

ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของ
กลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน
Relationship Between Management Accounting Competency Affected
Operational Efficiency of New S-Curve Company with Strategic
Management Accounting as a Mediator

สุทธิดา เรียบร้อย¹, กุลชญา แวนแก้ว², ศฐา วรณกุล² และ ดลยา ไชยวงศ์²
Sutthida Riabroy¹, Kulchaya Waenkaeo², Satha Waroonkun² and Donlaya Chaiwong²

¹หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

¹Master of Accountancy, Faculty of Business Administration, Maejo University

²สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

²Accounting Major, Faculty of Business Administration, Maejo University

Received: August 3, 2022

Revised: September 5, 2022

Accepted: September 5, 2022

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรกลาง โดยมีบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve จำนวน 400 บริษัทเป็นกลุ่มตัวอย่าง เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามผ่านระบบ email สถิติที่ใช้ได้แก่ (1) สถิติพื้นฐาน ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) (2) ใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุเพื่อทดสอบสมมติฐาน ผลการวิจัยพบว่าสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร ได้แก่ กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงาน การรายงานและการควบคุม และเทคโนโลยีและการวิเคราะห์ มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน และพบว่าจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพกับความรู้ทางกฎหมายและภาษีเป็นตัวแปรส่งผ่านอย่างสมบูรณ์

คำสำคัญ: สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร, การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์, ประสิทธิภาพการดำเนินงาน

Abstract

The objective of this study is to examine the relationship between management accounting competency and operational efficiency of a New S-Curve company with strategic management accounting: SMA as a mediator. The sample in this research is a group of 400 New S-Curve companies. Questionnaires were sent by email. The frequency, percentage, and mean were used as statistics. The multiple regression analysis was used as a hypothesis test. The research findings indicate that management accounting competency including strategy planning and performance, reporting and control, and technology and analytics affect operational efficiency and SMA mediates the relation

nship between management accounting competency and operational efficiency as a partial mediator. In addition, professional ethics and values and tax and law affect operational efficiency and SMA mediates the relationship as a perfect mediator.

Keywords: Management Accounting Competency, Strategic Management Accounting, Operational Efficiency



บทนำ

สถานการณ์ของเศรษฐกิจในยุคปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากโดยเฉพาะในด้านของการดำเนินธุรกิจ ตามที่คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบเกี่ยวกับการลงทุนในกลุ่มอุตสาหกรรมเป้าหมายซึ่งจะเป็นกลไกในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจในอนาคต อุตสาหกรรมเป้าหมาย แบ่งเป็น 2 รูปแบบ รูปแบบแรก คือ First S-Curve เป็นการลงทุนของอุตสาหกรรมเดิมที่มีอยู่แล้วในประเทศ จะอยู่ในช่วงการเติบโตทางเศรษฐกิจในช่วงระยะสั้นและระยะกลางเท่านั้น ซึ่งในปัจจุบัน การลงทุนในกลุ่มนี้ ยังไม่เพียงพอที่จะช่วยให้เศรษฐกิจของไทยก้าวกระโดดได้ตามที่คาดหวังไว้ จึงมีการลงทุนในรูปแบบที่สองคือ New S-curve ควบคู่ไปด้วย ประกอบด้วย 5 กลุ่ม ได้แก่ 1) อุตสาหกรรมหุ่นยนต์ 2) อุตสาหกรรมการบินและโลจิสติกส์ 3) อุตสาหกรรมเชื้อเพลิงชีวภาพและเคมีชีวภาพ 4) อุตสาหกรรมดิจิทัล และ 5) อุตสาหกรรมการแพทย์ครบวงจร การลงทุนในอุตสาหกรรมนี้ เป็นการลงทุนเพื่อพัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงรูปแบบสินค้าและเทคโนโลยี อีกทั้งยังเป็นหัวใจหลักของกลไกการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ (New Growth Engines) ทุกกลุ่มอุตสาหกรรมควรมีการเตรียมความพร้อมและมีการพัฒนาโครงสร้างภายในขององค์กรเป็นหลักก่อน เพราะประสิทธิภาพทางการดำเนินงานเป็นสิ่งสำคัญ ในการเพิ่มโอกาสทางการแข่งขัน ดังนั้น ข้อมูลทางการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสำคัญที่จะช่วยให้แต่ละอุตสาหกรรมมีประสิทธิภาพทางธุรกิจ ส่งผลให้องค์กรเกิดประสิทธิภาพทางการดำเนินงานได้ในระยะยาว (Krung Thai Bank, 2565)

การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ หมายถึง การจัดเตรียม วิเคราะห์ข้อมูล เกี่ยวกับกลยุทธ์ทางธุรกิจของคู่แข่ง เพื่อใช้ในการพัฒนา ติดตาม และเทคนิคที่เชื่อมโยงกับความสามารถในการแข่งขัน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ

ของการดำเนินงานของธุรกิจ (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Simmonds, 1982) โดยเทคนิคการจัดการเชิงกลยุทธ์ถือเป็นตัวขับเคลื่อนหลักของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และผลกำไรของบริษัท ซึ่งจะพัฒนาทำให้องค์กรมีกลยุทธ์ที่เหนือกว่าคู่แข่งซึ่งนำไปสู่วิธีในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันได้ การประยุกต์ใช้บัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมาย โดยเป็นองค์กรที่มีประสิทธิภาพการดำเนินงาน สอดคล้องกับ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) การบัญชีบริหารอาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพขององค์กร Cadez and Guilding (2008) โดยที่นักบัญชีบริหารสามารถเข้าไปมีบทบาทในการช่วยพัฒนาองค์กรให้บรรลุเป้าหมายได้ จากผลการศึกษาความได้เปรียบในการแข่งขัน สิ่งที่สำคัญคือความสามารถในการทำกำไรทางเศรษฐกิจมากกว่าคู่แข่งในตลาดในอุตสาหกรรมเดียวกันสามารถทำได้ สอดคล้องกับ Martusa and Dicky (2011) กล่าวว่า กลยุทธ์หนึ่งในทุกกิจการต้องทำ คือ การลดต้นทุน เพิ่มผลผลิต ปรับปรุงคุณภาพของผลิตภัณฑ์และเพิ่มขีดความสามารถในการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า การมีข้อได้เปรียบในการแข่งขันเป็นวิธีหนึ่งในการชนะการแข่งขันทางธุรกิจ ซึ่งการสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานให้แก่ธุรกิจนั้นสามารถทำได้หลายวิธี เช่น การให้คุณภาพดีในราคาที่ต่ำกว่า การบริการลูกค้าที่น่าพอใจและอื่น ๆ ทั้งหมดนี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของกลยุทธ์ในการสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจที่จะส่งผลให้เกิดความได้เปรียบทางธุรกิจในอนาคต

ตามทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View: RBV) ได้เสนอว่าลักษณะที่สำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่จะก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ในการดำเนินธุรกิจ คือ ทรัพยากรนั้นต้องมีคุณลักษณะ 4 ประการ ได้แก่ 1) ทรัพยากรนั้นต้องมีคุณค่าในการดำเนินธุรกิจและการแข่งขันอย่างแท้จริง 2) ทรัพยากรนั้นต้องหายาก 3) ทรัพยากรเหล่านั้นจะต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ และ 4) ทรัพยากรเหล่านั้นไม่สามารถหาทดแทนได้ Barney (1991) โดยเฉพาะทักษะทางการบัญชีบริหารที่สำคัญขององค์กรหากกิจการมีทักษะที่เหนือกว่าคู่แข่งแล้วก็จะส่งผลให้กิจการสามารถกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ต้องอาศัยบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจและเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเป็นผู้วิเคราะห์และรายงานแก่ฝ่ายบริหารขององค์กร โดยประเทศสหรัฐอเมริกา มีสถาบันวิชาชีพนักบัญชีบริหาร Ugrin et al. (2021) ที่ได้กำหนดกรอบสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร ครอบคลุมถึงความสามารถในการบัญชีบริหารที่นักบัญชีบริหารต้องมีในอนาคตโดยระบุถึงความรู้หลัก ทักษะ และความสามารถหลักทางการบัญชีบริหาร ดังนั้นผู้วิจัยจึงกำหนดให้สมรรถนะทางการบัญชีบริหารประกอบด้วย 7 ด้าน ดังนี้ 1) กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน 2) การรายงานและการควบคุม 3) เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ 4) ความยืดหยุ่นทางธุรกิจและการดำเนินงาน 5) ความเป็นผู้นำ 6) จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ และ 7) ความรู้ทางกฎหมายและภาษี โดยสมรรถนะทั้ง 7 ด้านเปรียบเสมือนทรัพยากรที่มีคุณค่าของกิจการจะช่วยให้กิจการสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยเฉพาะการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่ผู้ปฏิบัติงานต้องมีสมรรถนะในการปฏิบัติจึงจะสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Institute of Management Accounting, 2019; กรณิศา ดิษฐ์เสถียร, 2562)

