

อิทธิพลของประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

The Influences of Strategic Management Accounting Effectiveness and Operational Quality of Thai-Listed Companies

ประสิทธิ์ รุ่งเรือง^{1*}, สุวรรณ หวังเจริญเดช¹, และ ณัฐวงศ์ พูนพล¹

Prasit Rungruang^{1*}, Suwan Wangcharoendate¹, and Nuttavong Poonpool¹

Abstract

The purposes of this research were to study the influence of strategic management on accounting effectiveness and operational quality. A questionnaire was used as a tool for collecting data from 117 Thai-listed companies, selected by the purposive sampling method. The statistics used for data analysis, for determining the relationship between variables and the dependent variable, were Pearson's correlation coefficient. Multiple regression analysis was used to test the hypothesis. Results revealed that the strategic management accounting effectiveness in terms of resource allocation excellence, managerial information reliability, cost-benefit quality, and mastering strategic management had a positive relationship and a significantly positive impact on operational efficiency. Therefore,

¹ภาควิชาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ต.ขามเรียง อ.กันทรวิชัย จ.มหาสารคาม 44150

¹Accounting Department, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Kamriang Sub-district, Kantharawichai District, Mahasarakham Province 44150

*ผู้ให้การติดต่อ (Corresponding e-mail: ton_prasit@hotmail.com)

รับบทความวันที่ 17 มิถุนายน 2563 แก้ไขวันที่ 7 เมษายน 2564 รับลงตีพิมพ์วันที่ 19 เมษายน 2564

strategic management accounting effectiveness is strongly important to the operational quality of Thai-listed companies. The administration of management team focuses on strategic management accounting effectiveness to improve the operational structure of the organization leading to enhanced operational quality.

Keywords: *Effectiveness, Strategic Management Accounting, Operational Efficiency*

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพการดำเนินงาน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 117 บริษัท โดยใช้วิธีการเลือกแบบเจาะจงสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม ใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ เพื่อทดสอบสมมติฐาน ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ด้านความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ และกลยุทธ์การเป็นผู้นำมีความสัมพันธ์และมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผลการวิจัยพบว่า ประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีความสำคัญต่อการเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประโยชน์ที่ได้จากงานวิจัยครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าการบริหารงานของฝ่ายบริหารมุ่งเน้นไปยังประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อปรับปรุงโครงสร้างการปฏิบัติงาน อันจะนำไปสู่การยกระดับคุณภาพการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น

คำสำคัญ: *ประสิทธิผล การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ คุณภาพการดำเนินงาน*

บทนำ

สภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งตลาดเกิดใหม่ โครงสร้างของบริษัทขนาดใหญ่ที่มีความซับซ้อนขึ้น การเพิ่มขึ้นของจำนวนธุรกิจ และการเปลี่ยนแปลงของจำนวนประชากร รวมถึงกฎหมายหรือข้อบังคับใหม่ ๆ ส่งผลต่อการดำเนินธุรกิจ ซึ่งบริษัทจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง กิจกรรมต่าง ๆ จำเป็นต้องการทราบข้อมูลฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด เพื่อใช้ประกอบการวางแผนตัดสินใจ และควบคุมให้การดำเนินกลยุทธ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพผ่านการจัดทำบัญชีการเงิน อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดของการจัดทำรายงานโดยใช้บัญชีการเงินไม่สามารถให้ข้อมูลที่ทันเวลาและต้องอ้างอิงมาตรฐานการบัญชี และการรายงานงบการเงินจะรายงานในภาพรวมของกิจการ ทำให้ข้อมูลทางบัญชีการเงินไม่สามารถนำมาใช้ในการวางแผนตัดสินใจ และควบคุมได้อย่างทันเวลา และไม่สามารถตอบสนองต่อการแข่งขันและคุณภาพการดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง (Otley,

2001; Drury, 2012) บทบาทของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ได้ถูกเข้ามาแทนที่การบัญชีการเงินเพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานของกิจการให้เกิดความแข็งแกร่ง (Simmonds, 1981) นอกจากนี้ยังช่วยให้กิจการประสบผลสำเร็จด้านคุณภาพการดำเนินงาน กล่าวคือ การบริหารงานเชิงกลยุทธ์เป็นการกำหนดกระบวนการบริหารงานและการตัดสินใจเชิงรุกเพื่อนำบริษัทบรรลุเป้าหมายสูงสุด หนึ่งในกลยุทธ์สำคัญที่บริษัทขนาดใหญ่เลือกใช้เพื่อเป็นเครื่องมือให้บริษัทประสบความสำเร็จ คือ การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Gnawali, 2017) ประสิทธิภาพของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นผลลัพธ์จากการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดเพื่อนำไปสู่คุณภาพการดำเนินงานที่บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ ประกอบด้วย 1) ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรด้วยการวิเคราะห์อัตราส่วนประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ 2) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร ซึ่งเกิดจากข้อจำกัดของบัญชีการเงิน ซึ่งต้องจัดทำภายใต้มาตรฐานรายงานทางการเงิน ส่งผลให้ข้อมูลล้ำซ้ำไม่ทันต่อการใช้งาน 3) คุณภาพต้นทุน-ผลประโยชน์ เกิดจากการใช้เทคนิคต่าง ๆ ในการวิเคราะห์ต้นทุนและผลตอบแทนก่อนตัดสินใจลงทุนเพื่อให้แน่ใจว่าผลลัพธ์เป็นไปตามต้องการ และ 4) กลยุทธ์การเป็นผู้นำ เป็นการเลือกใช้เครื่องมือต่าง ๆ ของบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อช่วยลดปริมาณของเสียที่เกิดขึ้น และทำให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพด้วยการมุ่งเน้นแก้ปัญหาการทำงานที่ล่าช้าในบริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการขนาดใหญ่ให้ความสำคัญกับประสิทธิภาพของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ เนื่องจากช่วยให้เกิดคุณภาพการดำเนินงานสูงสุด ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ถือเป็นสิ่งสำคัญสำหรับบริษัทเพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ ปรับคุณภาพการดำเนินงานที่ส่งผลต่อการเพิ่มผลกำไรสูงสุด และสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า (Kumar & Shafali, 2011) นำไปสู่การเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทให้ดีขึ้น

จากปัญหาทางวิจัยที่กล่าวมาข้างต้น คณะผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีคำถามงานวิจัย คือ ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงานหรือไม่

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อคุณภาพการดำเนินงาน

การทบทวนวรรณกรรม

คุณภาพการดำเนินงาน (Operational Quality)

