

กลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ

กริศค์ชาก์ ชดช้อย¹ จิตาภรณ์ สีนจรรณศักดิ์²

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ โดยใช้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ ของ Fiedler (1967) และแนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ของ Akdoğan and Cingöz (2012) กล่าวว่า ธุรกิจต้องยอมรับต่อการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น และปรับตัวให้ทันต่อเปลี่ยนแปลงตามสถานการณ์นั้น ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดถึงการเติบโตและการอยู่รอดขององค์กรได้

ผลการวิเคราะห์ พบว่า กลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ ประกอบด้วย (1) สถานการณ์จะกำหนดรูปแบบของการบริหารจัดการ (2) การเลือกใช้รูปแบบการบริหารจัดการที่เหมาะสมกับสถานการณ์ และ (3) การวางแผนกลยุทธ์ส่งผลต่อการค้นพบโอกาสใหม่ทางธุรกิจ และรับรู้ถึงความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น โดยรูปแบบของการบริหารจัดการจะมีการเริ่มต้นจากการวางแผนและจบลงที่การควบคุม ย้อนนำมาซึ่งความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจ นั้นหมายถึงประสิทธิภาพกิจการ

คำสำคัญ: การบริหารเชิงสถานการณ์; การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์; คุณลักษณะผู้บริหาร; ประสิทธิภาพกิจการ
ประเภทบทความ: บทความวิชาการ

¹ หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม
2410/2 ถนนพหลโยธิน เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900, ประเทศไทย

ผู้รับผิดชอบบทความ อีเมล: pritcha.c@rmutsv.ac.th

² คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Management Accounting Strategies with Business Efficiency

Pritcha Chodchoy¹ Titaporn Sincharoonsak²

Abstract

This academic article aims to study management accounting strategies with business efficiency. Using the Contingency Theory by Fiedler (1967) and the Situational management concept of Akdoğan and Cingöz (2012) stated that businesses must accept changes in circumstances and adapt to those changes. However, changes in circumstances determine the growth and survival of an organization.

Findings are as follows: Management accounting strategies with business efficiency, together with (1) The situation determines the style of management. (2) Choosing a management style that is appropriate to the situation. (3) Strategic planning affects the discovery of new business opportunities and awareness of upcoming risks. The management style starts with planning and ends with control, which brings competitive advantages to the business. That means business efficiency.

Keywords: Perceived Environmental Uncertainty; Strategic Cost Management; CEO Characteristics; Business Efficiency

Type of Article: Academic Article

¹ Doctor of Philosophy Program in Accountancy, Sripatum University
2410/2 Phaholyothin Road, Chatuchak, Bangkok 10900, Thailand
Corresponding Author Email: pritcha.c@rmutsv.ac.th

² School of Accountancy, Sripatum University

บทนำ

ในสถานการณ์ของโลกที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วรูปแบบของสังคมโลกที่ไร้พรมแดน และการแข่งขันทางเศรษฐกิจสูง อีกทั้งแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 13 ให้ความสำคัญต่อการเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ ดังนี้ (1) การนำเทคโนโลยีและนวัตกรรมมาใช้ในกระบวนการผลิตและการบริหารจัดการ เช่น Internet of Things (IoT) และปัญญาประดิษฐ์ (AI) (2) การใช้พลังงานทดแทน และการประหยัดพลังงาน เช่น พลังงานแสงอาทิตย์ พลังงานลม และพลังงานชีวมวล และการประหยัดพลังงานผ่านการใช้เทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพสูงและการปรับปรุงระบบบริหารจัดการพลังงานจะช่วยลดค่าใช้จ่ายในระยะยาว (3) การพัฒนาทักษะและความรู้ของแรงงาน การส่งเสริมการศึกษาต่อเนื่องและการฝึกอบรมที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ ๆ จะช่วยให้แรงงานมีความพร้อมในการรับมือกับการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงกระบวนการทำงานให้มีประสิทธิภาพ (4) การทำงานแบบยืดหยุ่นและการจัดการเวลางาน เช่น การทำงานจากที่บ้าน (remote work) และการใช้เครื่องมือดิจิทัลในการสื่อสารและประสานงาน ล้วนเป็นการช่วยลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ และเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานทั้งสิ้น (5) การสร้างเครือข่ายความร่วมมือระหว่างภาคส่วนต่าง ๆ เพื่อแบ่งปันทรัพยากร ความรู้ และเทคโนโลยี จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานและลดต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา และ (6) การพัฒนาระบบโลจิสติกส์และโครงสร้างพื้นฐาน เช่น การปรับปรุงเส้นทางคมนาคมและการใช้เทคโนโลยีในการบริหารจัดการการขนส่ง จะช่วยลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจและเพิ่มประสิทธิภาพในการขนส่งสินค้าและบริการ (Office of the National Economic and Social Development Council, 2017) ในการดำเนินธุรกิจทุกประเภท หัวใจหลักสำคัญในท้ายที่สุดคือ การบรรลุตามเป้าหมายที่ธุรกิจได้วางไว้ ซึ่งการบรรลุตามเป้าหมายดังกล่าวนี้หมายถึงประสิทธิภาพของธุรกิจ ทั้งนี้ ภายใต้สถานการณ์ปัจจุบันที่มีความผันผวนและมีความอ่อนไหวทางกระแสเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม โครงสร้างขององค์กรที่มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นย่อมส่งผลกระทบต่อรูปแบบและวิธีการในการบริหารจัดการองค์กร ความซับซ้อนและยุ่งยากที่เพิ่มมากขึ้นนี้ล้วนส่งผลกระทบต่อความอยู่รอดของบริษัท บริษัทต้องพยายามหากลยุทธ์วิธีต่าง ๆ เพื่อให้บริษัทสามารถเดินต่อไปได้ ธุรกิจจำเป็นต้องมีการบริหารจัดการที่มีความครอบคลุมในทุก ๆ มิติ ประกอบด้วย มิติด้านลูกค้า ภายในองค์กร นวัตกรรมและการเรียนรู้ และการเงิน มิติดังกล่าวย่อมนำมาซึ่งประสิทธิภาพของธุรกิจ หลักสำคัญในการบริหารให้องค์กรเกิดประสิทธิภาพส่วนหนึ่งคือ ผู้นำ หรือผู้บริหารที่มีความรู้ความสามารถ ซึ่งเป็นผู้กำหนดทิศทางในการนำพาองค์กรภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา และ Abernethy, Bouwens, and Van Lent (2010) กล่าวว่า พฤติกรรมความเป็นผู้นำย่อมขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมเป็นไปในทิศทางเดียวกันตามทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ ทั้งนี้ Onali, Galiakhmetova, Molyneux, and Torluccio (2016) พบว่าระดับของความเป็นผู้นำและอำนาจของผู้บริหารส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำงานและผลการดำเนินงาน โดย Ahn, Mortara, and Minshall (2013) กล่าวว่า บุคลิกภาพ ประสบการณ์ และค่านิยมของผู้บริหารระดับสูง ส่งผลกระทบต่อสถานการณ์ที่เผชิญและการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง โดย Hambrick and Mason (1984) ระบุว่า องค์ประกอบของคุณลักษณะของผู้บริหารระดับสูง เช่น เพศ อายุ ระยะเวลาในการบริหาร การศึกษา และประสบการณ์ทำงาน ทั้งนี้ การบริหารเชิงสถานการณ์เป็นการรับมือกับความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้ การรับรู้ความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมมีความสัมพันธ์กับข้อมูลการบัญชี (Chong & Chong, 1997) ซึ่ง Gordon and Narayanan (1984) พบว่า การรับรู้สิ่งแวดล้อม