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่าผลการศึกษาในอดีตพบว่าการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ (Cadez and Guilding, 2012; Dang et al., 2021; Kornchai Phornlaphatrachakorn, 2562; Lay and Jusoh, 2017; Wajdi and Arsajah, 2019) และในขณะเดียวกันตามทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View: RBV) ได้เสนอว่าทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ 4 ประการของกิจการ ที่จะก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันในการดำเนินธุรกิจได้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงกำหนดให้สมรรถนะทางการบัญชีบริหารเปรียบ

เสมือนทรัพยากรที่มีคุณค่าของกิจการที่จะมีอิทธิพลต่อการดำเนินงานของกิจการ จากเหตุผลดังกล่าวทำให้ผู้วิจัยเกิดคำถามในงานวิจัยว่าสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร มีความสัมพันธ์ต่อประสิทธิภาพทางการดำเนินงานของกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านอย่างไร

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve ในประเทศไทย โดยมีตัวแปรการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

การทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีฐานทรัพยากร (Resource-based View: RBV)

Barney (1991) ได้เสนอว่าลักษณะที่สำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่จะก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันในการดำเนินธุรกิจ คือ ทรัพยากรนั้นต้องมีคุณลักษณะ 4 ประการ ได้แก่ 1) ทรัพยากรนั้นต้องมีคุณค่าในการดำเนินธุรกิจและการแข่งขันอย่างแท้จริง (Valuable Resources) 2) ทรัพยากรนั้นต้องหายาก (Rare Resources) 3) ทรัพยากรเหล่านั้นจะต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ (Imitate Resources) และ 4) ทรัพยากรเหล่านั้นไม่สามารถหาทดแทนได้ (Non-substitutable Resources) โดยหัวใจสำคัญของทรัพยากรทั้ง 4 ลักษณะสามารถทำให้กิจการเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันสูง ทำให้กิจการมีโอกาสในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการได้ในอนาคต โดยเฉพาะทักษะ ความรู้ความสามารถของบุคลากรในองค์กรที่สามารถถ่ายโอนไปสู่การสร้างสรรคผลงานให้แก่กิจการให้มีผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นจนก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ใช้ทฤษฎีนี้อธิบายความเชื่อมโยงระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ และประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่างานวิจัยด้านบัญชีบริหารส่วนใหญ่ได้นำทฤษฎีนี้มาอธิบายความเชื่อมโยงของกรอบแนวคิดการวิจัย (ณัฐนรี ทองดีพันธ์ and ปัญจพร ศรีชนาพันธ์, 2562)

สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (Management Accounting Competency)

สถาบันวิชาชีพนักบัญชีเพื่อการจัดการ Institute of Management Accounting (2019) ได้ให้ความหมายของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารว่าบัญชีบริหารเป็นอาชีพที่รวมการเงินและผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีที่ทำงานในองค์กร บทบาทของพวกเขาเกี่ยวข้องกับการเป็นหุ้นส่วนในการตัดสินใจของฝ่ายบริหารวางระบบการวางแผนและจัดการผลการปฏิบัติงานและให้ความเชี่ยวชาญในการรายงานทางการเงินและการควบคุมเพื่อกำหนดและใช้กลยุทธ์ขององค์กร ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่ 1) กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน (Strategy, Planning & Performance) 2) การรายงานและการควบคุม (Reporting & Control) 3) เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (Technology & Analytics) 4) ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงาน (Business Acumen & Operations) 5) ความเป็นผู้นำ (Leadership) และ 6) จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (Professional Ethics & Values) อย่างไรก็ตามพบว่าการศึกษาของ กรณิศา ดิษฐ์เสถียร (2562) การวิเคราะห์ถึงคุณสมบัติของนักบัญชีบริหาร พบว่า คุณสมบัติของนักบัญชีบริหารที่สำคัญคือ ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (Tax and Law) ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยจึงกำหนดให้สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (Management Accounting Competency) ได้แก่ 1) กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน (Strategy, Planning & Performance) 2) การรายงานและการควบคุม (Reporting & Control) 3) เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (Technology & Analytics) 4) ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงาน (Business Acumen & Operations) 5) ความเป็นผู้นำ (Leadership) 6) จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (Professional Ethics & Values) และ 7) ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (Tax and Law) สมรรถนะทางการบัญชีบริหารเป็นหัวใจสำคัญของกิจการเป็นเสมือนทรัพยากรอันทรงคุณค่าของกิจการที่จะช่วยให้กิจการสามารถมีบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพ และส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการได้มากขึ้น โดยผู้วิจัยได้ให้คำนิยามองค์ประกอบสมรรถนะทางการบัญชีบริหารดังนี้

1. กลยุทธ์ การวางแผน และการปฏิบัติงาน

(Strategy, Planning & Performance)

กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถประเมินปัจจัยสำคัญทางธุรกิจทั้งภายในและภายนอก สามารถประยุกต์ใช้ความรู้เพื่อวางแผนกลยุทธ์ทางธุรกิจ สามารถวิเคราะห์และประเมินทางเลือกเพื่อประกอบการตัดสินใจอย่างเหมาะสม สามารถบริหารจัดการและควบคุมต้นทุนทั้งต้นน้ำ กลางน้ำ และปลายน้ำ สามารถวิเคราะห์และประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อการลงทุนทั้งระยะสั้นและระยะยาว สามารถระบุประเภทและประเมินความเสี่ยงด้านการดำเนินงานและด้านการเงินขององค์กร สามารถจัดทำงบประมาณเพื่อวางแผนได้อย่างแม่นยำเพื่อให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร สามารถควบคุมการทำงานให้สำเร็จตามงบประมาณที่กำหนดไว้ สามารถควบคุมการใช้จ่าย การจัดการดูแลทรัพย์สิน และหนี้สินที่มีอยู่อย่างคุ้มค่า และสามารถใช้เครื่องมือทางการเงินในการบริหารจัดการทรัพย์สินและหนี้สินขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. การรายงานและการควบคุม (Reporting & Control)

การรายงานและการควบคุม หมายถึง ความสามารถเข้าใจและปฏิบัติตามหลักการควบคุมภายในทั้งด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องสามารถประเมินมูลค่าเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ พร้อมทั้งบันทึกเหตุการณ์ได้อย่างถูกต้อง และเหมาะสม สามารถเลือกวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมกับกิจการ สามารถวิเคราะห์ และคำนวณต้นทุนของกิจการได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ สามารถจัดทำรายงานทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลได้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด สามารถวิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อมูลรายงานทางการเงินเพื่อประเมินผลการดำเนินงานของธุรกิจ สามารถปฏิบัติตามกฎระเบียบทางภาษีได้อย่างถูกต้อง และมีการดำเนินงานเพื่อให้กิจการได้รับประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด สามารถจัดทำรายงานเพื่อนำเสนอการดำเนินงานของกิจการได้ตรงตามความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียทุกภาคส่วน

3. เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (Technology & Analytics)

เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ หมายถึง ความสามารถรวบรวมข้อมูล และเชื่อมโยงข้อมูลต่าง ๆ ที่เกิด

ขึ้นในการองค์กรเพื่อให้มีการประมวลผลข้อมูลอย่างเที่ยงตรง สามารถรวบรวมข้อมูล และเชื่อมโยงข้อมูลต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการองค์กรเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน สามารถบริหารจัดการข้อมูลให้มีความปลอดภัยและถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งในเรื่องข้อมูลส่วนบุคคลและข้อมูลของกิจการ สามารถจำแนก และวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถใช้ข้อมูลสารสนเทศ ในการอธิบายถึงประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และสามารถสร้างเอกสารหรือรายงานเพื่อนำเสนอและอธิบายข้อมูลสารสนเทศให้เข้าใจได้อย่างเหมาะสม

4. ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงาน (Business Acumen & Operations)

ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงาน หมายถึง ความสามารถประยุกต์ความรู้และเครื่องมือทางการบัญชีได้เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจ สามารถเข้าใจกระบวนการทำงานทั้งองค์กรและสามารถประสานงานกับฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถนำเอาผลการรายงานประสิทธิภาพการทำงานมาพัฒนาและปรับปรุงคุณภาพการทำงานอย่างต่อเนื่อง และสามารถบริหารจัดการทรัพยากรขององค์กรทั้งทรัพยากรมนุษย์และเงินทุน ให้บรรลุตามเป้าหมายของกิจกรรมโครงการ

