ในการที่จะเป็นผู้สร้างสรรค์นวัตกรรมทางด้านการตลาด ในทางตรงกันข้ามกับกลยุทธ์ผู้ปกป้องที่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการขับเคลื่อนกับสิ่งที่จะนำไปสู่ความสำเร็จ แต่สิ่งที่มุ่งเน้นคือ ความมีประสิทธิภาพ โดยเริ่มจากสภาพแวดล้อมและเป้าหมายในอนาคตที่สำคัญ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่ารูปแบบของกลยุทธ์ทั้งกลยุทธ์เชิงรุก และกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ทั้ง 2 กลยุทธ์ ในส่วนของกลยุทธ์เชิงรุกจะสอดคล้องกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ เนื่องจากคาดว่า เทคนิค การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สามารถนำไปใช้ได้อย่างแพร่หลายในส่วนของกลยุทธ์เชิงรุก มากกว่ากลยุทธ์ผู้ปกป้อง สอดคล้องกับ Guilding's (1999) ที่พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการประยุกต์ใช้การมุ่งเน้นกลยุทธ์เชิงรุก จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H1: บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง

2. Organizational characteristics - SMA usage

ลักษณะขององค์กรถือเป็นปัจจัยประการหนึ่งที่ส่งต่อความสำเร็จขององค์กร ถือเป็นกรอบการทำงานตามระบบการบริหาร มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการใช้ทรัพยากรแต่ละอย่าง ทั้งส่วนบุคคลและส่วนรวม โดย Bruns and Waterhouse(1975); Merchant (1981, 1984) กล่าวว่า ลักษณะองค์กรมีความสัมพันธ์อย่างมากต่อการเลือกใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ และจากการศึกษานี้ พบว่า มี

4 องค์ประกอบ ที่ถูกระบุว่ามีความเป็นไปได้ต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐาน ขนาดขององค์กร ความซับซ้อนขององค์กร และ ระดับของการกระจายอำนาจ ซึ่งในส่วนนี้จะศึกษาเฉพาะลักษณะขององค์กรที่เป็นแบบกระจายอำนาจ และขนาดขององค์กร

2.1 Decentralization การบริหารองค์กรแบบกระจายอำนาจ เป็นการกระจายอำนาจการตัดสินใจ และมอบหมายความรับผิดชอบให้ผู้บริหารในระดับรองลงไปของแต่ละส่วนงานโดยกำหนดขอบเขตและความเป็นอิสระในการตัดสินใจไว้ระดับหนึ่ง เพื่อความคล่องตัวและการควบคุมการดำเนินงานอย่างเหมาะสม การจัดโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจเหมาะกับองค์กรที่มีขนาดใหญ่ ซึ่งมีระบบการทำงานซับซ้อน หรืออาจเป็นการดำเนินงานที่มีสถานที่ทำงานระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาที่อยู่ไกลกัน และมักนิยมใช้ในองค์กรที่ดำเนินการด้านธุรกิจ แต่ในขณะที่หน่วยธุรกิจต่างมีอิสระในการดำเนินงานมากเพียงใด ยังจำเป็นต้องมีการควบคุม และกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินที่เข้มงวด เพื่อให้มีระบบที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน และสามารถประเมินผลเพื่อเปรียบเทียบผลงานกันได้ การบริหารองค์กรแบบกระจายอำนาจ จะสอดคล้องกับการจัดโครงสร้างองค์กรตามประเภทผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะลูกค้า และตามพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ โดย Gordon & Narayanan (1984) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างองค์กรของบริษัทกับการใช้เทคโนโลยีขั้นสูงขององค์กรภายใต้สถานการณ์ที่มีต่อผลกระทบของการออกแบบกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งพบว่า การใช้เทคโนโลยีขั้นสูงเกี่ยวข้องกับโครงสร้างขององค์กรที่เชื่อมโยงกับลักษณะภายนอก และนอกจากนี้ยังกระทบไปยังลักษณะขององค์กรที่เป็นการกระจายอำนาจไปยังศูนย์กลางของกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งในงานนี้ได้เสนอแนะว่า ถ้าองค์กรต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนที่สูงของโครงสร้างการกระจายอำนาจ ก็จะทำให้กลยุทธ์การบัญชีการจัดการมีความซับซ้อนมากขึ้นดังนั้นก็เห็นได้ว่าโครงสร้างองค์กรแบบกระจายอำนาจจะมีความเหมาะสมกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H2a: บริษัทที่มีลักษณะโครงสร้างแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