มีความสัมพันธ์ข้อมูลภายนอกที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญและเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคต ข้อมูลทางบัญชีที่มีการบริหารจัดการโดยต้นทุนมีความสำคัญในบริษัทขนาดใหญ่และความอยู่รอดของบริษัทขนาดเล็กเช่นกัน โดย Cadez and Guilding (2008) พบว่า การการบริหารเชิงสถานการณ์สามารถลดขั้นตอนในการตัดสินใจ ผู้บริหารสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารงานได้ภายใต้สถานการณ์ที่ซับซ้อน กลยุทธ์หนึ่งที่สำคัญของบริษัทขนาดใหญ่ คือ วิธีการคิดต้นทุน ซึ่งผู้บริหารจำเป็นต้องมีความเข้าใจภาพรวมของธุรกิจเพื่อใช้วางแผนงานของการดำเนินกิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้นได้ และเป็นเครื่องมือในการควบคุมขั้นตอนการปฏิบัติ ลดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่าออกไปเพื่อสร้างผลกำไรให้ได้ตามเป้าหมาย

ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่องกลยุทธ์การบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ เพื่อเป็นองค์ความรู้ในการวิจัยแก่ผู้ที่สนใจได้นำไปศึกษาต่อไป

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การศึกษากลยุทธ์การบัญชีบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ ผู้ศึกษาได้สังเคราะห์ประสิทธิภาพกิจการ (business efficiency) มีรายละเอียด ดังนี้

ความหมายของประสิทธิภาพกิจการ

Emerson (1913) กล่าวว่า เป็นการจัดสรรทรัพยากรเพื่อลดความสูญเปล่า มุ่งให้ความสำคัญในโครงสร้างและเป้าหมายขององค์การ (organization's structure and its goals) โดยมีรูปแบบการทำงาน ที่เหมาะสมสามารถลดกระบวนการขั้นตอนในการทำงานและค่าใช้จ่ายที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ลงได้

Peterson and Plowman (1953) กล่าวว่า ประสิทธิภาพกิจการอาจไม่สะท้อนมาในรูปแบบของตัวเลข แต่สามารถสะท้อนออกมาในรูปแบบของการตัดสินใจที่มีคุณภาพ มีความถูกต้อง ทันต่อเวลา และต้นทุนน้อยที่สุด ภายใต้สถานการณ์และข้อกฏเกณฑ์ข้อบังคับของกฎหมาย

Certo (2000) กล่าวว่า เป็นการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดความสิ้นเปลืองน้อยที่สุด โดยที่องค์กรสามารถดำเนินงานได้บรรลุเป้าหมายตามที่วางไว้และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งเป็นการสะท้อนถึงประสิทธิภาพองค์กร

ดังนั้น ประสิทธิภาพกิจการ จึงเป็นการบริหารจัดการสรรทรัพยากรให้มีความสอดคล้องตามวิสัยทัศน์ นโยบายขององค์กรได้อย่างทันทั่วทั้งที่เหมาะสมตามสถานการณ์ ส่งผลองค์กรสามารถดำเนินงานได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้โดยเกิดประสิทธิภาพสูงสุด

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1. ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (contingency theory) หรือทฤษฎีอุปติการณ เป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับสภาพข้อเท็จจริงด้วยการเลือกทางออกที่จะไปสู่การแก้ปัญหาในเชิงการบริหารถือว่าไม่มีวิธีใดที่ดีที่สุด หากแต่สถานการณ์ต่างหากที่จะเป็นตัวกำหนดว่าควรจะใช้การบริหารรูปแบบใดที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นเพื่อให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด ผู้บริหารจะต้องพยายามวิเคราะห์สถานการณ์ให้ดีที่สุดเป็นการผสมผสานแนวคิดที่มุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมขององค์กร (Fiedler, 1967)

2. ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholders theory) บริษัทจะต้องมีความรับผิดชอบต่อผลกระทบที่เกิดขึ้นกับกลุ่มของผู้มีส่วนได้เสียและคำนึงถึงประโยชน์สูงสุดในการตอบสนองความต้องการแก่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย

แนวความคิดนี้นับได้ว่าเป็นการออกแบบนโยบายการบริหารจัดการของบริษัท เพื่อให้กลุ่มของผู้มีส่วนได้เสียได้รับผลกระทบที่เป็นประโยชน์อันเกิดจากการกำหนดนโยบายของบริษัท ส่งผลให้บริษัทมีผลการดำเนินงานที่เติบโตขึ้น ซึ่งถือเป็นความชอบธรรมที่กลุ่มผู้ที่มีส่วนได้เสียของบริษัทควรจะได้รับ (Freeman, 1984, pp. 87-97) ทั้งนี้ Carroll and Shabana (2010) กล่าวว่า ผู้มีส่วนได้เสีย คือ บุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่ส่งผลกระทบจากการตัดสินใจในการกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์ รวมถึงการเลือกใช้วิธีในการบริหาร เพื่อเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่บริษัท

3. ทฤษฎีตัวแทน (agency theory) ซึ่ง Jensen and Meckling (1976, pp. 305-360) กล่าวว่า เป็นการเกิดมาจากการกำกับดูแลกิจการ โดยเป็นการตอบสนองความต้องการตามกลุ่มของผู้มีส่วนได้เสียได้อย่างครอบคลุมภายใต้สถานการณ์ที่มีความผันผวนตลอดเวลาในการจะนำมาซึ่งประสิทธิภาพของกิจการได้อย่างยั่งยืน ซึ่งเป็นการอธิบายถึงความขัดแย้งทางด้านผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการซึ่งหมายถึงผู้ถือหุ้นกับฝ่ายจัดการที่เข้ามาทำหน้าที่ในการบริหารจัดการองค์กร โดยที่ฝ่ายจัดการจะสร้างประโยชน์ให้กับตัวเองโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบที่จะตามมาจากการกระทำว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเจ้าของกิจการหรือไม่ก็ตาม

4. การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management)

4.1 ความหมายของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ คือ วิธีการทางบัญชีในส่วนของการคำนวณกำไรขั้นต้นของผลิตภัณฑ์ และการปันส่วนต้นทุนให้มีความเหมาะสมที่สุดตามส่วนงาน กลยุทธ์การคิดต้นทุนช่วยให้ข้อมูลทางบัญชีมีความถูกต้อง ครบถ้วน ทันต่อเวลา ในสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยมีความเชื่อมโยงเข้าถึงในกระบวนการต่าง ๆ ของบริษัทได้ชัดเจน อันส่งผลต่อประสิทธิภาพของบริษัท (Rof, 2012) กลยุทธ์การคิดต้นทุนที่มุ่งเน้นในส่วนของการกระบวนการกิจกรรมให้สามารถสะท้อนโครงสร้างของต้นทุนได้ชัดเจนขึ้นแม้ว่าจะมีค่าใช้จ่ายในการผลิตเพิ่มสูงขึ้นก็ตาม โดย Cooper and Slagmulder (2000) กล่าวว่า กลยุทธ์การคิดต้นทุนตามกิจกรรมมีความแม่นยำน่าเชื่อถือกว่าวิธีการคิดต้นทุนแบบเดิม ทั้งนี้ กลยุทธ์การคิดต้นทุนมีความครอบคลุมถึงวิธีการคิดต้นทุนเป้าหมาย และต้นทุนไคเซ็น การคิดต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถช่วยให้ต้นทุนสามารถระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลสำคัญในการสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเพื่อพัฒนากลยุทธ์การดำเนินทางธุรกิจให้มีประสิทธิภาพและเกิดผลกำไรสูงสุด โดย Ahmeti, Sahiti, and Ahmeti (2013) กล่าวว่า การคิดต้นทุนเป้าหมาย เป็นการกำหนดต้นทุนเพื่อช่วยกำหนดขอบเขตการดำเนินงานในมุมมองของลูกค้าเป็นแนวทางของโอกาสในการลดต้นทุนให้ถึงเป้าหมายที่กำหนด เพื่อสร้างเป็นนโยบายในการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐานให้แก่พนักงานทุกคนในการพัฒนางานเพิ่มขีดความสามารถให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำนึงถึงความต้องการของลูกค้าเป็นหลัก ต้นทุนเป้าหมายสามารถสร้างความได้เปรียบทางธุรกิจในเชิงรุก ในขณะที่ Ahmad and Mohamed Zabri (2015) พบผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ทางบัญชีของบริษัทโดยมีความเกี่ยวข้องกับการวิธีการปฏิบัติในการบริหารจัดการข้อมูลทางบัญชี ทั้งนี้ Netnim (2017) พบว่า ไคเซ็นสามารถปรับปรุงกระบวนการในการบริหารสินค้าคงคลังของบัญชีคุมและบัญชีคลัง และภายใต้สถานการณ์ที่ซับซ้อนไคเซ็นสามารถช่วยลดระยะเวลาการทำงานและข้อผิดพลาดในการทำเอกสารได้

4.2 พัฒนาการของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เดิมการบริหารต้นทุนเน้นการควบคุมต้นทุนผ่านการลดค่าใช้จ่ายและการปรับปรุงกระบวนการผลิตให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น การใช้ข้อมูลในการตัดสินใจส่วนใหญ่มาจากการบันทึกบัญชีและรายงานทางการเงินแบบพื้นฐาน การประเมินผลการดำเนินงานมักจะมุ่งเน้นที่

ผลประกอบการในระยะสั้นและการลดค่าใช้จ่ายเป็นหลัก เมื่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลง และเทคโนโลยีเข้ามามีบทบาทสำคัญในการดำเนินธุรกิจ ปัจจุบันการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เน้นการใช้เทคโนโลยีและข้อมูลเชิงลึกในการวางแผนและตัดสินใจโดยการนำเทคโนโลยีดิจิทัล เช่น Internet of Things (IoT) ปัญญาประดิษฐ์ (AI) และการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (big data) มาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานและลดต้นทุน เทคนิคการวิเคราะห์ต่าง ๆ เช่น การวิเคราะห์การสร้างมูลค่า (value chain analysis) การวิเคราะห์ต้นทุนตามกิจกรรม (activity-based costing) และการวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (cost-volume-profit analysis) ถูกนำมาใช้ในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เพื่อประเมินและปรับปรุงกระบวนการทางธุรกิจให้มีประสิทธิภาพ สามารถตอบสนองต่อความต้องการของตลาด นอกจากนั้นยังรวมถึงการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร การปรับปรุงกระบวนการทางธุรกิจเพื่อลดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า เช่น การลดการสูญเสีย (waste reduction) การเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต (production efficiency) และการปรับปรุงกระบวนการทำงาน (process improvement) เพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันได้ในตลาดที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว และสร้างความยั่งยืนให้แก่องค์กร