5. ความเป็นผู้นำ (Leadership)

ความเป็นผู้นำ หมายถึง การยอมรับและเข้าใจต่อการเปลี่ยนแปลง พร้อมทั้งมีแผนรองรับเพื่อจัดการเปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม สามารถช่วยแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติงาน และเป็นแบบอย่างให้เพื่อนร่วมงานปฏิบัติตาม สามารถถ่ายทอดความคิด และข้อเท็จจริง ผ่านรูปแบบการสื่อสารที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ได้อย่างชัดเจน ถูกต้อง และมีเหตุผลสามารถจูงใจ และสร้างแรงบันดาลใจ ให้กับเพื่อนร่วมงาน เพื่อร่วมกันปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายของกิจการ สามารถแก้ไข และจัดการความขัดแย้งได้อย่างเหมาะสม เพื่อให้เกิดการจัดการที่ดีที่สุดสำหรับกิจการ และสามารถบริหารจัดการทีมงาน รวมถึงการเลือกทีมงาน และการพัฒนาบุคลากรในทีมให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดตามความสามารถของแต่ละบุคคล

6. จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (Professional Ethics & Values)

จรรยาบรรณระดับมืออาชีพ หมายถึง ความตระหนักในมาตรฐานวิชาชีพ และจริยธรรมตามบรรทัดฐาน ค่านิยม และกฎหมายของสังคมอย่างสม่ำเสมอ สามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องเหมาะสม ตามกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติของกิจการ และจรรยาบรรณวิชาชีพ สามารถปฏิบัติงานโดยตระหนักถึงความขัดแย้งทางจริยธรรมที่อาจเกิดขึ้นในความรับผิดชอบของตน พร้อมทั้งสามารถแก้ไขปัญหา เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมายของกิจการ

7. ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (Tax and Law)

ความรู้ทางกฎหมายและภาษี หมายถึง ความสามารถ ความรู้ ความเข้าใจ ในกฎหมาย และมาตรฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะและประเภทของธุรกิจ สามารถปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย ได้โดยถูกต้องตามข้อกำหนด และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง มีความรู้ ความเข้าใจ ในกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องในการประกอบธุรกิจ และสามารถใช้ประโยชน์จากมาตรฐาน กฎหมาย และกฎหมายภาษี เพื่อให้กิจการได้ประโยชน์สูงสุด

การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA) เป็นการจัดการและการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินของบริษัทในตลาดผลิตภัณฑ์ต้นทุนของคู่แข่ง ความสามารถของคู่แข่ง โครงสร้างของต้นทุนและการตรวจสอบกลยุทธ์ขององค์กรและของคู่แข่งในตลาด ดังนั้นการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA) จึงเกี่ยวกับการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ประโยชน์ภายในองค์กรซึ่งถือเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารเพื่อช่วยในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุม และการประเมินผล Abernethy and Guthrie (1994); Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562); Wajdiand Arsja (2019); พัทธิยา เห็นกลาง (2561); ศิริเพชร สุนทรวิภาต (2562) จากการทบทวนวรรณกรรมผู้วิจัยจึงได้แบ่งองค์ประกอบของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ตามงานวิจัยของ Wajdiand Arsja (2019) และ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) ได้แก่ 1. การตั้งราคา (Costing) 2) การวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ (Planning, control and performance measurements) 3) การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (Strategic decision making) 4) คู่แข่งทางธุรกิจ (Competitor Accounting) และ 5) บัญชีของลูกค้า (Customers Accounting)

การตั้งราคาเป็นหนึ่งในเทคนิคการบัญชีการจัดการที่เน้นเชิงกลยุทธ์ผ่านการบูรณาการและความสอดคล้องของต้นทุนการดำเนินงานและกลยุทธ์องค์กรเป็นอย่างดี Cadez and Guilding (2012) และ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) กล่าวว่า กลยุทธ์การตั้งราคา มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน ซึ่งสอดคล้องกับ Wajdi and Arsiah (2019) กล่าวว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน นอกจากนี้หากกิจการมีการวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพจะส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการมากขึ้น เช่นเดียวกันกับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ กิจการเชื่อว่าการตัดสินใจในการปฏิบัติงานที่ดีที่สุดสามารถส่งผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน ความสำเร็จ การอยู่รอด และความยั่งยืนของบริษัท การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน สอดคล้องกับ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) กล่าวว่าเพื่อให้ธุรกิจประสบความสำเร็จ ข้อมูลที่อ้างอิงจากคู่แข่งต้องสามารถช่วยให้บริษัทบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้ ซึ่งรวมถึงความได้เปรียบทางการแข่งขันที่อาจเกิดขึ้น ประสิทธิภาพขององค์กรที่โดดเด่นขึ้น ความสามารถในการทำกำไรที่เพิ่มขึ้น ความอยู่รอดและความยั่งยืนขององค์กรในระยะยาว กลยุทธ์และเทคนิคที่เป็นประโยชน์เพื่อส่งเสริมบริษัทให้ประสบความสำเร็จในการทำธุรกิจ ดังนั้นการวิเคราะห์เชิงตัวเลขของค่าเฉลี่ยที่เผยแพร่ของคู่แข่งมีแนวโน้มว่าบริษัทต่างๆ หากได้รับผลลัพธ์ทางธุรกิจที่ดีจะมีผลต่อประสิทธิภาพธุรกิจที่ดี ซึ่งการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากกิจการมีการจัดทำบัญชีของลูกค้า (Customers Accounting) ซึ่งเป็นการจัดเตรียมข้อมูลและวัตถุประสงค์ของลูกค้าอย่างเป็นระบบ จะสามารถช่วยสนับสนุนการตัดสินใจขององค์กรให้ประสบความสำเร็จยิ่งขึ้น (Cadez and Guilding, 2012; Kornchai Phornlaphatrachakorn, 2562; Wajdi and Arsiah, 2019)

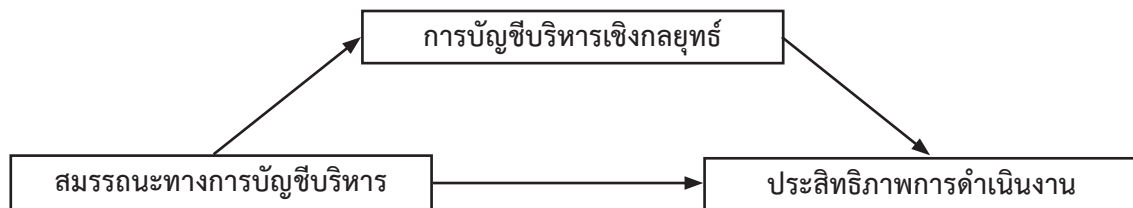
ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Operational Efficiency)

ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Operational Efficiency) หมายถึง กิจการมีสัดส่วนกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องเมื่อเทียบกับปีก่อน กิจการมียอดขายเจริญ