2.2 Size ขนาดขององค์กรเป็นปัจจัยที่สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างการรายงานและการจัดการควบคุมอื่นๆ ซึ่งองค์กรขนาดใหญ่จะมีการนำวิธีปฏิบัติของการบัญชีเพื่อการจัดการที่มีความซับซ้อนมากกว่าองค์กรขนาดเล็ก โดย Otley (1995) พบหลักฐานการรายงานผลกระทบของขนาดองค์กรที่มีต่อบทบาทของกลยุทธ์การบัญชีเพื่อการจัดการ และ Guilding (1999); Libby and Waterhouse (1996); Merchant (1981) กล่าวว่า ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ Haldma & Laats (2002) กล่าวว่าระดับความซับซ้อนของบัญชีต้นทุนและระบบงบประมาณมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นตามขนาดของบริษัท จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H2b: บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

3. Accountant participation in strategic decision making - SMA usage

การบริหารงานในปัจจุบันบทบาทของการบัญชีเพื่อการจัดการได้ขยายขอบเขตออกไปครอบคลุมเรื่องต่าง ๆ มากยิ่งขึ้นกว่าเดิมเนื่องจากเทคนิคและเครื่องมือต่าง ๆ ที่มีการคิดค้นออกมาใช้ การให้ความสำคัญกับการทำแผนธุรกิจ การทำงานประมาณ การประมาณการกระแสเงินสดการวัดความพึงพอใจของลูกค้า การมุ่งหาจุดอ่อนและเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการทำงานการผลิต และการให้บริการ ดังนั้นการบัญชีเพื่อการจัดการ ซึ่งเดิมที เน้นเพียงเรื่องต้นทุนการผลิตสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้า หรือ ผลิตภัณฑ์เท่านั้น ปัจจุบันได้มีการขยายขอบเขตมาประยุกต์ใช้เพิ่มเติมนำเอาข้อมูลการบัญชีมาใช้ร่วมกันกับกลยุทธ์ของบริษัท

จึงเป็นการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ สอดคล้องกับ Bhimani and Keshtvarz (1999); Fern and Tipgos (1988); Palmer (1992) กล่าวว่า การพัฒนาเทคนิคกลยุทธ์การจัดการมีหลากหลายความคิดเห็น ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ให้การบัญชีมีบทบาทที่สูงกว่ากระบวนการของการจัดการเชิงกลยุทธ์ และ Chenhall (2008) กล่าวว่า วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์มีการดำเนินงาน ที่เน้นประสิทธิภาพ การจัดการ ควรมีการแก้ปัญหาโดยการปรับปรุงกลยุทธ์เพิ่มขึ้นให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ของบริษัท ตามกระบวนการทางด้านลูกค้า กระบวนการทางด้านบริหารทรัพยากรบุคคลและกระบวนการทางการเงิน โดยให้นำมารวมในส่วนนี้ด้วย