4.3 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ข้อมูลด้านการบัญชีต้นทุนมีบทบาทสำคัญต่อการบริหารมากผ่านกระบวนการ ดังนี้ (1) การควบคุม เป็นการประเมินผลงานที่ปฏิบัติให้เป็นไปตามเป้าหมาย (2) การวางแผนกำไรและตัดสินใจด้านต้นทุนสามารถนำมาใช้ประโยชน์ในด้านการวางแผนกำไรและตัดสินใจ (3) การเพิ่มประสิทธิภาพสามารถทำได้โดยการวัดผลการดำเนินงานตามความรับผิดชอบของแต่ละกิจกรรมได้ และ (4) การจัดทำประมาณจำเป็นจะต้องอาศัยข้อมูลด้านบัญชี ซึ่งแสดงถึงผลงานในอดีตที่ผ่านมา รวมทั้งการพยากรณ์ในอนาคตเพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารการเงินด้านต่าง ๆ ให้อยู่ในแผนงบประมาณที่กำหนด ระบบบัญชีต้นทุนช่วยให้ระบุถึงต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ ขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่าออกไปได้ (Boons, 1998)

5. ประสิทธิภาพกิจการ (business efficiency)

5.1 ความหมายของประสิทธิภาพกิจการ หมายถึง ความสามารถในการทำงานให้บรรลุเป้าหมายที่บริษัทกำหนดไว้ สามารถสะท้อนออกมาได้ในรูปแบบของประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร ตลอดจนความสำเร็จทางการตลาดของตัวสินค้าที่นำมาซึ่งความได้เปรียบในการแข่งขันทางการตลาดผ่านมูลค่าชื่อเสียงกิจการ โดย Mitchell and Reid (2000) พบว่า แม่บทของการวัดผลการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมในทุกมิติ สามารถนำมาใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานของธุรกิจที่มีประสิทธิภาพได้อย่างครอบคลุม คือ Balanced Scorecard (BSC) โดย BSC เป็นกลยุทธ์ที่มีความครอบคลุมใน 4 มิติ คือ (1) มิติลูกค้า (2) มิติภายในองค์กร (3) มิติการเงิน และ (4) มิตินวัตกรรมและการเรียนรู้ ฉะนั้น BSC สามารถช่วยให้ผู้บริหารสร้างประสิทธิภาพให้เกิดขึ้นกับกิจการ (business efficiency) ได้พร้อมกันในทุกมิติ

5.2 พัฒนาการของประสิทธิภาพกิจการ โดยกลางทศวรรษ 1980 มีการแนะนำแนวทางวิธีการจัดการบัญชีรูปแบบใหม่ที่มีความทันสมัยมากยิ่งขึ้นและมีการเพิ่มความเข้มข้นเชิงกลยุทธ์ที่ชัดเจน (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) ในขณะที่บริษัทมีรูปแบบการปฏิบัติตามวิธีพื้นฐานโดยทั่วไปที่มุ่งเน้นในส่วนข้อมูลทางการเงินโดยมิได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินจนเกิดแนวทางในการปฏิบัติที่ทันสมัยมีความครอบคลุมถึงข้อมูลทั้ง 2 ส่วนดังกล่าว โดยการรวบรวมข้อมูลจากภายในและภายนอกบริษัททั้งในอดีตและอนาคตในการบริหารจัดการข้อมูลทางบัญชีที่ทันต่อเวลาด้วยการบริหารภายใต้สถานการณ์ที่มีความเหมาะสมเพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพขององค์กร ส่งผลให้การบริหารเชิงสถานการณ์มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการและเทคนิค

ในรูปแบบใหม่ ตลอดจนวิธีการคำนวณเพื่อให้สามารถสะท้อนถึงผลกำไรได้อย่างเหมาะสมตามสถานการณ์นั้น ภายใต้แรงกดดันจากผู้มีส่วนได้เสียที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการเลือกใช้รูปแบบการบริหารเพื่อให้บริษัทมีผลกำไรที่ดีและเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทั้งยังสามารถจัดการความซับซ้อนของระบบของธุรกิจในยุคสมัยใหม่ให้มีความเหมาะสมและเกิดประโยชน์ต่อองค์กร (Abdel-Maksoud, Abdallah, & Youssef, 2012)

5.3 แนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาการประสิทธิภาพกิจการ จึงเป็นการประยุกต์รูปแบบในการบริหารองค์กรโดยมีสถานการณ์เข้ามาเป็นตัวกำหนดในการขับเคลื่อนองค์กรด้วยการนำข้อมูลบัญชีในส่วนที่มีใช้ด้านการเงินมาบูรณาการร่วมกับด้านการเงินภายใต้เงื่อนไขของต้นทุนที่ลดต่ำลงและคุณภาพผลิตภัณฑ์ที่เพิ่มขึ้น เพื่อให้สามารถสะท้อนมูลค่าในผลกำไรขององค์กรได้อย่างแท้จริง

6. คุณลักษณะผู้บริหาร (executive characteristics)

คุณลักษณะผู้บริหาร คือ ลักษณะเฉพาะของตัวบุคคลที่แสดงออกโดยรับรู้ได้ ซึ่งประกอบด้วย (1) ระดับการศึกษา (2) ระยะเวลาดำรงตำแหน่งผู้บริหาร (3) ประสบการณ์การทำงาน และ (4) รูปแบบการบริหารงาน ซึ่ง Stogdill (1974, pp. 17-23) กล่าวว่า ลักษณะของผู้นำประกอบด้วย การมีรูปร่าง ภาพลักษณ์ที่เหมาะสม และมารยาทที่ดี การศึกษา มีความเฉลียวฉลาด ความรอบรู้ มีเหตุผล และวิสัยทัศน์การตัดสินใจที่เหมาะสมทันต่อสถานการณ์ ความกระตือรือร้น กล้าแสดงออก ทักษะคติที่โดดเด่น มีความมุ่งมั่น ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การสนับสนุนผู้ใต้บังคับบัญชา มีมนุษยสัมพันธ์ และการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ (Ahn et al., 2013)