เติบโตอย่างต่อเนื่องเมื่อเทียบกับปีก่อน กิจการมีอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนที่ดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ กิจการมีอัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เพิ่มขึ้นอย่างสม่ำเสมอ กิจการมีอัตราการเติบโตของยอดขายเพิ่มขึ้นอย่างสม่ำเสมอ กิจการสามารถสร้างผลตอบแทนได้อย่างสม่ำเสมอ จากการลงทุนในสินทรัพย์ใหม่ๆ กิจการพิจารณาว่าลูกค้าเป็นทรัพย์สินที่มีค่า จึงมีการสร้างกิจกรรมเพื่อสังคมเพื่อให้ได้รับการยอมรับจากลูกค้าอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะช่วยสร้างความยั่งยืนของ กิจการสามารถนำเสนอผลิตภัณฑ์ หรือบริการที่ตรงกับความต้องการของลูกค้าได้อย่างต่อเนื่อง กิจการสามารถเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาดได้อย่างต่อเนื่อง เมื่อเทียบกับปีก่อน และกิจการมีประสิทธิภาพการบริหารงานที่ดีและมีการเติบโตอย่างต่อเนื่อง (Lay and Jusoh, 2017) การที่กิจการจะสามารถเติบโตได้อย่างต่อเนื่อง ประกอบด้วยปัจจัยหลายอย่าง ซึ่งพนักงานที่มีองค์ความรู้ มีทักษะ และสมรรถนะทางการบัญชีบริหารจะช่วยให้การปฏิบัติงานในองค์กรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับ เด็ดเตียว บุญมา (2559) กล่าวว่า สมรรถนะความสามารถความเชี่ยวชาญในการทำงานที่ดีในตัวบุคคลจะเป็นแรงผลักดันให้บุคคลสามารถทำงานที่ได้รับมอบหมายให้ดียิ่งขึ้น หากพนักงานบัญชีบริหารมีการนำการบริหารเชิงกลยุทธ์มาประยุกต์ใช้ควบคู่กับการพัฒนาสมรรถนะในการทำงาน จะส่งผลให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น สอดคล้องกับ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) กล่าวว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นเครื่องมือที่มีคุณค่าต่อการเพิ่มประสิทธิภาพขององค์กรให้สามารถมีความได้เปรียบในการแข่งขัน และสามารถเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการได้ซึ่งพบว่าเมื่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านบางส่วนส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ และพบว่า การจัดการเชิงกลยุทธ์นำไปสู่ความสมบูรณ์ของข้อมูลและความสำเร็จตามเป้าหมาย ในขณะที่การวัดประสิทธิภาพเชิงกลยุทธ์นั้นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเลิศขององค์กร ขึ้นต่อไป และการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์เป็นแหล่งสำคัญของความได้เปรียบทางการแข่งขันและประสิทธิภาพทางธุรกิจ สอดคล้องกับ Lay and Jusoh (2017) พบว่าความสามารถขององค์กรและการใช้เทคนิค SMA สำหรับองค์กรผู้ประกอบการที่ดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่เสี่ยงภัย อาจใช้เทคนิค SMA ที่เหมาะสมเพื่อเสริมการวางแผนตลาดเพื่อ

ให้สามารถตัดสินใจได้ดี แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร มีอิทธิพลต่อบริษัทที่มีการลงทุนทางปัญญา โดยวัดผลการวิจัยจากผลการปฏิบัติงานและการใช้เงิน และมาตรฐานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงิน ทำการวิจัยโดยการสัมภาษณ์ และข้อมูลที่ได้รับจากผู้จัดการฝ่ายการเงินในบริษัท สอดคล้องกับ Chenhall and Langfield-Smith (1998) พบว่าการเลือกตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การจัดการ เทคนิคการ

กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 2 กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 3 การรายงานและการควบคุมมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 4 เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 5 ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 6 ความเป็นผู้นำมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 7 จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

สมมติฐานที่ 8 ความรู้ทางกฎหมายและภาษีมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการ

จัดการ และแนวปฏิบัติทางบัญชีของการจัดการรวมกันเพื่อมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพโดยเฉพาะได้อย่างไร เป็นการแสดงให้เห็นมากขึ้นว่าการศึกษาไม่ใช่วิธีการที่เป็นระบบ โดยใช้การวิเคราะห์แบบกลุ่ม และผลกระทบสิ่งแวดล้อมอื่น ๆ อาจถูกนำไปใช้กับการวิจัยการบัญชีเพื่อการจัดการจากการทบทวนวรรณกรรมจึงได้กำหนดกรอบแนวการวิจัยดังนี้

บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและตัวอย่างได้แก่ กิจการที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve 4 อุตสาหกรรม โดยเลือกเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดกลางและขนาดใหญ่ จำนวน 2,902 บริษัท โดยจะแบ่งเป็น 1) อุตสาหกรรมการบินและโลจิสติกส์ (Aviation and Logistics) จำนวน 1,432 บริษัท 2) อุตสาหกรรมชีวภาพ พลังงาน – เคมีชีวภาพ (Biofuels and Biochemicals) จำนวน 741 บริษัท 3) อุตสาหกรรมดิจิทัล (Digital) จำนวน 538 บริษัท และ 4) อุตสาหกรรมการแพทย์และสุขภาพ (Medical Hub) จำนวน 191 บริษัท (กรมโรงงานอุตสาหกรรม, 2563)

กลุ่มตัวอย่างผู้วิจัยใช้วิธีการคำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยวิธีการคำนวณของ Yamane (1973) กำหนดค่าความเชื่อมั่นที่ 95% ค่าความคลาดเคลื่อนไม่เกิน 0.05 จำนวน 400 บริษัท โดยผู้ตอบแบบสอบถาม คือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชี หัวหน้าฝ่ายบัญชี ผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริหาร หัวหน้าฝ่ายบัญชีบริหาร หรือ พนักงานบัญชี เป็นตัวแทนผู้ให้ข้อมูลของบริษัทเหล่านั้น

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1. การพัฒนาเครื่องมือและการวัดค่าตัวแปร ได้พัฒนาโดยการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูลเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) กำหนดเป็นประเมินความคิดเห็นแบบ 5 ระดับ (Five-point Likert scale) ประกอบด้วย ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ ตอนที่ 3 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับสมรรถนะทางการบัญชี การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ และประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ และตอนที่ 4 ข้อเสนอแนะ ทั้งนี้แบบสอบถามเกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ผู้วิจัยได้ประยุกต์ใช้จากงานของ (Kornchai Phornlaph atrachakorn, 2562)

2. การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปให้ผู้ทรงคุณวุฒิทำการตรวจสอบจำนวน 3 ท่าน เพื่อทำการประเมินให้คะแนนตามความเหมาะสมของเนื้อหาเป็นรายข้อ ใช้ดัชนีความสอดคล้อง (Item Objective Congruence Index: IOC) พบว่าข้อคำถามของผู้วิจัยมีค่าเฉลี่ย IOC ผ่านเกณฑ์ตั้งแต่ 0.66 ขึ้นไปทุกข้อ แสดงให้เห็นว่า ข้อคำถามที่มีค่า IOC เท่ากับ 0.50-1.00 ถือว่ามีความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Rovinelli and Hambleton, 1976)

3. การทดสอบคุณภาพเครื่องมือ (Validity and Reliability) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้เชี่ยวชาญและแก้ไขแล้วทำการเก็บรวบรวมข้อมูลและนำแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับจำนวน 30 ชุดแรกมาทำการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่น (Reliability) ดังนี้ 1) การทดสอบความตรง (Validity) การทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) ทดสอบโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัย (Confirmatory Factor Analysis: CFA) พบว่ามีค่าน้ำหนักอยู่ระหว่าง 0.753-0.953 ซึ่งค่าเกินกว่า 0.4 แสดงให้เห็นว่าเครื่องมือที่ใช้ความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Hair et al., 2006) และ 2) การทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ทดสอบโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach พบว่ามีค่าอยู่ระหว่าง 0.920-0.962 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.70 แสดงให้เห็นว่าเครื่องมือที่ใช้มีความเชื่อมั่นเพียงพอซึ่งสะท้อนได้ถึงคุณภาพของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย (Nunnally and Bernstein, 1994) จึงทำการวิเคราะห์ข้อมูลในลำดับต่อไป

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยจัดทำเป็นแบบสอบถามในรูปแบบออนไลน์ โดยส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) ถึงกิจการที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve 4 อุตสาหกรรม โดยเลือกเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดกลางและขนาดใหญ่ จำนวน 2,902 บริษัท โดยส่งถึงแผนกบัญชีหรือ แผนกบุคคลของแต่ละบริษัท และโทรไปแจ้งกับทางบริษัทว่าให้นักบัญชีบริหารเป็นผู้ตอบแบบสอบถาม และหากบริษัทใดไม่มีนักบัญชีบริหารจะให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีเป็นผู้ตอบแบบสอบถามให้แทน

ทั้งนี้หากภายใน 2 สัปดาห์ยังส่งคืนมาไม่ครบ ผู้วิจัยจะทำการส่งอีเมลซ้ำไปก่อน และ โทรไปสอบถามเพื่อขอความร่วมมือให้ช่วยทำแบบสอบถามและส่งกลับคืนมาให้ผู้วิจัย เมื่อผู้วิจัยได้แบบสอบถามกลับมาจำนวน 420 ชุด และได้ทำการตรวจสอบแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์และทำการตัดออก จำนวน 20 ชุด มีแบบสอบถามคงเหลือจำนวน 400 ชุด จึงทำการวิเคราะห์ข้อมูลลำดับต่อไป

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ได้ทำการประมวลผลโดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปทางสถิติ ช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล และเพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัย มีดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean: μ) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: σ)

2. การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Regressions Analysis) โดยกำหนดให้

CM = สมรรถนะของการบัญชีบริหาร (Management Accounting Competency)

ST = กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงาน (Strategy, Planning and Performance)

RC = การรายงานและการควบคุม (Reporting and Control)