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่านักบัญชี ถือเป็นบุคคลสำคัญที่ส่งผลต่อความสำเร็จขององค์กร ซึ่งในทุกองค์กรต้องมียกบัญชีร่วมในการทำงานอยู่เสมอ และนักบัญชีการจัดการยุคใหม่จะต้องปรับตัวให้ก้าวทันต่อการเปลี่ยนแปลงในโลกแห่งธุรกิจ ที่เต็มไปด้วยความรวดเร็ว และการแข่งขันทางการค้าที่ไร้พรมแดน นักบัญชีต้องช่วยแก้ไขเสนอแนะแนวทางการดำเนินงานที่เหมาะสม และนักบัญชียังควรเสนอแนะแนวคิดใหม่ ๆ มาช่วยในการบริหารกิจการ เช่น การวิเคราะห์ความสามารถในการแข่งขันของกิจการ โดยการวิเคราะห์ปัจจัยภายในและภายนอก อันประกอบด้วย การวิเคราะห์จุดแข็ง จุดอ่อน โอกาส และข้ออุปสรรคของการดำเนินธุรกิจ โดยการจัดทำแผนกลยุทธ์เพื่อให้นำไปสู่การบรรลุเป้าหมาย จากหลักการดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการที่นักบัญชีมีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะทำให้องค์กรบรรลุสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ Abernethy and Bouwens (2005) กล่าวว่า การกำหนดกลยุทธ์ทางด้านการบัญชี และการนำไปใช้ของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์จากธรรมชาติของข้อมูลที่มีความจำเป็นต่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นนวัตกรรมทางการบัญชี และจากการที่นักบัญชีมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะไม่ค่อยได้เห็นผลอย่างทันทีทันใด แต่จะค่อยๆ ซึมซับเข้าไปตามหลักการประเมินค่า จากค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการพัฒนาระบบการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับต้นทุนการดำเนินงานและการดูแลระบบ นอกจากนี้ Oliver (1991) กล่าวว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และผู้ใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ และจะมีส่วนร่วมมากขึ้นถ้าอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสิ่งกระตุ้นที่เกิดจากการเพิ่มคุณค่าทางการบัญชีและกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ Abernethy and Bouwens (2005) พบว่า ความเหมาะสมในความถูกต้องของการตัดสินใจถือเป็นปัจจัยที่ต่อการปฏิบัติงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพของการนำนวัตกรรมทางบัญชีไปใช้ จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐาน ดังนี้

H3: การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในกระบวนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA)

4. SMA usage – performance

ความสำเร็จขององค์กรทุกประเภท ต่างต้องดำเนินงานภายใต้ทรัพยากรที่จำกัด ทั้งทางด้านเงินทุน กำลังคน วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เทคโนโลยี หรือแม้แต่ว่าเวลาที่ซึ่งหากทรัพยากรทั้งหลายได้ใช้ไปอย่างเต็มที่ หรือใช้เพียงบางส่วน ผลลัพธ์ที่ได้ย่อมมีความแตกต่างกัน และโดยที่เป้าหมายของการดำเนินธุรกิจก็เพื่อผลกำไร ซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่แสดงในรูปข้อมูลทางการเงิน ขณะเดียวกัน การวัดผลการดำเนินงานขององค์กรจะพิจารณาไปถึงปัจจัยสำคัญอื่นด้วย คือ การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งมาจากสารสนเทศทางการบัญชี ดังนั้น หน้าที่สำคัญของสารสนเทศทางการบัญชีนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในการสนับสนุนการตัดสินใจในการแก้ไขปัญหาต่างต่าง ๆ ทั้งในระยะสั้นและระยะยาวของผู้บริหาร ทั้งนี้เนื่องจากในการตัดสินใจของผู้บริหารจำเป็นต้องคำนึงถึงต้นทุน (Cost) และผลตอบแทน (Benefits) ที่องค์กรจะได้รับจากการตัดสินใจนั้น ๆ โดย Gupta (1987) ให้เหตุผลว่า นอกจากการประมวลผลข้อมูลในเชิงกลยุทธ์ขององค์กรแล้ว ยังมีความจำเป็นต่อการตัดสินใจ และเป็นตัวแทนของการบรรลุผลสำเร็จ สอดคล้องกับ

Baines and Langfield-Smith (2003); Chenhall (2003) ที่กล่าวว่า ความสัมพันธ์ภายใต้เงื่อนไขของข้อมูล จะทำให้มีการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น ผลที่ตามมาคือ การบรรลุผลสำเร็จขององค์กร และ Chenhall (2007) กล่าวว่า ประสิทธิภาพของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์จะขึ้นอยู่กับบริบทขององค์กร และความเข้ากันได้ของการบริหารการจัดการในองค์กรนั้น ๆ

ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์และผลการดำเนินงานขององค์กร ในการตรวจสอบหาความจริงจากงานวิจัยเชิงประจักษ์จะมีขอบข่ายอย่างกว้างขวาง โดย Chengall and Moers (2007) กล่าวว่า ข้อมูลที่มีการรวบรวมไว้ค่อนข้างยุ่งยากในการที่จะสามารถทำความเข้าใจได้ จากการจินตนาการตรงกันข้ามกับการศึกษาของ Abernethy and Guthrie (1994) ที่สนับสนุนมุมมองของบัญชีการจัดการกลยุทธ์ ที่มีขอบเขตอย่างกว้างขวางว่า ผู้ใช้ข้อมูลการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์จะมีความสัมพันธ์อย่างแนบชิดกับการบรรลุผลสำเร็จ และ Ittner et al. (2003) กล่าวว่าตำแหน่งข้อมูลของผู้ใช้จะมีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลตอบแทนของหุ้น ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ ROA และการเจริญเติบโตของยอดขาย และ Abernethy and Bouwens (2005) อ้างถึงบทบาทที่สำคัญสำหรับความพึงพอใจของผู้ใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างการยอมรับนวัตกรรมทางด้านบัญชีและผลการดำเนินงาน

ดังนั้น จากผลลัพธ์จากการทบทวนวรรณกรรมดังกล่าว แสดงให้เห็นถึง ความสัมพันธ์ทางบวกระหว่างผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชีและผลการดำเนินงาน ดังนั้นในบริบทของการศึกษานี้ จึงต้องยอมรับคุณภาพของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ภายใต้เงื่อนไขการเพิ่มขึ้นของข้อมูล จึงนำมาสู่ข้อสมมติฐานดังนี้

H4: การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร

วิธีการวิจัย

ประชากรกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน สมทบบัญชี/หัวหน้างานบัญชีและการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน บริษัทละ 1 ท่าน ในกลุ่มบริษัทผลิตอาหาร และเครื่องดื่มขนาดกลางและขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 รวมทั้งสิ้น 973 บริษัทโดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลกลุ่มตัวอย่างจากผู้จัดการบัญชีของบริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย จำนวน 384 บริษัท

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นแบบสอบถาม (Questionnaires) ที่ถูกสร้างขึ้นมาจากแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

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

2. นำผลการศึกษาตามข้อ 1 มาสร้างแบบสอบถามโดยพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องและครอบคลุมถึงความมุ่งหมาย กรอบแนวคิด และสมมติฐานในการวิจัย

3. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นตามกรอบแนวคิด เสนอต่อผู้เชี่ยวชาญเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัย

4. ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ แล้วนำเสนอผู้เชี่ยวชาญอีกครั้งหนึ่ง เพื่อตรวจสอบความถูกต้อง และครอบคลุมเนื้อหาของการวิจัยจำนวน 3 คน

5. การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยดำเนินการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามก่อนที่จะนำไปเก็บข้อมูลจริง ดังนี้

5.1 การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามเสนอให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่านพิจารณาตรวจสอบเนื้อหาว่าถูกต้องครอบคลุมสอดคล้องและเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย

5.2 การทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) การวิเคราะห์ค่าความเชื่อถือได้ (Reliability) ของเครื่องมือโดยนำแบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัยไปทำการทดลองใช้ (Pre-test) กับกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ใช่กลุ่มประชากร จำนวน 30 ชุด

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) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach)

3. สถิติที่ใช้ในการทดสอบคุณลักษณะของตัวแปรคือการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity test) โดยหาค่า Variance Inflation Factors (VIF) เพื่อจะตรวจสอบว่าตัวแปรไม่มีปัญหา Multicollinearity

4. สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยใช้สถิติการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple regression analysis)