คุณลักษณะผู้บริหาร เป็นหัวใจหลักสำคัญต่อการบริหารจัดการองค์กรเพื่อให้ประสบความสำเร็จภายใต้ความผันผวนของสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป Hunger and Wheelen (2003) กล่าวว่า ผู้บริหารจะเป็นผู้กำหนดกลยุทธ์และทำการตัดสินใจในการบริหารจัดการองค์กรในการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าหรือเพื่อสร้างประสิทธิภาพในระยะยาวให้แก่บริษัทนั้นย่อมขึ้นอยู่กับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมภายนอกที่ส่งผลต่อการกำหนดรูปแบบการบริหารจัดการองค์กรในการนำไปใช้ในการดำเนินงาน การควบคุม การประเมินผลโดยประสิทธิภาพทางการบริหารที่สะท้อนถึงการมีรายได้ที่เพิ่มสูงขึ้นจากการบริหารจัดการต้นทุนที่ลดต่ำลง ย่อมนำมาซึ่งประสิทธิภาพกิจการในเชิงประจักษ์ และความรู้และประสบการณ์ของผู้บริหารมีบทบาทสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพองค์กร ทั้งนี้ อายุในการดำรงตำแหน่งงานที่ผ่านมาเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการเลือกใช้รูปแบบการบริหารงานเพื่อให้องค์กรประสบผลสำเร็จสามารถอยู่รอดต่อไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะทำการวิเคราะห์สถานการณ์ภายในและภายนอกของบริษัท เพื่อพัฒนาและปรับปรุงการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพโดยกระบวนการจัดการทรัพยากรขององค์กรเพื่อให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้

7. การบริหารเชิงสถานการณ์ (situational management)

7.1 ความหมายของการบริหารเชิงสถานการณ์ คือ วิธีการบริหารจัดการที่มีความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ประกอบด้วย สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกของบริษัท ทั้งนี้ ความไม่แน่นอนในส่วนของลูกค้า คู่ค้า คู่แข่ง และซัพพลายเออร์ ซึ่งเป็นสิ่งแวดล้อมภายนอกที่ธุรกิจไม่สามารถควบคุมได้ซึ่งมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของกิจการ (Govindarajan, 1984) โดยสิ่งแวดล้อมภายในที่บริษัทสามารถควบคุมได้ประกอบด้วย (1) ความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมองค์กร (Farjoun, 2002) การวางแผนการดำเนินงานเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดเป้าหมายของบริษัทเพื่อปรับตัวให้มีความสอดคล้องกับสิ่งที่จะต้องเผชิญเป็นการนำไปสู่การดำเนินงานตามเป้าหมายที่วางไว้ในระยะยาว การวางแผนการดำเนินงานช่วยสร้างความได้เปรียบเหนือคู่แข่ง

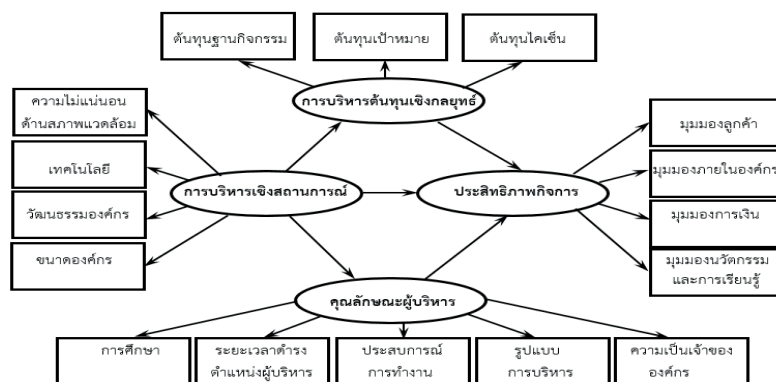
บริษัทที่มีการวางแผนการดำเนินงานจะสามารถทำกำไรและประสบความสำเร็จที่สูงกว่าบริษัทที่ไม่มีการวางแผน (2) เทคโนโลยีช่วยสร้างความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ที่เหนือคู่แข่ง (3) วัฒนธรรมองค์กร และ (4) ขนาดองค์กร

7.2 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารเชิงสถานการณ์ Akdoğan and Cingöz (2012) กล่าวว่า องค์กรต้องยอมรับกับการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นและต้องทำการปรับตัว เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมจะเป็นตัวกำหนดความสำเร็จและความอยู่รอดขององค์กร แม้กระทั่งสิ่งแวดล้อมในองค์กรยังมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา องค์กรต้องเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงจากการแข่งขันทางธุรกิจที่รุนแรงมากขึ้น เกิดความความเสี่ยงและแรงกดดันให้ธุรกิจไม่สามารถดำเนินงานได้บรรลุเป้าหมายตามที่วางไว้ได้

จากทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ของ Fiedler (1967) และแนวคิดการบริหารเชิงสถานการณ์ของ Akdoğan and Cingöz (2012) กล่าวว่า ไม่มีวิธีการบริหารใดที่ดีที่สุดสำหรับทุกสถานการณ์ แต่สถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการบริหารที่เหมาะสม ผู้บริหารจะต้องวิเคราะห์สถานการณ์เพื่อปรับกลยุทธ์การดำเนินงานให้สอดคล้องกับสิ่งแวดล้อม โดยการให้ความสำคัญต่อผลกระทบของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่ง Jensen and Meckling (1976) อธิบายถึงทฤษฎีตัวแทนว่า “ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของกิจการและฝ่ายจัดการซึ่งการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะช่วยลดความขัดแย้งนี้ได้ เพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรมีประสิทธิภาพได้อย่างยั่งยืน” (Boons, 1998) ซึ่งการใช้การ SCM เป็นสิ่งสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรผ่านการควบคุมต้นทุนและการวางแผนกำไรที่เหมาะสม ผู้บริหารต้องสามารถวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและนอกองค์กรเพื่อวางกลยุทธ์ที่เหมาะสม (Hunger & Wheelen, 2003) โดย Mitchell and Reid (2000) ใช้แนวคิด Balanced Scorecard (BSC) ในการวัดประสิทธิภาพกิจการ (business efficiency) ที่มีความครอบคลุมในทุกมิติ ประกอบด้วย มิติลูกค้า มิติภายในองค์กร มิติการเงิน และมิตินวัตกรรมและการเรียนรู้ โดย BSC จะช่วยให้ผู้บริหารปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานได้อย่างครอบคลุม จึงเป็นที่มาของการรวบรวมการวิเคราะห์ของกลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ

กรอบในการวิเคราะห์

ผู้ศึกษาเลือกใช้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (contingency theory) ของ Fiedler (1967) กลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ ดังแสดงในภาพ 1



ภาพ 1 กรอบในการวิเคราะห์

ผลการวิเคราะห์

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (contingency theory) หรือทฤษฎีปฏิบัติการณ์ ถือเป็นทฤษฎีการบริหารที่ขึ้นอยู่กับสภาพข้อเท็จจริงด้วยแนวคิดในการเลือกทางออกที่นำไปสู่การแก้ปัญหาทางการบริหาร ความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมหรือสถานการณ์จะเป็นตัวกำหนดการตัดสินใจและรูปแบบการบริหารที่เหมาะสมในการตอบสนองต่อสถานการณ์ทางเชิงการบริหารจัดการองค์กรในเชิงธุรกิจภายใต้สิ่งแวดล้อมภายในที่องค์กรสามารถควบคุมได้และมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของกิจการ โดยมีองค์ประกอบคือ (1) ความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อม (2) เทคโนโลยี ซึ่งเป็นสิ่งที่บริษัทนำมาใช้เพื่อปรับปรุงความสามารถในการผลิตให้มีความพิเศษมากยิ่งขึ้น (3) วัฒนธรรมองค์กร และ (4) ขนาดองค์กร ซึ่งขนาดขององค์กรที่เหมาะสมช่วยให้ธุรกิจประสบความสำเร็จในการสร้างกำไรได้ (Farjoun, 2002)

Chong and Chong (1997) พบว่า การรับรู้ความไม่แน่นอนด้านสภาพแวดล้อมมีความสัมพันธ์กับข้อมูลการบัญชี ซึ่ง Gordon and Narayanan (1984) พบว่า การรับรู้สิ่งแวดล้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับข้อมูลภายนอกที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอนาคต ตรงกันข้ามกับการบัญชีแบบดั้งเดิมที่เป็นข้อมูลภายในและเกี่ยวกับการเงินโดยเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ในอดีต และพิจารณาถึงความเชื่อมโยงของบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ภายใต้สถานการณ์ที่ซับซ้อนผ่านวิธีการคิดต้นทุนตามกิจกรรม ซึ่งผู้บริหารจะต้องมีความเข้าใจภาพรวมของธุรกิจ สามารถวางแผนงานของการดำเนินกิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้นได้ รวมถึงใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมขั้นตอนการปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจว่าสินค้าที่ผลิตนั้นสามารถสร้างกำไรได้ตามเป้าหมายที่วางไว้ บัญชีต้นทุนตามกิจกรรมสามารถระบุถึงต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ถือเป็นทางเลือกในการเพิ่มประสิทธิภาพทางการผลิตให้แก่ผู้บริหาร (Boons, 1998) และมีส่วนช่วยในการวางแผนกิจกรรมสำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ เป็นการควบคุมการปฏิบัติการในการสร้างกำไรจากสินค้าให้ได้ตามเป้าหมาย ทั้งนี้ ราคาของสินค้าจะถูกกำหนดโดย “ราคาขายที่สามารถแข่งขันได้” ต้นทุนเป้าหมายจึงเป็นเครื่องมือในการลดต้นทุนสามารถลดแรงกดดันของตลาดสู่การแสวงหาความร่วมมือสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าได้ และช่วยกำหนดขอบเขต การดำเนินงานที่จำเป็นตามความต้องการของลูกค้าซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นภายใต้การแข่งขันทางธุรกิจอย่างรุนแรง (Ahmeti et al., 2013) และการคิดต้นทุนโคเซ็น เป็นหลักของการบริหารการจัดการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ด้วยวิธีการมีส่วนร่วมของทุกคนในองค์กรเพื่อปรับปรุงวิธีการทำงานให้มีประสิทธิภาพที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยโคเซ็นสามารถปรับปรุงกระบวนการในการบริหารสินค้าคงคลังในส่วนของบัญชีคุมและบัญชีคลัง (Netnim, 2017) สามารถลดระยะเวลาการทำงานและข้อผิดพลาดด้านเอกสารได้ ภายใต้เทคนิคการคิดต้นทุนที่ซับซ้อน ในสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งเป็นการบริหารจัดการข้อมูลทางบัญชีในส่วนของกลยุทธ์ทางบัญชี เช่นเดียวกับ Ahmad and Mohamed Zabri (2015) พบผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ทางบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพของบริษัท

Cadez and Guilding (2008) พบว่า การการบริหารเชิงสถานการณ์เป็นเครื่องมือที่ดีในการลดขั้นตอนการตัดสินใจที่สามารถช่วยให้ผู้บริหารระดับสูงปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารงานได้ ภายใต้สถานการณ์ของสภาพแวดล้อมที่ไม่แน่นอน ซึ่งตามทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (contingency theory) ปัจจัยหลักในการบริหารให้องค์กรเกิดประสิทธิภาพส่วนหนึ่งคือผู้บริหาร หรือผู้นำที่มีความรู้ความสามารถ ซึ่งผู้นำเป็นผู้กำหนดทิศทางในการนำพาองค์กรภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง ฉะนั้นผู้นำขององค์กรจึงถือเป็นหัวใจหลักสำคัญในขับเคลื่อนองค์กร โดย Abernethy et al. (2010) กล่าวว่า บทบาทของการเป็นผู้นำขององค์กรส่งผลต่อการ