คุณภาพการดำเนินงาน หมายถึง กระบวนการของกิจการในการส่งมอบผลิตภัณฑ์และบริการให้กับลูกค้า ประกอบด้วย พันเวลา การเพิ่มประสิทธิภาพ ความพึงพอใจของลูกค้า การปรับปรุงและพัฒนาการให้บริการ และความยืดหยุ่น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายการดำเนินงาน (Ndolo, 2015; Jane, Aosa, Zachary, & Njihia, 2018) เป้าหมายสำคัญที่สุดประการหนึ่งของการเพิ่มคุณภาพการดำเนินงาน คือ เพื่อปรับปรุงกระบวนการผลิตภายในและยกระดับความพึงพอใจต่อลูกค้า (Ojha, 2015) คุณภาพ

การดำเนินงานเป็นสิ่งสำคัญในการกำกับติดตามกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการเพื่อเป้าหมายสูงสุดแก่ผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ (Socea, 2012) การดำเนินงานเป็นขั้นตอนสำคัญของธุรกิจเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า กิจการส่วนใหญ่ต่างให้ความสำคัญกับคุณภาพการดำเนินงานซึ่งถือเป็นกุญแจสำคัญต่อมุมมองคุณภาพการดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จ กิจการพยายามแสวงหาแนวทางวิธีการปรับปรุงคุณภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องที่เหนือกว่าคู่แข่งอื่น จึงรวมถึงรักษาความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืนในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้คุณภาพการดำเนินงานเป็นตัวบ่งชี้ถึงความสำเร็จด้วยการพัฒนาผลิตภัณฑ์และบริการที่โดดเด่น

ประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management Accounting Effectiveness)

องค์กรในปัจจุบันต่างเผชิญกับความท้าทายตลอดเวลา และต้องพยายามหากลยุทธ์มาใช้ในการปรับตัวให้ทันต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ถูกบริษัทขนาดใหญ่ที่ประสบความสำเร็จเลือกใช้กันอย่างแพร่หลาย เพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ คือ การนำข้อมูลทางบัญชีที่เป็นตัวเงินและไม่ใช้ตัวเงินมาใช้วิเคราะห์สนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของฝ่ายบริหาร เพื่อพัฒนาและเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์นำบริษัทไปสู่ผลลัพธ์ที่ดีขึ้น นอกจากนี้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ยังเกี่ยวข้องกับการนำข้อมูลทางบัญชีการเงินมาใช้ในการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ด้วยการเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดในการดำเนินงาน การจัดสรรทรัพยากร การวางแผนและคำนวณต้นทุนผลตอบแทนจากการลงทุน และการนำกลยุทธ์ต่าง ๆ มาปรับใช้ เพื่อให้บริษัทประสบความสำเร็จจากการดำเนินงาน ดังนั้นประสิทธิผลของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นผลลัพธ์ที่เกิดจากกระบวนการในการระบุ รวบรวม เลือก และวิเคราะห์สารสนเทศทางบัญชี เพื่อช่วยประเมินประสิทธิภาพของฝ่ายบริหารสำหรับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของกิจการ (Cadez & Guilding, 2012) โดยแบ่งเป็น 4 มิติ คือ 1) ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร 2) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร 3) คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ และ 4) กลยุทธ์การเป็นผู้นำ (Kumar & Shafali, 2011; Cadez & Guilding, 2012; Ahmed, 2017) ประสิทธิภาพทางการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ถือเป็นความสามารถของบริษัทในการใช้เทคนิคการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์เพื่อช่วยยกระดับคุณภาพการดำเนินงานของบริษัท (Kaneko, 2017) บทบาทในการดำเนินงานของผู้บริหารระดับสูงจะเกี่ยวข้องโดยตรงต่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อให้บริษัทประสบความสำเร็จ โดยมีบทบาททั้งในด้านการวางแผน การควบคุมและประเมินผล และการตัดสินใจ ซึ่งจำเป็นอย่างยิ่งในการนำเทคนิคต่าง ๆ ของบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มาปรับใช้ให้เกิดประสิทธิผล ซึ่งนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทต่อไป ดังนั้นประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ถือเป็นเครื่องมือเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญต่อกิจการเพื่อให้เกิดคุณภาพการดำเนินงานดีขึ้นอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ภายใต้ทฤษฎีความสามารถเชิงพลวัต (Dynamic Capability Theory) นำเสนอโดย Teece, Pisano, and Shuen (1997) ได้นิยามทฤษฎีนี้ว่าเป็นความพยายามของบริษัทต่อการบูรณาการความสามารถของกิจการทั้งภายในและภายนอก เพื่อรับมือกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

ดังนั้นความสามารถเชิงพลวัตของกิจการด้านประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์จึงเป็นหนึ่งกลยุทธ์ที่กิจการนำไปใช้เพื่อปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงทั้งภายในและภายนอก เพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานที่ดียิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพการดำเนินงานทั้งในระยะสั้นและระยะยาวแตกต่างกันออกไปตามลักษณะและสภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรมนั้น ๆ

ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร (Resource Allocation Excellence)

ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร หมายถึง ความสามารถในการจัดสรรและวิเคราะห์การใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าในการดำเนินงานเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อบริษัท ประกอบด้วย คน เทคโนโลยี เครื่องจักร อุปกรณ์ สถานที่ เวลา และเงิน (Wudhikarn, 2016) ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรเน้นการบูรณาการด้วยการวางแผนทั้งระยะสั้นและระยะยาวในการจัดสรรการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่จับต้องได้และทรัพยากรที่ไม่มีตัวตน เพื่อสนับสนุนกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบริษัทให้สามารถดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายอย่างยั่งยืน การดำเนินธุรกิจที่ต้องเผชิญการแข่งขันอย่างรุนแรงในปัจจุบัน กิจการต่างให้ความสำคัญต่อความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรด้วยการวิเคราะห์ความคุ้มค่าจากผลประโยชน์ที่ได้รับก่อนการจัดซื้อ (Lerro & Schiuma, 2013) นอกจากนี้บริษัทขนาดใหญ่ซึ่งมีทรัพยากรมากกว่าบริษัทขนาดเล็กจะเน้นการจัดสรรทรัพยากรแบบบูรณาการให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดจากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เช่น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์และจัดสรรการใช้ทรัพยากร ถือเป็นผลมาจากเครื่องมือบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่สามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน อีกทั้งยังเป็นกลไกในการควบคุมส่งเสริมการใช้ทรัพยากรในระดับที่เหมาะสมสูงสุด (Olusegun, 2016) ความสามารถเชิงพลวัตเป็นทักษะสำคัญของกิจการในการมุ่งเน้นการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างคุ้มค่าและนำไปสร้างรายได้เพิ่ม เช่น การเพิ่มกำลังการผลิต การจัดสรรพื้นที่โกดังสินค้าให้สามารถเก็บสินค้าได้เพิ่มขึ้น โดยความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดความคุ้มค่านำไปสู่การเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานและสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืน (Kitenga & Thuo, 2014) จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร (Managerial Information Reliability)

ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร หมายถึง คุณภาพเนื้อหาของข้อมูลบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีความถูกต้อง แม่นยำ เชื่อถือได้ ทันเวลา เกี่ยวข้อง และครบถ้วน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพการตัดสินใจส่งผลให้บรรลุเป้าหมายตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ (Al-Mamary, Shamsuddin, & Aziati, 2014) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีความสำคัญต่อการวางแผน และเป็นเครื่องมือที่สำคัญต่อการตัดสินใจ (Robkob, 2019; Sakthachak & Sukwattanasinitt, 2019) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินเพื่อให้กิจการนำไปสู่ผลลัพธ์ที่ดีที่สุดในการเพิ่มคุณภาพการดำเนินงาน (Teru, 2017) หากไม่มีการใช้ข้อมูลบัญชีบริหารที่น่าเชื่อถือ การตัดสินใจในการดำเนินงานก็อาจมีข้อผิดพลาดสูงขึ้น เนื่องจากคุณภาพการดำเนินงานจำเป็นต้องอาศัยความ

น่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร ซึ่งจะช่วยให้การตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุดส่งผลให้เกิดคุณภาพการดำเนินงานที่ดียิ่งขึ้น (Socea, 2012) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารเป็นความสามารถเชิงพลวัตที่เกิดจากความพยายามใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงาน หากผู้บริหารเผชิญกับสถานการณ์ที่แตกต่างกันออกไปและยากต่อการควบคุม แต่การมีข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในเวลาที่เหมาะสม ย่อมทำให้การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเชิงพลวัตมีความเที่ยงตรง ซึ่งจะช่วยให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันและสามารถปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงได้อย่างดี จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 2 ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน

คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ (Cost-Benefit Quality)

คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ เป็นวิธีการที่บริษัทสามารถกำหนดขอบเขตการใช้ทรัพยากรสำหรับกิจกรรมเพื่อป้องกันคุณภาพไม่ดี เกิดจากการประเมินคุณภาพของผลิตภัณฑ์หรือบริการด้วยการวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์โดยใช้เทคนิคต่าง ๆ เพื่อเปรียบเทียบต้นทุนทั้งหมดที่คาดหวังของแต่ละตัวเลือกกับผลประโยชน์ที่คาดหวังทั้งหมด (Uckelmann, 2012; Sherman, Siebers, Menachof, & Aickelin, 2016) เช่น การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน อัตราผลตอบแทนภายใน มูลค่าปัจจุบันสุทธิ ระยะเวลาคืนทุน เป็นต้น ต้นทุนเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับสร้างผลิตภัณฑ์และบริการที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลตอบแทนหรือผลประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับ (Gimzauskiene & Valanciene, 2009) การควบคุมคุณภาพต้นทุนให้ต่ำแต่ยังคงซึ่งคุณภาพตามมาตรฐานหรือสูงกว่า จะช่วยเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและสร้างผลประโยชน์ตามเป้าหมาย ส่งผลให้ได้รับกำไรตามเป้าหมาย (Banker & Johnston, 2014) บริษัทมักเลือกการลงทุนโดยคาดหวังจะได้ผลกำไรสูงสุดภายใต้ข้อจำกัดด้านงบประมาณ แต่สภาพแวดล้อมในปัจจุบันยากต่อการควบคุมทำให้บริษัทเผชิญกับความเสี่ยงในการลงทุน มักเกิดความคลาดเคลื่อนในการประมาณต้นทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งโครงการขนาดใหญ่ที่ใช้เงินจำนวนมากจำเป็นต้องหาวิธีการประเมินที่หลากหลายก่อนตัดสินใจลงทุน เพื่อให้เกิดความมั่นใจถึงผลประโยชน์ที่ได้รับว่าสอดคล้องกับเป้าหมายที่วางไว้ ดังนั้นการวางแผนคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์จะส่งผลโดยตรงต่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานที่ดีขึ้นในอนาคต (Ditkaew, 2018) ทฤษฎีความสามารถเชิงพลวัต อธิบายถึงความพยายามของบริษัทในการวางแผนและประเมินโครงการก่อนตัดสินใจลงทุนโดยใช้เครื่องมือของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ เช่น การวิเคราะห์โครงการลงทุน การวิเคราะห์จุดคุ้มทุน ระยะเวลาคืนทุน อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน เป็นต้น เป็นความสามารถเชิงพลวัตที่กิจการนำมาใช้ในการเพิ่มคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์เป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง นำไปสู่การเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานอย่างยั่งยืน จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 3 คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน

กลยุทธ์การเป็นผู้นำ (Mastering Strategic Management)

กลยุทธ์การเป็นผู้นำ หมายถึง ความสามารถในการใช้กลยุทธ์เพื่อบริหารงานให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ ประกอบด้วย การประเมินผล การติดตาม ปรับปรุงและการพัฒนากระบวนการผลิต การตรวจสอบภายใน Six Sigma Balanced Scorecard และทฤษฎีข้อจำกัด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์และบรรลุเป้าหมายการดำเนินงานที่ดี (Misankova & Kocisova, 2014) โดยกิจการพยายามรักษาระดับการแข่งขันให้เป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์ตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา กลยุทธ์การเป็นผู้นำซึ่งมีความสำคัญมากสำหรับกิจการขนาดใหญ่ เนื่องจากลักษณะของการดำเนินงานที่ซับซ้อน (Kamilah, 2017) ซึ่งกลยุทธ์เกิดจากฝ่ายบริหารระดับสูงและถ่ายทอดไปสู่ผู้ปฏิบัติให้เกิดความเข้าใจภายใต้เป้าหมายเพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น (Rizan, Balfas, & Purwohedi, 2019) อย่างไรก็ตาม กลยุทธ์ที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้ไม่สามารถนำมาใช้กับทุกสถานการณ์ได้ ดังนั้นความสามารถเชิงพลวัตจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ฝ่ายบริหารต้องแสวงหากกลยุทธ์หลากหลายรูปแบบมาปรับใช้ให้เหมาะสมตามสถานการณ์ เพื่อเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานและเป้าหมายด้านประสิทธิภาพที่ดีที่สุด (Misankova & Kocisova, 2014; Kamilah, 2017) จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