ผลการวิจัย

ตารางที่ 1 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชี การจัดการเชิงกลยุทธ์	การใช้เทคนิคทางการบัญชี		t	p-value
	การจัดการเชิงกลยุทธ์			
	สัมประสิทธิ์	ความคลาด		
	ถดถอย	เคลื่อนมาตรฐาน		
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

ตารางที่ 1 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย (ต่อ)

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชี การจัดการเชิงกลยุทธ์	การใช้เทคนิคทางการบัญชี		t	p-value
	การจัดการเชิงกลยุทธ์			
	สัมประสิทธิ์ ถดถอย	ความคลาด เคลื่อนมาตรฐาน		
ลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ (OCD)	0.188	0.053	3.528	0.000***
ลักษณะเฉพาะขององค์กรตามขนาดองค์กร (OCS)	-0.067	0.084	-.798	0.425
การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจ เชิงกลยุทธ์ (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.

ผลลัพธ์จากตารางที่ 1 พบว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (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

ตารางที่ 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย

การใช้การบัญชีการจัดการ เชิงกลยุทธ์	ผลสำเร็จขององค์กร		t	p-value
	สัมประสิทธิ์	ความคลาด		
	ถดถอย	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.

ผลลัพธ์จากตารางที่ 2 พบว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานที่ 4

สรุปและอภิปรายผล

1. บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ผู้ปกป้อง ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Keyser, Kruif and Frese (2000) ผู้ทำการศึกษากับผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศแฮมเปีย พบว่ากลยุทธ์การวางแผนล่วงหน้าอย่างสมบูรณ์และกลยุทธ์การแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างสูงกับความสำเร็จ และในทางตรงกันข้าม พบว่ากลยุทธ์การตั้งรับ มีความสัมพันธ์ทางลบกับความสำเร็จ และ Frese, Krauss and Freidrich (2000) ที่ได้ทำการศึกษาผู้ประกอบการขนาดย่อมในประเทศซิมบับเว พบว่า การวางแผนและการปฏิบัติเชิงรุก เป็นสิ่งสำคัญต่อความสำเร็จของผู้ประกอบการ นอกจากนั้นกลยุทธ์แบบวางแผนอย่างสมบูรณ์และวางแผนเฉพาะสิ่งสำคัญ รวมถึงการแสวงหาโอกาส มีความสัมพันธ์ทางบวกกับความสำเร็จ ในทางตรงกันข้าม พบว่าผู้ประกอบการใช้กลยุทธ์ตั้งรับ มีโอกาสที่จะล้มเหลวในการประกอบธุรกิจสูงนอกจากนี้ Marguerite (2005) ยังได้ศึกษาเกี่ยวกับ แบบจำลองของรูปแบบกลยุทธ์การค้าปลีก: 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 โดยเป็นองค์กรที่มีการบริหารงานแบบ

การกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้น จึงยอมรับข้อสมมติฐานที่ 2a

ในทางกลับกัน ผลลัพธ์ของงานวิจัยนี้ บริษัทที่มีขนาดใหญ่ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีขนาดใหญ่โดยมีจำนวนพนักงานที่มากกว่าองค์กรขนาดเล็ก ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ดังนั้นแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่เป็นองค์กรขนาดใหญ่ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่า ในสถานการณ์ปัจจุบันที่ต้องมีการแข่งขันตลอดเวลา ไม่ว่าจะเป็นกิจการขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ ต่างต้องพยายามที่จะปรับตัวเองตลอดเวลาเพื่อให้สามารถอยู่รอดได้ในอนาคต ดังนั้นขนาดขององค์กรจึงไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (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 ซึมซับเข้าไปตามหลักการประเมินค่าจากค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการพัฒนาระบบการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับต้นทุนการดำเนินงานและการดูแลระบบ ดังนั้นจึงยอมรับข้อสมมติฐาน 3

2. การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร สอดคล้องกับการศึกษาของ Guilding, Cravens and Tayles (2000) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเปรียบเทียบระหว่างประเทศของวิธีปฏิบัติการบริหารบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นการพิจารณาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่ประกอบด้วยการบริหารบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งผลลัพธ์จากการสำรวจโดยใช้แบบสอบถามตรวจสอบพบว่าการรับรู้เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์อยู่ 12 วิธี โดยวิธีที่ใช้มากที่สุดคือการกำหนดราคาเชิงกลยุทธ์ของคู่แข่ง และผลลัพธ์จากการวิจัยยังพบว่าโดยส่วนใหญ่วิธีปฏิบัติของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ไม่ค่อยมีการใช้อย่างแพร่หลายแต่ขึ้นอยู่กับความรู้ผลประโยชน์จากการนำวิธีปฏิบัติดังกล่าวที่มีศักยภาพในการใช้งาน เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร นอกจากนี้ Rostlender and Hart (2003) กล่าวว่าการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ มุ่งเน้นไปที่ต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์และประโยชน์ที่ได้รับจากผลิตภัณฑ์จะนำมาสู่ผลสำเร็จขององค์กรและ Cadez and Guilding (2008) ผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบผลกระทบของทางเลือกกลยุทธ์ การมุ่งเน้นตลาด และขนาดของ

บริษัทต่อความชัดเจนของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ซึ่งเป็นสื่อกลางผลกระทบของการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ต่อผลสำเร็จ ดังนั้นแสดงให้เห็นว่า การใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลสำเร็จขององค์กร จึงยอมรับข้อสมมติฐาน 4

เอกสารอ้างอิง

- Abernethy, M. A. & Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. **Abacus**, 41, 217-239.
- _____. & 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. & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, 28, 675-698.
- Bhimani, A. & 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. & Waterhouse, J. H. (1975, Autumn). Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research**, 177-203.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 33, 836-863.
- Chengall, R. H. & 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.
- _____. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. In C. Chapman, A. Hopwood, and M. Shields (Eds.). **Handbook of management accounting research**. (pp. 163-205). Oxford: Elsevier.
- _____. (2008). Accounting for the horizontal organization: a review essay. **Accounting, Organizations and Society**, 33, 517-550.
- Choe, J. (1998). The effects of user participation on the design of accounting information system. **Information and Management**, 34(3), 185-198.
- Fern, R. H. & Tipgos, M. A. (1988). Controllers as business strategists: a progress report. **Management Accounting**, 69, 25-29.

- Frese, M., Krauss, S., & Freidrich, C. (2000). **Mice-enterprises in Zimbabwe: on the function of socio-demographic factors, psychological strategies, personal initiative, and goal setting for entrepreneurial success.** Westport, CT: Greenwood.
- Gani, R. (2004). Chemical product design: challenges and opportunities. **Computers and Chemical Engineering**, **28**, 2441-2457.
- 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.
- Gil, A. (2009). Employee engagement in a change environment. **Strategic HR Review**, **8**(2), 19-24.
- Gordon, L. & Narayanan, V. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organization and Society**, **1**(9), 33-47.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**, **24**, 583-595.
- _____, Cravens, K. S., & 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.
- Haldma, T. & 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., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. **Accounting, Organizations and Society**, **28**, 715-741.
- Keyser, M., De Kruif, M., & Frese, M. (2000). The psychological strategy process and sociodemographic variables as predictors of success for micro-and small-scale business owner in Zambia. In **Success and Failure of Microbusiness Owners in Africa: A Psychological Approach.** Westport, Connecticut: Greenwood.
- Libby, T. & 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. & Snow, C. C. (1978). **Organizational strategy, structure and process**. New York: McGraw-Hill.
- 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.
- _____. (1995). Management control, organizational design and accounting information systems. In Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.). **Issues in Management Accounting**. (pp. 45–63). London: Prentice-Hall.
- Palmer, R. J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. **Advances in Management Accounting**, 1, 179–204.
- Roslender, R. & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, 14(3), 255-279.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. **Management Accounting**, 59, 26–29.