กำหนดรูปแบบองค์กร ทั้งนี้ พฤติกรรมความเป็นผู้นำย่อมขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ตามทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ ทั้งนี้ ในทางกลับกันสถานการณ์ที่เผชิญส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง สอดคล้องกับทฤษฎีผู้นำระดับสูง (upper-echelon theory) ซึ่ง Hambrick and Mason (1984) ภาพลักษณ์ขององค์กรคือภาพสะท้อนของผู้บริหารระดับสูง ทฤษฎีนี้แสดงให้เห็นถึงหัวหน้างานระดับสูงมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลลัพธ์ที่เขาเลือก ซึ่งส่งผลกระทบต่อรูปแบบลักษณะการจัดการองค์การความเป็นเจ้าของของผู้บริหารได้รับการยอมรับถึงแหล่งอำนาจที่ดีทั้งในทางทฤษฎีและทางปฏิบัติ (Onali et al., 2016) ทฤษฎีตัวแทน เป็นการอธิบายถึงความขัดแย้งด้านผลประโยชน์ระหว่างเจ้าของกิจการซึ่งหมายถึงผู้ถือหุ้นกับฝ่ายจัดการที่เข้ามาทำหน้าที่ในการบริหารจัดการองค์การซึ่งหมายถึงผู้บริหาร โดยที่ฝ่ายจัดการจะสร้างประโยชน์ให้กับตัวเองโดยไม่คำนึงถึงผลที่จะตามมาจากการกระทำว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเจ้าของกิจการหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ อำนาจของผู้บริหารย่อมส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำงานของกิจการและหากผู้บริหารเป็นเจ้าของบริษัทย่อมส่งผลดีต่อผลประโยชน์ของบริษัทเช่นกัน ทั้งนี้ Limbach, Schmid, and Scholz (2016) พบความสัมพันธ์เชิงอ้อมระหว่างอำนาจของผู้บริหารกับมูลค่าของบริษัทในเชิงลบซึ่งไม่สอดคล้องกับการศึกษาก่อนหน้านี้ ทั้งนี้ เนื่องจากความแตกต่างในบริบทวัฒนธรรม ขนบธรรมเนียม และการปฏิบัติ ตลอดจนลักษณะของการเป็นเจ้าของของผู้บริหารในแต่ละอุตสาหกรรม ในขณะที่กระบวนการตัดสินใจเลือกใช้วิธีการการบริหารจัดการธุรกิจล้วนได้รับอิทธิพลสูงจากผู้บริหารระดับสูงสุด

Gordon and Miller (1976) กล่าวว่า ภายใต้การบริหารเชิงสถานการณ์ที่มีสภาวะของความไม่แน่นอนด้านสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้น องค์กรจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลในส่วนของการทางการเงินและที่ไม่ใช่ทางการเงินร่วมกับกลยุทธ์ในการบริหารจัดการ ทั้งนี้ Govindarajan (1984) กล่าวว่า ความไม่แน่นอนด้านสิ่งแวดล้อมเป็นปัจจัยที่อาจส่งผลในการเลือกรูปแบบการประเมินประสิทธิภาพขององค์กร ทั้งนี้ Mitchell and Reid (2000) พบว่า BSC เป็นเครื่องมือที่สามารถนำมาใช้เป็นในการจัดการความซับซ้อนของธุรกิจร่วมสมัยได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ Kaplan and Norton (1996) พบว่า BSC เป็นกลยุทธ์ที่มีความครอบคลุมในมุมมอง 4 ด้าน ซึ่งประกอบด้วย ด้านลูกค้า ด้านภายในองค์กร ด้านการเงิน และด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ BSC จึงเป็นเครื่องมือสนับสนุนให้ผู้บริหารเปลี่ยนแปลงวิสัยทัศน์และกลยุทธ์ไปสู่ตัววัดผลการปฏิบัติงานที่มีความสอดคล้องกันสามารถสะท้อนผลการปฏิบัติงานในทุกด้านในเวลาเดียวกัน ฉะนั้นเพื่อความอยู่รอดของบริษัทภายใต้สถานการณ์ที่มีการปรับเปลี่ยนในยุคปัจจุบัน เจ้าของธุรกิจหรือผู้บริหารจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่ถูกต้อง และทันเวลา ซึ่ง Nandan (2010) พบว่า บริษัทขนาดใหญ่ได้ตระหนักถึงความจำเป็นและให้ความสำคัญยอมรับในประสิทธิภาพของการจัดข้อมูลทางบัญชี ทั้งนี้ มีการนำการบริหารเชิงสถานการณ์มากับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเช่นกัน

บทสรุป

ภายใต้สถานการณ์และข้อกฎหมายข้อบังคับของกฎหมาย ธุรกิจที่มีประสิทธิภาพสูงคือ ธุรกิจที่สามารถผลิตสินค้าหรือบริการได้ในปริมาณและคุณภาพที่กำหนดในเวลาที่เหมาะสมโดยเกิดต้นทุนน้อยที่สุด (Peterson & Plowman, 1953) โดยมีการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดความสิ้นเปลืองน้อยที่สุด บรรลุเป้าหมายตามที่วางไว้ ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่องค์กรเหล่านี้เป็นการสะท้อนถึงประสิทธิภาพขององค์กร (Certo, 2000)