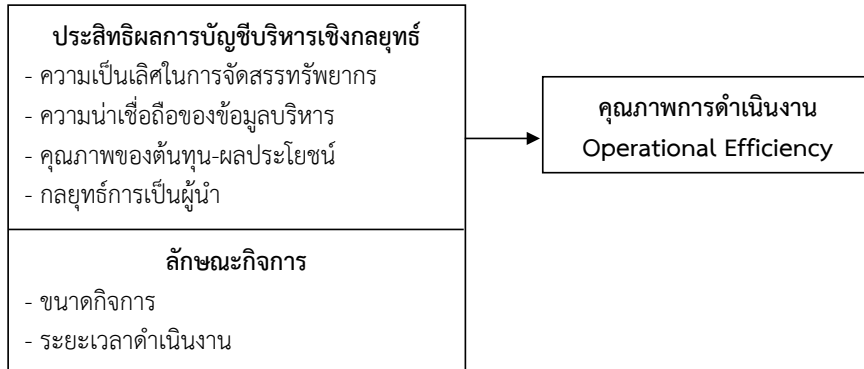
สมมติฐานที่ 4 กลยุทธ์การเป็นผู้นำมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน

ลักษณะกิจการ (Firm Characteristics)

ลักษณะกิจการเป็นตัวบ่งชี้ถึงคุณภาพการดำเนินงาน ได้แก่ ระยะเวลาดำเนินงาน ซึ่งแสดงถึงการดำเนินงานเป็นระยะเวลานานมีประสบการณ์ที่สูง อีกทั้งมีการเรียนรู้ในการพัฒนาคุณภาพการดำเนินงานได้ดีกว่ากิจการที่อยู่ในช่วงเริ่มต้นทำธุรกิจ (Coad, Holm, Krafft, & Quattraro, 2018) ระยะเวลาดำเนินงานที่มั่นคงและยาวนานแสดงถึงประสิทธิภาพการดำเนินงานและความอยู่รอดในด้านต่าง ๆ เช่น การลงทุนใหม่ การเรียนรู้ และการพัฒนา (Pervan, Pervan, & Curak, 2017) เนื่องจากกิจการที่สามารถดำรงอยู่ได้นานแสดงถึงความอยู่รอดและการปรับตัวต่อสภาพแวดล้อมได้เป็นอย่างดี กิจการที่ไม่ประสบความสำเร็จในการดำเนินงานมักมีระยะเวลาการดำเนินงานสั้นกว่ากิจการที่ดำเนินงานมาอย่างยาวนาน และขนาดกิจการที่วัดจากสินทรัพย์รวม (Kisavi & Suleiman, 2015) แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการบริหารต้นทุนให้ต่ำซึ่งได้รับประโยชน์จากการประหยัดต่อขนาดนั่นเอง (Rahman & Mohamed, 2006) เนื่องจากมีอำนาจในการต่อรองการซื้อวัตถุดิบปริมาณมากในราคาถูก อีกทั้งยังมีเครื่องจักรที่มีประสิทธิภาพและกำลังการผลิตที่มากกว่ากิจการขนาดเล็ก สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าขนาดกิจการมีส่วนสำคัญต่อคุณภาพการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม งานวิจัยในอดีตพบว่า ระยะเวลาดำเนินงาน (Egbunike & Okerekeoti, 2018) ขนาดกิจการ (Malik, 2011) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการดำเนินงานของกิจการ จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานที่ 5 ขนาดกิจการมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน

สมมติฐานที่ 6 ระยะเวลาดำเนินงานมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจ และบริษัทขนาดใหญ่มีอิทธิพลต่อการนำบัญชีบริหารกลยุทธ์มาใช้บริหารให้เกิดประสิทธิภาพมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก (Drury & Tayles, 2005) ผู้วิจัยได้ตัดกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินและธุรกิจบริการ เนื่องจากกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินมีโครงสร้างและแนวปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างจากอุตสาหกรรมอื่น (Hellstrom, 2006) และกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจบริการมีการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์อย่างจำกัด (Nimtrakoon, 2009) ดังนั้น ประชากรมีจำนวน 538 บริษัท (The Stock Exchange of Thailand, 2019)

การเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากประชากรทั้งหมด โดยแบบสอบถามถูกส่งคืนจำนวน 9 ฉบับ แบบสอบถามส่งสำเร็จ จำนวน 529 ฉบับ และได้รับการตอบกลับ จำนวน 124 ฉบับ แบบสอบถามไม่สมบูรณ์ จำนวน 6 ฉบับ และแบบสอบถามที่มีค่าผิดปกติ (Outlier) จำนวน 1 ฉบับ ดังนั้นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์มีจำนวน 117 ฉบับ โดยมีอัตราการตอบกลับร้อยละ 22.31 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar, and Day (2001) ได้กล่าวว่า อัตราการตอบกลับในงานวิจัยด้านสังคมศาสตร์อย่างน้อยร้อยละ 20 ถือว่าเป็นจำนวนที่ยอมรับได้ในการเป็นตัวแทนที่ดีเพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม โดยใช้แบบสอบถามแบบสำรวจรายการ (Check List)

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามแบบสำรวจรายการ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำนวน 4 ปัจจัย คือ 1) ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร 2) ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร 3) คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ และ 4) กลยุทธ์การเป็นผู้นำ จำนวน 18 ข้อ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) กำหนดตามวิธี Likert Scale แบ่งระดับการวัดเป็น 5 ระดับ

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการดำเนินงาน จำนวน 5 ข้อ พัฒนาจาก Ndolo (2015); Jane et al. (2018) ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า กำหนดตามวิธี Likert Scale แบ่งระดับการวัดเป็น 5 ระดับ

ส่วนที่ 5 ข้อคิดเห็น ปัญหา และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นคำถามปลายเปิด

การตรวจสอบเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นมาพิจารณาและตรวจสอบเนื้อหาและความเหมาะสมของภาษาที่ปรับปรุงตามคำแนะนำจากที่ปรึกษา และเสนอให้ผู้ทรงคุณวุฒิด้านการบัญชีและการวิจัย จำนวน 5 ท่าน เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาด้วยค่าดัชนีความสอดคล้อง (Index of Item Object Congruence: IOC) ของคำถามแต่ละข้อ หลังจากปรับปรุงตามคำแนะนำผู้ทรงคุณวุฒิแล้ว มีค่า IOC มากกว่า 0.5 ซึ่งถือว่าข้อคำถามมีความเที่ยงตรงและครอบคลุมวัตถุประสงค์ คำนียามการวิจัย และการวัดค่าตัวแปร