TA = เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (Technology and Analytics)

BO = ความเฉียบแหลมทางธุรกิจและการดำเนิน

งาน (Business Acumen and Operations)

LD = ความเป็นผู้นำ (Leadership)

EV = จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (Professional Ethics and Values)

TL = ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (Tax and Law)

SMA = การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management Accounting Information)

OE = ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Operational Efficiency)

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศหญิงมากที่สุด จำนวน 298 คน คิดเป็นร้อยละ 74.50 มีอายุน้อยกว่า 30 ปี จำนวน 165 คน คิดเป็นร้อยละ 41.30 สำเร็จการศึกษาปริญญาตรี จำนวน 214 คน คิดเป็นร้อยละ 53.50 มีประสบการณ์การทำงาน น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 119 คนคิดเป็นร้อยละ 29.80 มีตำแหน่ง หัวหน้า

ตาราง 1

แสดงผลการวิเคราะห์หาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระวิธีเพียร์สัน (Pearson's Correlation)

Variables	ST	RC	TA	BO	LD	EV	TL	SMA	OE
ST	1								
RC	0.813**	1							
TA	0.784**	0.882**	1						
BO	0.669**	0.808**	0.784**	1					
LD	0.782**	0.857**	0.834**	0.769**	1				
EV	0.656**	0.663**	0.643**	0.544**	0.713**	1			
TL	0.697**	0.788**	0.757**	0.842**	0.821**	0.537**	1		
SMA	0.767**	0.773*	0.789**	0.750**	0.816**	0.706**	0.822**	1	
OE	0.688**	0.691**	0.692**	0.637**	0.735**	0.598**	0.696**	0.835**	1

Significant Level: * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 1 ผลการทดสอบโอกาสในการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรแต่ละด้านมีค่าระหว่าง 0.643 ถึง 0.882 โดยพบว่าบางคู่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เกิน 0.80 ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์

ฝ่ายบัญชี จำนวน 77 คน คิดเป็นร้อยละ 19.30 ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และระดับความคิดเห็นของสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ และ ประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ

พบว่าสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพอยู่ในระดับมากมีค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) เท่ากับ 3.83 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) เท่ากับ 0.70 รองลงมาด้านกลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานมีค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) เท่ากับ 3.70 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) เท่ากับ 0.65 พบว่าระดับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ด้านคู่แข่งทางธุรกิจ อยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) เท่ากับ 3.76 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) รองลงมาด้านการตั้งราคาโดยรวม ($\bar{X}$) เท่ากับ 3.69 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) เท่ากับ 0.62 และพบว่าประสิทธิภาพการดำเนินงานอยู่ในระดับปานกลาง โดยรวม ($\bar{X}$) เท่ากับ 3.30 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) เท่ากับ 0.52 ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยแสดงดังนี้

ของตัวแปรอิสระที่สูงเกินไป ผู้วิจัยจึงทำการตรวจสอบค่า Variance Inflation factors (VIFs) ของตัวแปรอิสระพบว่าค่า VIF อยู่ระหว่าง 2.560 ถึง 7.361 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 (Belsley, 1991) จึงสามารถสรุปได้ว่าไม่พบปัญหาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Hair et al., 2006) จึงทำการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐานต่อไป

การทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve ในประเทศไทย

โดยมีตัวแปรการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน ผู้วิจัยนำเสนอผลตามหลักการวิเคราะห์ตัวแปรส่งผ่านของ Baron and Kenny (1986) ดังนี้

ตาราง 2

แสดงผลการทดสอบภาพรวมสรุปผลการวิเคราะห์ Simple Regression ของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

ตัวแปรอิสระ	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)									
	B	Std. Error	β	t	Sig	R	R square	SEE	F	Sig of F
1) สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (CM)	0.871	0.024	0.878***	36.651	0.000	0.878	0.771	0.771	0.29315	1343.297

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 2 พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.878$)

โดยสมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ร้อยละ 77.10

ตาราง 3

แสดงผลการสรุปผลการวิเคราะห์ Simple Regression ของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

ตัวแปรอิสระ	ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (OE)									
	B	Std. Error	β	t	Sig	R	R square	SEE	F	Sig of F
1) การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.704	0.023	0.835***	30.315	0.000	0.835	0.698	0.284	918.986	0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 3 พบว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.835$) โดยสมรรถนะ

ทางการบัญชีบริหารมีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ร้อยละ 69.80

ตาราง 4

แสดงผลการทดสอบภาพรวมสรุปผลการวิเคราะห์ Simple Regression ของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ตัวแปรอิสระ	ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (OE)									
	B	Std. Error	β	t	Sig	R	R square	SEE	F	Sig of F
1) สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (CM)	0.640	0.027	0.765***	23.722	0.000	0.765	0.586	0.333	562.749	0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 4 พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.765$) โดยสมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ร้อยละ 58.60

ตาราง 5

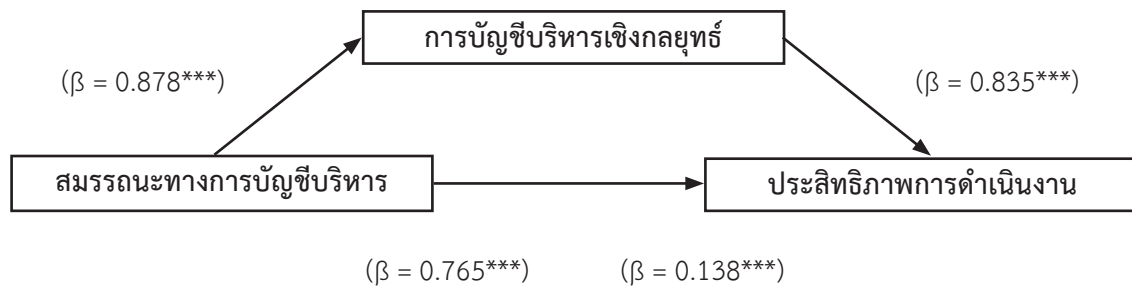
แสดงผลการทดสอบภาพรวมสรุปผลการวิเคราะห์ของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารและการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ตัวแปรอิสระ	ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (OE)									
	B	Std. Error	β	t	Sig	R	R square	SEE	F	Sig of F
1) สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (CM)	0.116	0.048	0.138***	2.417	0.016	0.838	0.702	0.282	468.002	0.000
2) การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.602	0.048	0.714***	12.458	0.000					

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 5 พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (CM) และการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta_1 = 0.138$, $\beta_2 = 0.714$) โดยสมรรถนะทางการบัญชีบริหาร (CM) และการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA) มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานได้ร้อยละ 70.20 สรุปผลการทดสอบในสมการที่ 1 พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.765$) สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชีบริหารเชิง

กลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้น และมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.138$) ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 แสดงตามภาพที่ 2 สามารถสรุปยืนยันได้ว่า สมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน (Partial Mediator) ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารและประสิทธิภาพการดำเนินงานตัวเลขในวงเล็บ หมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน



ภาพ 2 ความสัมพันธ์ของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารและการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ

ตาราง 6

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)				
	B	Std. Error	β	t	Sig
1. ด้านกลยุทธ์ การวางแผน และการปฏิบัติงานโดยเฉลี่ย (ST)	0.178	0.039	0.188***	4.538	0.000
2. ด้านการรายงานและการควบคุม (RC)	-0.161	0.057	-0.169***	-2.827	0.005
3. ด้านเทคโนโลยีและการวิเคราะห์โดยเฉลี่ย (TA)	0.196	0.049	0.204***	4.015	0.000
4. ด้านความยืดหยุ่นทางธุรกิจและการดำเนินงานโดยเฉลี่ย (BO)	0.039	0.034	0.053	1.151	0.250
5. ด้านความเป็นผู้นำโดยเฉลี่ย (LD)	0.056	0.052	0.059	1.076	0.283
6. ด้านจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพโดยเฉลี่ย (EV)	0.225	0.029	0.257***	7.737	0.000
7. ด้านความรู้ทางกฎหมายและภาษีโดยเฉลี่ย (TL)	0.343	0.038	0.439***	9.019	0.000

Significant Level: ***p<0.01

จากตารางที่ 6 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีต่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ พบว่าสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านกลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.188$) ด้านการรายงานและการควบคุมกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01 ($\beta=-0.169$) ด้านเทคโนโลยีและการวิเคราะห์กับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.01 ($\beta=0.204$) ด้านความยืดหยุ่นทาง

ธุรกิจและการดำเนินงานกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta=0.053$) ด้านความเป็นผู้นำกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta=0.059$) ด้านจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพกับการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.257$) และด้านความรู้ทางกฎหมายและภาษี พบว่าความรู้ทางกฎหมายและภาษีและการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.439$)

ตาราง 7

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์	ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (OA)									
	B	Std. Error	β	t	Sig	R	R square	SEE	F	Sig of F
1) การตั้งราคา (CO)	0.646	0.026	0.777***	24.66	0.000	0.777	0.604	0.325	608.122	0.000
2) การวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ (PC)	0.419	0.026	0.623***	15.877	0.000	0.623	0.388	0.404	252.086	0.000
3) การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (SD)	0.487	0.024	0.718***	20.595	0.000	0.718	0.516	0.360	424.163	0.000
4) คู่แข่งทางธุรกิจ (CA)	0.564	0.027	0.729***	21.217	0.000	0.729	0.531	0.354	450.176	0.000
5) ลูกค้า (CU)	0.544	0.022	0.772***	24.193	0.000	0.772	0.595	0.329	585.297	0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 7 แสดงผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการทดสอบรายด้านพบว่า

ด้านการตั้งราคา พบว่า การตั้งราคากับประสิทธิภาพการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.777$) โดยการตั้งราคา มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 60.40

ด้านการวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ พบว่า การวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.623$) โดยการวางแผนและควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 38.80

ตาราง 8

ผลการทดสอบภาพรวมของความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ตัวแปรอิสระ	ประสิทธิภาพการดำเนินงาน (OE)				
	B	Std. Error	β	t	Sig
1) การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.704	0.023	0.835***	30.315	0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

ด้านการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ พบว่า การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.718$) โดยการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 51.60

ด้านคู่แข่งทางธุรกิจ พบว่า คู่แข่งทางธุรกิจกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.729$) โดยคู่แข่งทางธุรกิจมีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 53.10

ด้านลูกค้า พบว่า ลูกค้ากับประสิทธิภาพการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.772$) โดยลูกค้ามีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 59.50

จากตารางที่ 8 แสดงผลการทดสอบภาพรวมของความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการทดสอบ พบว่าการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ

ประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.835$) โดยการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ร้อยละ 83.50

ตาราง 9

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของสมรรถนะทางการบัญชาบริหารด้านกลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงานกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีวิธีปฏิบัติการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

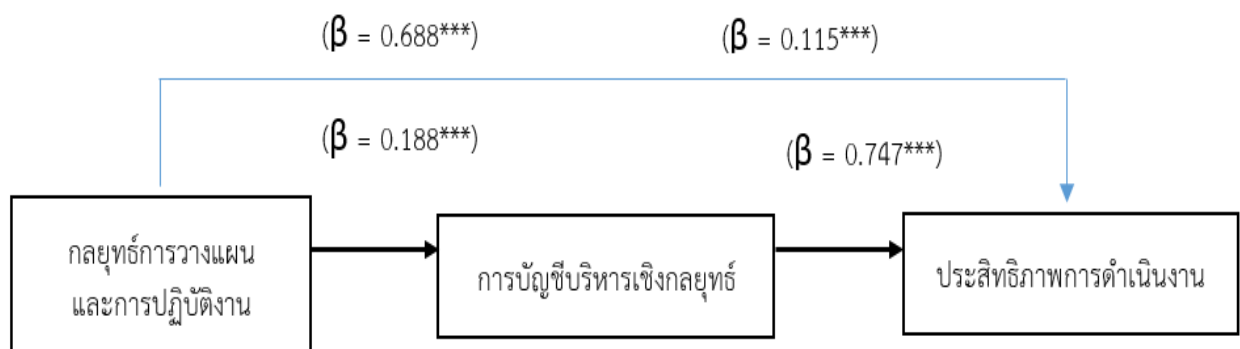
Model	ตัวแปรอิสระ	B	Std. Error	β	R	R Square	Sig
1	กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน (ST)	0.549	0.029	0.688***	0.688	0.473	0.000
2	กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน (ST)	0.920	0.034	0.115***	0.839	0.703	0.007
	การบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.630	0.036	0.747***			0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

จากตารางที่ 9 ผลการทดสอบในสมการที่ 1 พบว่า กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.688$)

สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้นและมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.115$)

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 2 แสดงตามภาพที่ 2 สามารถสรุปยืนยันได้ว่ากลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน (Partial Mediator) ระหว่างกลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตัวเลขในวงเล็บ หมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน



ภาพ 3 ความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงานกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชาบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

ตาราง 10

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านการรายงานและการควบคุม กับ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีวิธีปฏิบัติการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

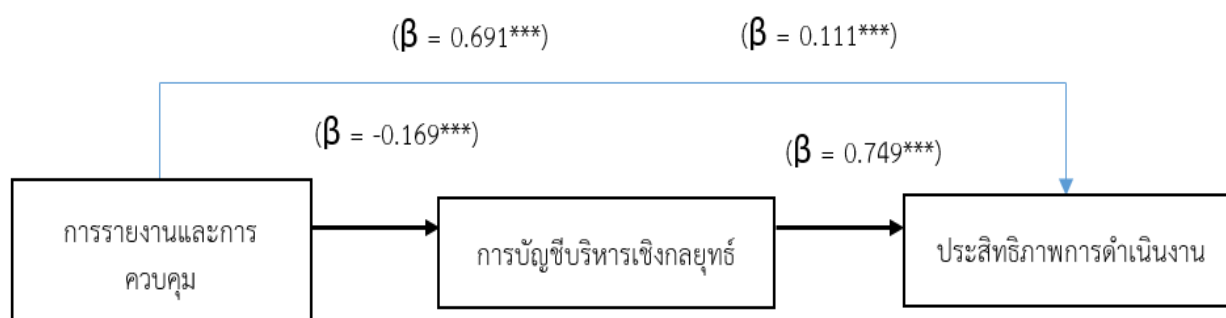
Model	ตัวแปรอิสระ	B	Std. Error	β	R	R Square	Sig
1	การรายงานและการควบคุม (RC)	0.552	0.029	0.691***	0.691	0.477	0.000
2	การรายงานและการควบคุม (RC)	0.089	0.034	0.111***	0.838	0.703	0.010
	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.632	0.036	0.749***			0.000

Significant Level: **p<0.05, ***p<0.01

จากตารางที่ 10 ผลการทดสอบในสมการ 1 พบว่า การรายงานและการควบคุมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.691$)

สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า การรายงานและการควบคุมมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้นและมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.111$)

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 แสดงตามภาพที่ 3 สามารถสรุปยืนยันได้ว่าการรายงานและการควบคุมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน (Partial Mediator) ระหว่างการรายงานและการควบคุมและประสิทธิภาพการดำเนินงานตัวเลขในวงเล็บหมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน



ภาพ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานและการควบคุมกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

ตาราง 11

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านเทคโนโลยีและการวิเคราะห์ กับ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีวิธีปฏิบัติการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

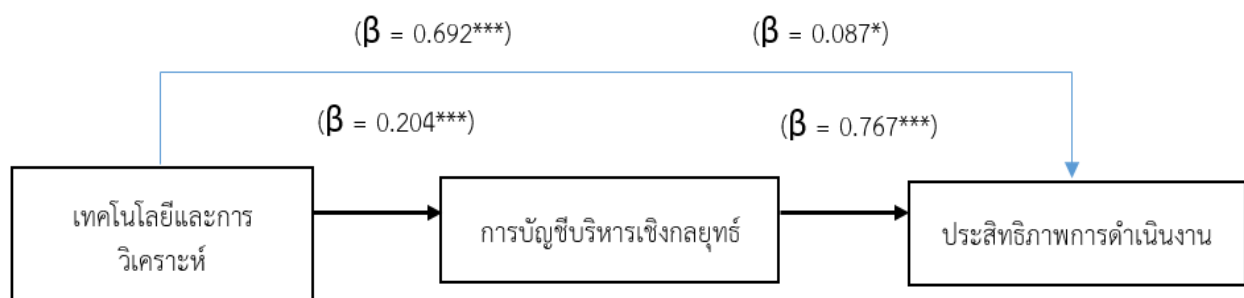
Model	ตัวแปรอิสระ	B	Std. Error	β	R	R Square	Sig
1	เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (TA)	0.559	0.029	0.692***	0.692	0.478	0.000
2	เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ (TA)	0.070	0.036	0.087*	0.837	0.701	0.054
	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.647	0.038	0.767***			0.000

Significant Level: *p<0.10, ***p<0.01

จากตารางที่ 11 ผลการทดสอบในสมการ 1 พบว่า เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.692$)

สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้นและมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10 ($\beta=0.087$)

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 4 แสดงตามภาพที่ 4 สามารถสรุปยืนยันได้ว่า เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน (Partial Mediator) ระหว่างการรายงานและการควบคุมและประสิทธิภาพการดำเนินงานตัวเลขในวงเล็บหมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน



ภาพ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างเทคโนโลยีและการวิเคราะห์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 5 แสดงตามตารางที่ 6 ผลการทดสอบในสมการ พบว่า ความเฉียบแหลมทางธุรกิจและการดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta=0.053$)

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 6 แสดงตามตารางที่ 6 ผลการทดสอบในสมการ พบว่า ความเป็นผู้นำไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta=0.059$)

ตาราง 12

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพกับ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีวิธีปฏิบัติการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

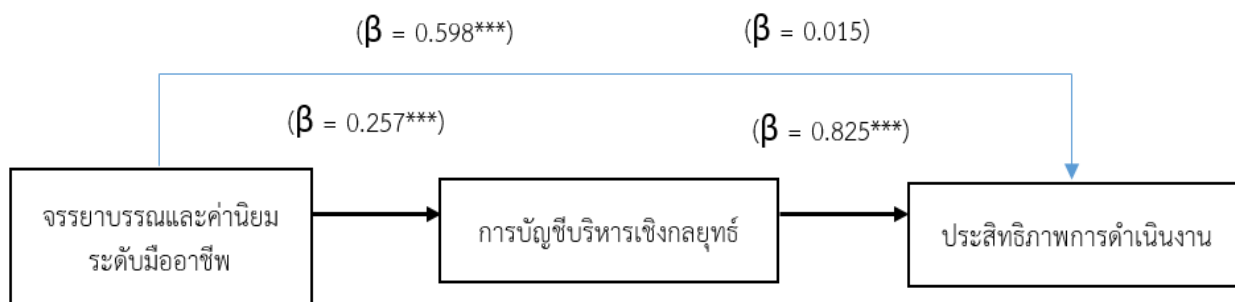
Model	ตัวแปรอิสระ	B	Std. Error	β	R	R Square	Sig
1	จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (EV)	0.441	0.030	0.598***	0.598	0.357	0.000
2	จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ (EV)	0.011	0.029	0.015	0.835	0.698	0.704
	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.695	0.033	0.825***			0.000

Significant Level: *** $p<0.01$

จากตารางที่ 12 ผลการทดสอบในสมการที่ 1 พบว่า จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta=0.598$, $p<0.01$)

สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้นแต่ไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 7 ปรากฏตามภาพที่ 5 สามารถสรุปยืนยันได้ว่าจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านอย่างสมบูรณ์ (Perfect Mediator) ระหว่างจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพและประสิทธิภาพการดำเนินงาน



ภาพ 6 ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

ตาราง 13

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของสมรรถนะทางการบัญชีบริหารด้านความรู้ทางกฎหมายและภาษี กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีวิธีปฏิบัติการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

Model	ตัวแปรอิสระ	B	Std. Error	β	R	R Square	Sig
1	ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (TL)	0.459	0.024	0.696***	0.696	0.485	0.000
2	ความรู้ทางกฎหมายและภาษี (TL)	0.019	0.032	0.028	0.835	0.698	0.558
	การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (SMA)	0.685	0.041	0.812***			0.000

Significant Level: *** $p < 0.01$

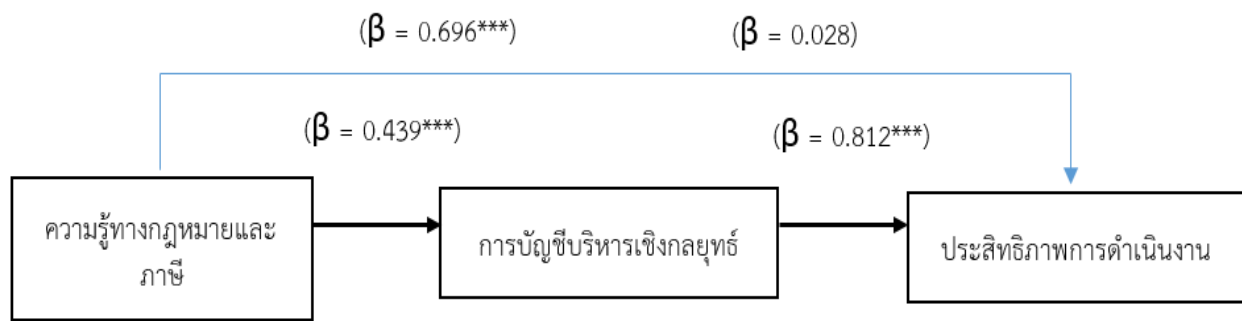
จากตารางที่ 13 ผลการทดสอบในสมการที่ 1 พบว่า ความรู้ทางกฎหมายและภาษีสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($\beta = 0.696$, $p < 0.01$)

สมการที่ 2 หลังจากนำการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เข้าในสมการ พบว่า เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเพิ่มขึ้น แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 8 ปรากฏตามภาพที่ 6 สามารถสรุปยืนยันได้ว่าความรู้ทางกฎหมายและ

ตัวเลขในวงเล็บ หมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน สอดคล้องกับ Lay and Jusoh (2017) กล่าวว่าการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานเนื่องจากทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายและสามารถเพิ่มความสามารถในการบริหารงานให้กับกิจการ

ภาษีสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านอย่างสมบูรณ์ (Perfect Mediator) ระหว่างความรู้ทางกฎหมายและภาษีและประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตัวเลขในวงเล็บ หมายถึง ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (β) ก่อนที่จะมีการทดสอบตัวแปรส่งผ่าน สอดคล้องกับ Lay and Jusoh (2017) กล่าวว่าการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานเนื่องจากทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายและสามารถเพิ่มความสามารถในการบริหารงานให้กับกิจการ



ภาพ 7 ความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ทางกฎหมายและภาษีกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

อภิปรายผล

1. สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 7 หัวข้อหลักที่เกี่ยวข้องกับยุคดิจิทัลและการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน และบทบาทของนักบัญชีบริหารในอนาคตอย่างมีประสิทธิภาพ ได้แก่ 1) กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน 2) การรายงานและการควบคุม 3) เทคโนโลยี และการวิเคราะห์ 4) ความยืดหยุ่นทางธุรกิจและการดำเนินงาน 5) ความเป็นผู้นำ 6) จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ และ 7) ความรู้ทางกฎหมายและภาษี ซึ่งมีเพียง 3 หัวข้อ คือ 1) กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน 2) การรายงานและการควบคุม และ 3) เทคโนโลยี และการวิเคราะห์ ที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน(Partial Mediator) สอดคล้องกับ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2562) ที่ระบุว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นเครื่องมือ แนวทาง และวิธีการอันมีค่าที่ส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของบริษัท และประสิทธิภาพการดำเนินงานในสภาพแวดล้อมของตลาดที่มีการแข่งขันและเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ สอดคล้องกับ Dang et al. (2021) กล่าวว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ และ Layand Jusoh (2017) ให้ความเห็นตรงกันว่า การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยช่วยทำให้องค์กรมีประสิทธิภาพทางการดำเนินธุรกิจเพิ่มมากขึ้น

2. กลยุทธ์การวางแผน และการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน สอดคล้องกับ พงศ์ศิริภาพ ทองศิริวิสุรเกตุ (2555) กล่าวว่า

คุณสมบัติของนักบัญชีที่ผู้บริหารต้องการ ได้แก่ ความเข้าใจในองค์กรและตัดสินใจอย่างผู้มีวิชาชีพ สามารถตัดสินใจวางแผนเชิงกลยุทธ์ การจัดการองค์กรและบุคลากร สามารถบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ Layand Jusoh (2017) บริษัทต่างๆ จำเป็นต้องให้ความสำคัญกับการปรับปรุงประสิทธิภาพในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ เช่น การคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การกำหนดราคาเชิงกลยุทธ์ และการประเมินมูลค่าแบรนด์ สำหรับการบัญชีของคู่แข่ง บริษัทจำเป็นต้องปรับปรุงการประเมินต้นทุนของคู่แข่ง การตรวจสอบตำแหน่งการแข่งขัน และการประเมินประสิทธิภาพของคู่แข่ง และการประเมินมูลค่าของลูกค้าเป็นสินทรัพย์

3. การรายงานและการควบคุมมีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน Dang et al. (2021) กล่าวว่าทักษะด้านการรายงานและการควบคุมส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน สำหรับการควบคุม และการวัดประสิทธิภาพ บริษัทจำเป็นต้องปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณ การเปรียบเทียบการบูรณาการ และการวัดผลการปฏิบัติงาน

4. เทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านแบบบางส่วน สอดคล้องกับ พงศ์ศิริภาพ ทองศิริวิสุรเกตุ (2555) กล่าวว่า ความรู้ด้านการใช้งานระบบสารสนเทศ ได้แก่ ความรู้ทั่วไปทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้ด้านการควบคุมระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นคุณสมบัติของนักบัญชีที่ผู้บริหารต้องการ ความรู้ทางการใช้งานระบบสารสนเทศจึงมีความสำคัญกับสมรรถนะของนักวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัย

ของ Penafortand Ahmad (1997) ระบุว่า สมรรถนะของการใช้คอมพิวเตอร์เป็นคุณสมบัติที่สถานประกอบการต้องการให้มากที่สุด เนื่องจาก ในปัจจุบันมีการนำระบบสารสนเทศเข้ามาประมวลผลข้อมูลนักวิชาชีพบัญชีสมัยใหม่จำเป็นต้องมีการพัฒนาตนเองให้มีทักษะในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ

5. จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ ความรู้ทางกฎหมายและภาษี มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่านอย่างสมบูรณ์ แสดงให้เห็นว่า หากกิจการมีการหากกิจการมีนักบัญชีบริหารที่มีสมรรถนะของการมีจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพจะทำให้ให้นักบัญชีบริหารสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความรู้ความสามารถในการจัดทำรายงานทางการเงินบัญชีบริหารที่มีความเที่ยงตรงละเอียดรอบคอบ และสามารถตรวจสอบได้ สอดคล้องกับ มาลินี สายก้อน และ ไพฑูรย์ อินตะขัน (2555) กล่าวว่า คุณลักษณะของนักบัญชีที่องค์กรต้องการเป็นอันดับแรกคือจรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพเพราะเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถอีกทั้งยังปฏิบัติงานอย่างโปร่งใสมีความซื่อสัตย์สุจริตและมีความรับผิดชอบ ส่วนด้านความรู้ทางกฎหมายและภาษีหากนักบัญชีบริหารมีความรู้ความสามารถในด้านนี้จะมีประโยชน์ในหลายด้าน เช่น ในด้านการจัดทำงบการเงิน ด้านการคำนวณภาษี และด้านความถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งจะช่วยให้เป็น

ประโยชน์ต่อองค์กรและช่วยให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับ วิกานดา รสขุม (2562) กล่าวว่า การที่นักบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานให้กับองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพได้จำเป็นต้องมีความรู้ด้านกฎหมายและภาษีอีกทั้งควรมีประสบการณ์และควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมในด้านกฎหมายและภาษีอยู่เสมอ

6. ความเชี่ยวชาญทางธุรกิจและการดำเนินงานและความเป็นผู้นำมีความสัมพันธ์กับ ประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยไม่จำเป็นต้องมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้จากผลการวิจัยพบว่าสมรรถนะทางการบัญชีบริหารมีผลกระทบต่อความประสิทธิภาพการดำเนินงานดังนั้นกิจการควรให้ความสำคัญ และส่งเสริมให้มีการพัฒนาสมรรถนะของบุคลากร เพื่อให้เกิดความมั่นคงในกิจการ สามารถนำพากิจการให้เจริญก้าวหน้าได้ในอนาคต

ข้อเสนอแนะในการวิจัยในอนาคตการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve ในภาพรวม ดังนั้นในการวิจัยครั้งต่อไปอาจจะมีการศึกษาเจาะจงเฉพาะกลุ่มอุตสาหกรรมเพื่อให้ได้ข้อค้นพบเชิงลึกมากขึ้น



References

- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting & finance*, 34(2), 49-66.
- Al Mawali, H., Zainuddin, Y., & Ali, N. N. K. (2012). Customer accounting information usage and organizational performance. *Business strategy series*, 13(5), 215-223.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and social psychology*, 51(6), 1173.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of management*, 17(1), 99-120.
- Belsley, D. A. (1991). A guide to using the collinearity diagnostics. *Computer science in economics and management*, 4(1), 33-50.

- Boonma, D. (2016). *Relationship between factor affected corporate entrepreneurship and employee performance, The role of corporate entrepreneurship as a mediator and job tenure as a moderator*. Burapha University (in Thai)
- Burney, L., & Widener, S. K. (2007). Strategic performance measurement systems, jobrelevant information, and managerial behavioral responses—Role stress and performance. *Behavioral research in accounting*, 19(1), 43-69.
- Chenhall, R. H., & 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(3), 243-264.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting organizations and society*, 33(7-8), 836-863.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial management & data systems*. n.p.
- Ditsathien, K. (2019). The qualification and knowledge framework of management accountants in Thailand. *Journal of federation of accounting professions*, 1(1), 32-42. (in Thai)
- Department of Industrial Works. (2020). *CD factory list in 2020*. Bangkok: Department of Industrial Works. (in Thai)
- Dang, L., Le, T., & Pham, T. (2021). The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in Vietnam. *Accounting*, 7(5), 1085-1094.
- Foxall, G. R., & Yani-de-Soriano, M. M. (2005). Situational influences on consumers' attitudes and behavior. *Journal of business research*, 58(4), 518-525.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, organizations and society*, 24(7), 583-595.
- Guergoson, K., & Vichit, U. (2019). *Casual factors affecting to market readiness assessment and business performance of small and Medium Enterprisse (SMES) in Thailand*. n.p.
- Hair Jr, J. F. (2006). *Successful strategies for teaching multivariate statistics*. Proceedings of the 7th International Conference on,
- Henklang, P. (2018). *The relationship between strategic management accounting implementation and managerial performance*. Rajamangala University of Technology Phra Nakhon. (in Thai)
- IMA. (2019). *IMA management accounting competency framework*. Institute of management accounting buffalo, NY, USA
- Krung Thai Bank. (n.d.). *New target industry driving economic mechanisms for the future*. Retrieved from <https://sme.krungthai.com/sme/productListAction.action?command=getDetail&cateMenu=KNOWLEDGE&catelId=42&itemId=238#> (in Thai)
- Lay, T. A., & Jusoh, R. (2017). Organizational capabilities, strategic management accounting and firm performance. *Journal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 14(2), 6.
- Martusa, R., & Dicky, Y. (2011). Penerapan activity based costing (Abc) system dalam Penghitungan Profitabilitas Produk. *Jurnal akuntansi*, 3(1).

- Nunnally, J., & Bernstein, I. (1994). *Psychometric Theory* (3rd ed.). New York: MacGraw-Hill Inc.
- Phornlaphatrachakorn, K. (2019). Influences of strategic management accounting on firm profitability of information and communication technology businesses in Thailand. *International journal of business excellence*, 17(2), 131-153.
- Puengboonpanich, P. (2017). The arrangement trend of managerial accounting research. *Journal of MCU social science review*, 6(4), 72-86.
- Penafort, F., & Ahmad, B. B. (1997). Employers' expectations on today's accounting profession: A Malaysian Case Study. *Asian review of accounting*. (n.p.)
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1976). *On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity*. (n.p.)
- Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: A case example. *Accounting and business research*, 12(47), 206-214.
- Sundaravibhata, S. (2019). The causal factors affecting to strategic management accounting of management accountant in stock exchange of Thailand in driving firm. *The journal of pacific institute of management science Humanities and Social Science*, 5(1), 83-105. (in Thai)
- Thongdeerawisuraket, P. (2012). *Competencies of professional accountants: A perspective from accounting managers in enterprises located in the industrial estate authority of Thailand*. Dhurakij Pundit University. Retrieved from <http://libdoc.dpu.ac.th/thesis/145574.pdf> (in Thai)
- Thongdeepan, N., & Srichanapun, P. (2019). The ability to use management accounting information of the business in Lampang Province. *Journal of modern management Science*, 12(1), 135-147.
- Thongkua, C., & Promyoo, T. (2020). Innovation factors impacting Thai border trading business in Ranong. *Journal of innovation and management*, 5, 31-42. (in Thai)
- Ugrin, J. C., Odom, M. D., Honn, D. D., & Rose, A. M. (2021). The effects of collaborative simulation on the development of Students' confidence in managerial accounting skills. *Issues in accounting education*, 36(2), 43-63.
- Wajdi, F., & Arsajah, R. J. (2019). The influence of organizational capabilities, strategic management accounting on organizational performance mediated by competitive advantage in companies in Indonesia. *Research journal of finance and accounting*, 10(22), 141-151.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An introduction analysis*. Harper & Row.