ผู้ศึกษาขอเสนอมุมมองขององค์ประกอบสำคัญของประสิทธิภาพกิจการในการดำเนินธุรกิจมีองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ด้าน คือ (1) ค่าใช้จ่าย (2) เวลา และ (3) คุณภาพ โดยปัจจัยด้านค่าใช้จ่ายสามารถสะท้อนถึงรูปแบบการทำงานที่มีประสิทธิภาพ คือ ด้านค่าใช้จ่าย มุ่งพิจารณาในส่วนของคุณค่าของการใช้จ่ายในการดำเนินงานให้อยู่ภายในงบประมาณที่กำหนด และหากบริษัทสามารถประหยัดได้มากกว่าที่กำหนดย่อมสะท้อนถึงการทำงานที่มีประสิทธิภาพที่สูงขึ้น ด้านเวลาจะพิจารณาจากการทำงานสำเร็จภายในเวลาที่กำหนดไว้ หากสำเร็จเร็วกว่าที่คาดการณ์ไว้อย่อมสะท้อนถึงการทำงานที่มีประสิทธิภาพที่สูงขึ้น และด้านคุณภาพ มุ่งให้ความสำคัญกับผลผลิตที่ได้มาตรฐานตามที่กำหนด หรือผลผลิตที่ได้มีมาตรฐานสูงกว่าที่กำหนดไว้อย่อมแสดงถึงการทำงานที่มีประสิทธิภาพที่สูงขึ้น ทั้งนี้ประสิทธิภาพกิจการอาจไม่สะท้อนมาในรูปแบบของตัวเลขแต่สามารถสะท้อนออกมาในรูปแบบของการตัดสินใจที่มีคุณภาพ มีความถูกต้อง ทันต่อเวลา หากธุรกิจมีการนำข้อมูลในส่วนทางด้านการเงินและที่ไม่ใช่ทางการเงินมาทำการประยุกต์ใช้ตามบริบทของแต่ละองค์กรได้อย่างเหมาะสม ย่อมเป็นการสร้างสมดุลระหว่างตัวผลักดันในการดำเนินงานที่ประกอบด้วยการบริหารเชิงสถานการณ์ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และคุณลักษณะผู้บริหารนั้นคือการบัญชาบริหารกับผลลัพธ์ที่ต้องการที่นำไปสู่ประสิทธิภาพกิจการ ทั้งนี้ การนำเทคนิควิธีการต่าง ๆ เข้ามาเป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการองค์กรแล้วเพื่อสร้างความเข้มแข็งและการอยู่รอดให้แก่องค์กร

ข้อเสนอแนะ

1. นักวิชาการ นักวิจัย สามารถนำข้อมูลใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการเรียนรู้และต่อยอดทางด้านงานวิจัย หรือขยายขอบเขตของการศึกษางานวิจัยในอนาคตต่อไปได้ ตลอดจนนำผลที่ค้นพบมาทำการประยุกต์พัฒนาต่อยอดเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่กิจการมากยิ่งขึ้น
2. ผู้บริหารที่ทำหน้าที่ในการวางแผนและกำหนดนโยบายขององค์กรสามารถนำผลการศึกษาไปใช้เป็นข้อมูลพิจารณาถึงกลยุทธ์การบริหารกับประสิทธิภาพกิจการ ในการนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาประสิทธิภาพกิจการ ซึ่งจะนำไปสู่ความสามารถในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันขององค์กรได้อย่างยั่งยืน

References

- Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W., & Youssef, M. (2012). An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 84-97.
- Abernethy, M. A., Bouwens, J., & Van Lent, L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, 21(1), 2-16.
- Ahmad, K., & Mohamed Zabri, S. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22(4), 762-781.
- Ahmeti, S., Sahiti, A., & Ahmeti, Y. (2013). Application of target cost and its impact on the businesses. *Anglisticum Journal of the Association-Institute for English Language and American Studies*, 2(4), 275-280.
- Ahn, J., Mortara, L., & Minshall, T. (2013). *Linkages between CEO characteristics and open innovation adoption in innovative manufacturing SMEs*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=2328644>
- Akdoğan, A. A., & Cingöz, A. (2012). An empirical study on determining the attitudes of small and medium sized businesses (SMEs) related to coopetition. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 58, 252-258.
- Boons, A. N. A. M. (1998). Product costing for complex manufacturing systems. *International Journal of Production Economics*, 55(3), 241-255.
- 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.
- Carroll, A. B., & Shabana, K. M. (2010). The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research and practice. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 85-105.
- Certo, S. C. (2000). *Modern management*. Prentice Hall.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), 268-276.

- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2000). Activity-based budgeting--part 1. *Strategic Finance*, 82(3), 85-86.
- Emerson, H. (1913). *The twelve principles of efficiency*. The Engineering Magazine.
- Farjoun, M. (2002). Towards an organic perspective on strategy. *Strategic Management Journal*, 23(7), 561-594.
- Fiedler, F. E. (1967). *A theory of leadership effectiveness*. McGraw-Hill.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59-69.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47.
- Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), 125-135.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *The Academy of Management Review*, 9(2), 193-206.
- Hunger, J. D., & Wheelen, T. L. (2003). *Essentials of strategic management* (3rd ed.). Prentice Hall.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Linking the balanced scorecard strategy. *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- Limbach, P., Schmid, M., & Scholz, M. (2016). *All good things come to an end: CEO tenure and firm value*. Retrieved from <https://www.alexandria.unisg.ch/handle/20.500.14171/104457>
- Mitchell, F., & Reid, G. C. (2000). Problems, challenges and opportunities: The small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11(4), 385-390.
- Nandan, R. (2010). Management accounting needs of SMEs and the role of professional accountants: A renewed research agenda. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(1), 65-77.
- Netnim, J. (2017). Improvement in the process of inventory management by applying the Kaizen approach case study: Clothes Warehouse Royal Thai Armed Forces Headquarters. *National Defence Studies Institute Journal*, 8(1), 96-110. [In Thai]

- Office of the National Economic and Social Development Council. (2017). *The twelfth national economic and social development plan (2017-2021)*. Author. [In Thai]
- Onali, E., Galiakhmetova, R., Molyneux, P., & Torluccio, G. (2016). CEO power, government monitoring, and bank dividends. *Journal of Financial Intermediation*, 27, 89-117.
- Peterson, E., & Plowman, E. G. (1953). *Business organization and management*. Richard D. Irwin.
- Rof, L. M. (2012). Advanced costing methods and their utility in organizing management accounting. *The Young Economists Journal*, 1(18), 62-69.
- Stogdill, R. M. (1974). *Handbook of leadership: A survey of theory and research*. The Free Press.