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้มีจำนวน 7 ตัวแปร ประกอบด้วย ตัวแปรอิสระ 6 ตัวแปร ซึ่งแสดงถึงประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ คือ ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ และกลยุทธ์การเป็นผู้นำ และลักษณะกิจการ ประกอบด้วย ขนาดกิจการ และระยะเวลาดำเนินงาน การศึกษามีตัวแปรตาม 1 ตัวแปร คือ คุณภาพการดำเนินงาน การวัดค่าตัวแปรและชื่อย่อของตัวแปรที่ใช้ ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การวัดค่าตัวแปร

ตัวแปร	ชื่อย่อ	การวัดค่า
ตัวแปรตาม		
คุณภาพการดำเนินงาน	OPQ	กระบวนการส่งมอบผลิตภัณฑ์และบริการให้กับลูกค้าได้ทันเวลาเพื่อเพิ่มความพึงพอใจและผลการดำเนินงานต่อลูกค้า ประกอบด้วย การปรับปรุง ส่งมอบสินค้าทันเวลา การพัฒนาและความยืดหยุ่นในการดำเนินงาน เพื่อให้บรรลุเป้าหมายการดำเนินงาน

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ตัวแปร	ชื่อย่อ	การวัดค่า
ตัวแปรอิสระ		
ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร	RAE	ความสามารถของกิจการในการวิเคราะห์จัดสรรและใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพในแต่ละกิจกรรม และการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อบรรลุเป้าหมายของกิจการ ประกอบด้วย คน เทคโนโลยี เครื่องจักร อุปกรณ์ สถานที่ เวลา และเงิน
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร	MIR	คุณภาพของเนื้อหาข้อมูลการบัญชี เพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้ ทันเวลา ความเกี่ยวข้อง และครบถ้วน เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายอย่างสม่าเสมอและมีประสิทธิภาพ
คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์	CBQ	วิธีการที่ช่วยให้กิจการสามารถกำหนดขอบเขตที่จะใช้ทรัพยากรเพื่อป้องกันคุณภาพที่ไม่ดี ประเมินคุณภาพของผลิตภัณฑ์หรือบริการของกิจการ และวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์โดยใช้เทคนิคต่าง ๆ เพื่อเปรียบเทียบต้นทุนที่คาดว่าจะได้รับทั้งหมดของแต่ละทางเลือกด้วย ผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับทั้งหมด
กลยุทธ์การเป็นผู้นำ	MSM	ความสามารถในการดำเนินกลยุทธ์เพื่อดำเนินการตามแผนและกลยุทธ์ ประกอบด้วย การประเมินและติดตาม การปรับปรุงและพัฒนาการ ตรวจสอบภายใน Six Sigma Balanced Scorecard และทฤษฎีข้อจำกัด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์และบรรลุผลสำเร็จสูงสุดตามเป้าหมายและประสิทธิภาพของกิจการ
ลักษณะกิจการ		
ขนาดกิจการ	FIS	ตัวแปรหุ่น โดย 0 = สินทรัพย์รวมของบริษัท 100 ล้าน 1 = สินทรัพย์รวมมากกว่า 100 ล้าน
ระยะเวลาดำเนินงาน	FIA	ตัวแปรหุ่น โดย 0 = ระยะเวลาดำเนินงานน้อยกว่า 15 ปี 1 = ระยะเวลาดำเนินงานมากกว่า 15 ปี

การหาความเชื่อมั่น (Reliability) โดยนำแบบสอบถามไปทดลอง (Try Out) โดยตรงจากผู้บริหารบริษัท จำนวน 30 ชุด เพื่อเป็นการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ โดยค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ ทดสอบด้วยการใช้ค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบาค (Cronbarch's Alpha) ผลการทดสอบพบว่า ค่าความเชื่อมั่นของตัวแปรมีค่าอยู่ระหว่าง 0.773 - 0.956 มากกว่า 0.70 สอดคล้องกับ Hair, Black,

Babin, and Anderson (2014) กล่าวว่า เครื่องมือมีความเที่ยงตรงและน่าเชื่อถือเป็นที่ยอมรับได้ อีกทั้งการตรวจสอบน้ำหนักองค์ประกอบได้ถูกนำมาใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของข้อคำถามตามรายการในแบบสอบถาม โดยนำมาใช้เพื่อลดจำนวนข้อคำถามที่มีความสัมพันธ์กันให้มีจำนวนน้อยลง สำหรับงานวิจัยนี้ ค่า Factor Loading อยู่ระหว่าง 0.490 - 0.931 พบว่า มีค่าสูงกว่า 0.40 สอดคล้องกับ Hair et al. (2014) ถือว่ายอมรับได้ ดังแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ผลการทดสอบความเที่ยงตรงและที่น่าเชื่อถือของตัวแปร

ตัวแปร	Factor Loadings	Alpha Coefficient
ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร (RAE)	0.679 - 0.809	0.790
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร (MIR)	0.736 - 0.931	0.956
คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ (CBQ)	0.624 - 0.808	0.773
กลยุทธ์การเป็นผู้นำ (MSM)	0.490 - 0.784	0.857
คุณภาพการดำเนินงาน (OPQ)	0.520 - 0.871	0.896

การวิเคราะห์ข้อมูล

วิเคราะห์ข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างโดยพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient) ค่า Factor Loading ค่า Tolerance และ VIF สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ด้วยวิธี Enter โดยเขียนตัวแบบสมการถดถอยเชิงพหุได้ ดังนี้

$$OPQ = \beta_0 + \beta_1 RAE + \beta_2 MIR + \beta_3 CBQ + \beta_4 MSM + \beta_5 FIS + \beta_6 FIA + \varepsilon$$

โดยที่ RAE = Resource Allocation Excellence (ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร)
MIR = Managerial Information Reliability (ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร)
CBQ = Cost-Benefit Quality (คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์)
MSM = Mastering Strategic Management (กลยุทธ์การเป็นผู้นำ)
OPQ = Operational Quality (คุณภาพการดำเนินงาน)
FIS = Firm Size (ขนาดกิจการ)
FIA = Firm Age (ระยะเวลาดำเนินงาน)

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 117 คน สามารถจำแนกได้ ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง 94 คน (ร้อยละ 80.30) มีอายุมากกว่า

45 ปี จำนวน 40 คน (ร้อยละ 34.20) จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 62 คน (ร้อยละ 53.00) ประสบการณ์ในการทำงานทางด้านบัญชีมากกว่า 15 ปี จำนวน 71 คน (ร้อยละ 60.70) รายได้เฉลี่ยต่อเดือนน้อยกว่า 100,000 บาท จำนวน 54 คน (ร้อยละ 46.20) ดำรงตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชี 67 คน (ร้อยละ 57.30)

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถจำแนกได้ ดังนี้ ประเภทกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เป็นกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 51 บริษัท (ร้อยละ 43.60) ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจมากกว่า 15 ปี จำนวน 101 บริษัท (ร้อยละ 86.30) สินทรัพย์รวมของบริษัท ต่ำกว่า 10,000,000,000 บาท จำนวน 64 บริษัท (ร้อยละ 54.70) และจำนวนพนักงานของกิจการน้อยกว่า 500 คน จำนวน 52 บริษัท (ร้อยละ 44.40)

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน พบว่า ตัวแปรอิสระส่วนใหญ่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม มีค่าระหว่าง 0.190 - 0.599 โดยประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ และกลยุทธ์การเป็นผู้นำ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการดำเนินงาน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 และลักษณะกิจการ ประกอบด้วย ระยะเวลาดำเนินงาน และขนาดกิจการมีความสัมพันธ์อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติกับตัวแปรตาม อย่างไรก็ตาม ตัวแปรทุกตัวมีค่าความสัมพันธ์ต่ำกว่า 0.80 สอดคล้องกับ Hair et al. (2014) กล่าวว่าตัวแปรที่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ต่ำกว่า 0.80 ไม่มีความสัมพันธ์กันระหว่างตัวแปร (Multicollinearity) สามารถนำไปทดสอบการถดถอยแบบพหุคูณได้ ดังปรากฏในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน

Variables	RAE	MIR	CBQ	MSM	FIS	FIA	OPQ
RAE	1.000						
MIR	0.354**	1.000					
CBQ	0.414**	0.599**	1.000				
MSM	0.354**	0.395**	0.524**	1.000			
FIS	-0.008	0.082	-0.054	0.062	1.000		
FIA	0.233*	0.089	0.190*	0.087	0.314**	1.000	
OPQ	0.438**	0.473**	0.474**	0.452**	0.078	0.010	1.000

*p<0.05, **p<0.01

การตรวจสอบภาวะร่วมเส้นตรงพหุเพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์กันระหว่างตัวแปรอิสระ ซึ่งส่งผลต่อการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ ทำให้ผลการวิเคราะห์มีความคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง โดยใช้ค่าสถิติ 2 ตัว คือ Tolerance ควรมีค่าน้อยกว่า 1 และ ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ควรมีค่าน้อยกว่า 10 ซึ่งจะไม่เกิดปัญหาว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กัน (Hair et al., 2014) ผลการทดสอบ พบว่า ค่า Tolerance มีค่าระหว่าง 0.847 - 0.998 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.1 ส่วนค่า VIF มีค่าระหว่าง 1.002 - 1.181 ไม่เกิน 10 จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันระหว่างตัวแปรในการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ ดังปรากฏในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ค่า Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF)

ตัวแปร	Tolerance	VIF
ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร (RAE)	0.946	1.057
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร (MIR)	0.993	1.007
คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ (CBQ)	0.998	1.002
กลยุทธ์การเป็นผู้นำ (MSM)	0.989	1.011
ขนาดกิจการ (FIS)	0.847	1.181
ระยะเวลาดำเนินงาน (FIA)	0.893	1.120

ผลการทดสอบสมมติฐานด้วยการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณในการศึกษาอิทธิพลของประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) มีค่าเท่ากับ 0.408 แสดงว่าตัวแปรอิสระสามารถพยากรณ์ตัวแปรตามได้ร้อยละ 40.80 ผลการวิเคราะห์ทางสถิติเพื่อทดสอบสมมติฐาน พบว่า ประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ด้านความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย เท่ากับ 0.196 ด้านความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร มีค่าเท่ากับ 0.376 ด้านคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ มีค่าเท่ากับ 0.152 และด้านกลยุทธ์การเป็นผู้นำ มีค่าเท่ากับ 0.492 มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า สอดคล้องกับสมมติฐานที่ 1 - 4 นอกจากนี้ ลักษณะกิจการ ด้านขนาดกิจการ มีค่าเท่ากับ 0.024 และด้านระยะเวลาดำเนินงาน มีค่าเท่ากับ -0.080 ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน ดังนั้นผลการวิจัยข้างต้นสามารถเขียนสมการพยากรณ์ได้ ดังนี้

$$OPQ = 0.076 + 0.196RAE + 0.376MIR + 0.152CBQ + 0.492MSM$$

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเพื่อพยากรณ์ประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประสิทธิผล การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์	คุณภาพการดำเนินงาน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (Constant)	0.076	0.194	0.395	0.694
ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากร (RAE)	0.196	0.073	2.677	0.009**
ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหาร (MIR)	0.376	0.071	5.264	0.000**
คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ (CBQ)	0.152	0.071	2.128	0.036*
กลยุทธ์การเป็นผู้นำ (MSM)	0.492	0.073	6.777	0.000**
ขนาดกิจการ (FIS)	0.024	0.155	0.155	0.877
ระยะเวลาดำเนินงาน (FIA)	-0.080	0.219	-0.366	0.715
$R^2 = 0.439$, Adjusted $R^2 = 0.408$, F-statistics = 14.326, p-value = 0.000				

*p<.05, **p<.01

สรุปและอภิปรายผล

ผลการวิจัยเรื่อง อิทธิพลของประสิทธิผลการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อธิบายผลตามสมมติฐาน ดังนี้

1. ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ด้านความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรมีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน ทั้งนี้เพราะกิจการขนาดใหญ่ที่มีทรัพยากรมากกว่ากิจการขนาดเล็ก มักให้ความสำคัญกับการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เกิดความคุ้มค่าสูงสุดด้วยการวิเคราะห์อัตราส่วนประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ (Efficiency Ratio) และเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานในอดีตที่ผ่านมา และเปรียบเทียบกับในอุตสาหกรรมเดียวกันถึงการใช้ทรัพยากรด้านต่าง ๆ ให้เกิดความคุ้มค่าสูงสุดเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่านำไปสู่การเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานที่สูงขึ้น สอดคล้องกับ Chen and Hsu (2010) กล่าวว่า ความเป็นเลิศในการจัดสรรทรัพยากรด้วยการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับอัตราส่วนประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรที่เหนือกว่าคู่แข่ง ซึ่งแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของคุณภาพการดำเนินงาน บริษัทจำเป็นต้องวิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อมูลในอดีตและปัจจุบัน เพื่อวางแผนในอนาคต อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงการจัดสรรทรัพยากรอาจเห็นผลช้า เช่น การปรับเปลี่ยนรูปแบบการจัดสรรทรัพยากรจะส่งผลต่อคุณภาพการดำเนินงานของกิจการในปีถัดไป นอกจากนี้ความสามารถในการจัดการทรัพยากรเป็นกุญแจสำคัญสำหรับกิจการในการวางแผนการใช้งาน

ทรัพยากรที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อคุณภาพการดำเนินงานและบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Canovas, Taha, Lloret, & Tomas, 2018)

2. ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ด้านความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน ทั้งนี้เพราะผู้บริหารระดับสูงจำเป็นต้องใช้ข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือในการบริหารงานต่อการตัดสินใจ การวางแผน ควบคุมการดำเนินงาน หากข้อมูลมีความน่าเชื่อถือส่งผลให้เกิดคุณภาพการดำเนินงานที่ดีขึ้น สอดคล้องกับ Kim and Narasimhan (2002) กล่าวว่า ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานร่วมกันทั้งภายในและภายนอกบริษัท เพื่อนำไปใช้ในการบริหารเชิงกลยุทธ์ให้เกิดคุณภาพการดำเนินงาน นอกจากนี้ Hwang, Chang, Chen, and Wu (2008) กล่าวว่า ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารมีความสำคัญต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในเวลาที่ยากัด แตกต่างจากความน่าเชื่อถือของข้อมูลบัญชีการเงินซึ่งมีความล่าช้าต่อการใช้งาน เนื่องจากต้องจัดทำตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและยากต่อการตีความนำไปใช้ประโยชน์ของฝ่ายบริหาร นอกจากนี้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลบริหารจะนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่จำเป็นและไม่มีรูปแบบที่แน่นอน มุ่งเน้นให้ผู้ผู้ใช้เข้าใจได้ง่ายและกระชับ สามารถนำไปใช้พัฒนาคุณภาพการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น

3. ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ด้านคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์มีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่มีการลงทุนอย่างมหาศาลจำเป็นต้องใช้เครื่องมือบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าในการลงทุนรวมถึงการควบคุมติดตามให้ต้นทุนเป็นไปตามเป้าหมายและได้รับผลประโยชน์ตามแผนที่วางด้วยการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน ระยะเวลาคืนทุน มูลค่าปัจจุบัน เป็นต้น นำไปสู่คุณภาพการดำเนินงานให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ สอดคล้องกับการศึกษาเชิงประจักษ์ของ York and Miree (2004) กล่าวว่า คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์จะช่วยเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานด้วยการประเมินและวิเคราะห์คุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ให้เป็นไปตามความต้องการ นอกจากนี้ Gimzauskiene and Valanciene (2009) ระบุถึงคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์ว่าเป็นหนึ่งในประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญเพื่อให้บริษัทบรรลุความสำเร็จด้านคุณภาพการดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าคุณภาพของต้นทุน-ผลประโยชน์เป็นสิ่งจำเป็นที่บริษัทควรวางแผน ควบคุม และติดตามอย่างต่อเนื่องเพื่อนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของคุณภาพการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมาย

4. ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ด้านกลยุทธ์การเป็นผู้นำมีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า กลยุทธ์การเป็นผู้นำมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม ภายใต้สภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรง กิจการขนาดใหญ่จำเป็นต้องรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดและแสวงหาช่องทางการจำหน่ายเพิ่มขึ้น เพื่อให้สามารถตอบสนองต่อความต้องการของ

ลูกค้าและคู่แข่งได้ บริษัทจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์ให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ เพื่อยกระดับการดำเนินงานให้สูงหรือดีกว่ามาตรฐานที่วางไว้ รวมถึงขั้นตอนการทำงานให้เกิดความคล่องตัวและรวดเร็วยิ่งขึ้น นำไปสู่การเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานที่โดดเด่นกว่าคู่แข่งด้วยการส่งมอบผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีคุณภาพและรวดเร็ว สร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า สอดคล้องกับ Makanga and Paul (2017) กล่าวว่า กลยุทธ์การเป็นผู้นำใช้ในการปรับปรุงการวางแผน ควบคุม และติดตาม กิจกรรมเชิงกลยุทธ์ภายในบริษัทเพื่อให้ผลิตภัณฑ์หรือบริการให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ลูกค้าคาดหวังไว้ได้ภายใต้คุณภาพการดำเนินงานของบริษัท

5. ลักษณะกิจการ คือ ขนาดกิจการ และระยะเวลาดำเนินงาน ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการดำเนินงาน แสดงให้เห็นว่าขนาดกิจการที่ใหญ่ขึ้น และระยะเวลาในการดำเนินงานที่ยาวนานขึ้น ไม่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพในการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาดำเนินงานของกิจการที่ยาวนานยังเป็นปัจจัยสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการรักษาระดับผลกำไรได้อย่างต่อเนื่อง และการพัฒนาด้านคุณภาพการดำเนินงานที่มากขึ้น (Coad et al., 2018) นอกจากนี้ขนาดกิจการเป็นปัจจัยกำหนดความสำเร็จต่อคุณภาพการดำเนินงานของกิจการด้วยการประหยัดจากการดำเนินการผลิตในจำนวนที่มากทำให้ต้นทุนต่ำ (Kouser, Awan, Gule, & Shahzad, 2011)

การศึกษาอิทธิพลของประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารให้ความสำคัญกับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์โดยมุ่งเน้นไปยังประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อปรับปรุงโครงสร้างการทำงานให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มคุณภาพการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น เพื่อให้สามารถอยู่รอดในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

ข้อเสนอแนะ

1. การวิจัยครั้งนี้เป็นวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้แบบสอบถามในการศึกษา การศึกษาครั้งต่อไปควรศึกษาเพิ่มเติมปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลต่อประสิทธิภาพการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เพื่อนำไปสู่การค้นหาแนวทางในการพัฒนาการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ภายในบริษัทให้ดียิ่งขึ้น

2. ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้เก็บจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนั้นการวิจัยครั้งต่อไปอาจเก็บข้อมูลจากธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรืออาจทำการเปรียบเทียบระหว่างธุรกิจขนาดใหญ่และธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อให้ทราบถึงระดับความคิดเห็นระหว่างสองกลุ่มได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบพระคุณ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่มอบทุนวิจัย ตลอดจนกลุ่มตัวอย่างทุกท่านที่ให้ความร่วมมือตอบแบบสอบถาม คณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้ผู้เขียน และคอยสนับสนุนผลักดันในทุกเรื่องเพื่อให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าประสงค์

เอกสารอ้างอิง

- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research* (7th ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Ahmed, K. (2017). The implementation of management accounting practices and its relationship with performance in small and medium enterprises. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Al-Mamary, Y. H., Shamsuddin A., & Aziati, N. (2014). Factors affecting successful adoption of management information systems in organizations towards enhancing organizational performance. *American Journal of Systems and Software*, 2(5), 121-126.
- Banker, R., & Johnston, H. H. (2014). Strategic management accounting and control. *Strategic Management Accounting Handbook*, 5(5), 1-15.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management and Data Systems*, 112(3), 484-501.
- Canovas, A., Taha, M., Lloret, J., & Tomas, J. (2018). Smart resource allocation for improving QoE in IP multimedia subsystems. *Journal of Network and Computer Applications*, 104(1), 107-116.
- Chen, H., & Hsu, C. (2010). Internationalization, resource allocation and firm performance. *Industrial Marketing Management*, 39(7), 1103-1110.
- Coad, A., Holm, J. R., Krafft, J., & Quatraro, F. (2018). Firm age and performance. *Journal of Evolutionary Economics*, 28(1), 1-14.
- Ditkaew, K. (2018). The effects of cost management quality on the effectiveness of internal control and reliable decision-making: Evidence from Thai industrial firms. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 211(1), 60-69.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting* (8th ed.). Andover, Hampshire: Cengage Learning.
- Drury, C., & Tayles M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37(2), 47-84.

- Egbunike, C. F., & Okerekeoti, C. U. (2018). Macroeconomic factors, firm characteristics and financial performance. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 142-168.
- Gimzauskiene, E., & Valanciene, L. (2009). Performance measurement system in the context of economics changes. *Economics & Management*, 14(1), 33-42.
- Gnawali A. (2017). Management accounting systems & organizational performance of Nepalese commercial banks. *The Journal of Nepalese Business Studies*, 10(1), 8-19.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Hellstrom, K. (2006). The value relevance of financial accounting information in a transition economy: The case of the Czech Republic. *European Accounting Review*, 15(3), 325-349.
- Hwang, H. G., Chang, I. C., Chen, F. J., & Wu, S. Y. (2008). Investigation of the application of KMS for diseases classifications: A study in a Taiwanese hospital. *Expert Systems with Applications*, 34(1), 725-733.
- Jane, K. W., Aosa, E., Zachary, B. A., & Njihia, J. (2018). Intervening role of operational efficiency on the relationship between business process outsourcing and performance of oil and gas distribution firms in Kenya. *Journal of Finance and Accounting*, 2(1), 1-18.
- Kamilah, A. (2017). The implementation of management accounting practices and its relationship with performance in small and medium enterprises. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Kaneko, P. (2017). Combination of strategic management accounting implementation organizational culture, and human resource accounting capabilities on sustainable competitive advantage: Literature review on Thai traditional puppetry businesses. *International Journal of Interdisciplinary Research*, 6(1), 67-78.
- Kim, S. W., & Narasimhan, R. (2002). Information system utilization in supply chain integration efforts. *International Journal of Production Research*, 40(18), 4585-4609.
- Kisavi, M. R., & Suleiman, M. M. (2015). Financial leverage and performance of listed firms in a frontier market: Panel evidence from Kenya. *European Scientific Journal*, 11(7), 534-550.
- Kitenga, G., & Thuo, K. J. (2014). Theoretical underpinnings of dynamic capabilities. *European Journal of Business and Social Sciences*, 3(9), 181-190.
- Kouser, R., Awan, A., Gule, R., & Shahzad, F. A. (2011). Firm size, leverage and profitability: Overriding impact of accounting information system. *Business & Management Review*, 1(10), 58-64.

- Kumar, A., & Shafali, N. (2011). Strategic cost management – suggested framework for 21st century. *Journal of Business and Retail Management Research*, 5(2), 118-130.
- Lerro, A., & Schiuma, G. (2013). Intellectual capital assessment practices: Overview and managerial implications. *Journal of Intellectual Capital*, 14(3), 352-359.
- Makanga, R. O., & Paul, S. N. (2017). Influence of strategic management practices on performance of Kenya power and lighting company ltd, Nairobi county, Kenya. *The Strategic Journal of Business & Change Management*, 4(4), 289-306.
- Malik, H. (2011). Determinants of insurance companies' profitability: An analysis of insurance sector of Pakistan. *Academic Research International*, 1(3), 315-321.
- Misankova, M., & Kocisova, K. (2014). Strategic implementation as a part of strategic management. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 110, 861-870.
- Ndolo, P. S. (2015). *Impact of liquidity and solvency on financial performance of firms listed at the Nairobi securities exchange* (Master's thesis). University of Nairobi, Nairobi.
- Nimtrakoon, S. (2009). *Organization strategy, management techniques and management accounting practices: Contingency research in Thailand* (Doctoral dissertation). University of Hull, East Riding of Yorkshire.
- Ojha, S. K. (2015). Operational excellence for sustainability of Nepalese industries. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 189, 458-464.
- Olusegun, M. (2016). Management perceptions of the role of strategic management accounting techniques in decision making: A survey of Nigerian petroleum marketing. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(8), 1-10.
- Otley, D. (2001). Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33(3), 243-261.
- Pervan, M., Pervan, I., & Curak, M. (2017). The influence of age on firm performance: Evidence from the croatian food industry. *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics*, 2017(1), 1-9.
- Rahman, R. A., & Mohamed, A. F. H. (2006). Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 783-804.
- Rizan, M., Balfas, F., & Purwohedi, U. (2019). The influence of strategic orientation, organizational innovation capabilities and strategic planning on the performance of technology-based firms. *Academy of Strategic Management Journal*, 18(3), 1-11.
- Robkob, A. (2019). Audit trust and sustainability: An empirical investigation of tax auditors in Thailand. *Hatyai Academic Journal*, 17(1), 1-16. [in Thai]

- Sakthachak, K., & Sukwattanasinitt, K. (2019). Factors affecting working efficiency of digital accountants working in Thai government offices. *Hatyai Academic Journal*, 17(1), 17-31. [in Thai]
- Sherman, G., Siebers, P. O., Menachof, D., & Aickelin, U. (2016). *Decision making in service industries: A practical approach*. Boca Raton: CRC Press.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26-29.
- Socea, A. D. (2012). Managerial decision-making and financial accounting information. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 58, 47-55.
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
- Teru, S. P. (2017). A review of the impact of accounting information system for effective internal control on firm performance. *Indian Journal of Finance and Banking*, 1(2), 52-59.
- The Stock Exchange of Thailand. (2019). *List of companies/securities*. Retrieved from <https://www.set.or.th/en/company/companylist.html> [in Thai]
- Uckelmann, D. (2012). Quantifying the value of RFID and the EPC global architecture framework in logistics. Heidelberg: Springer Science & Business Media.
- Wudhikarn, R. (2016). An efficient resource allocation in strategic management using a novel hybrid method. *Management Decision*, 54(7), 1702-1731.
- York, K. M., & Miree, C. E. (2004). Causation or co-variation: An empirical re-examination of the link between TQM & financial performance. *Journal of Operations Management*, 22(3), 291-311.