

## นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ : การทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบ

พิมพาภรณ์ พึ่งบุญพานิชย์\*, นภา นาคแย้ม\*\*

### บทคัดย่อ

การบัญชีมีบทบาทสำคัญในการดำเนินธุรกิจและการจัดการองค์กรในยุคปัจจุบันที่เต็มไปด้วยความเปลี่ยนแปลงและความท้าทาย การพัฒนานวัตกรรมในด้านการบัญชีมีบทบาทสำคัญเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและการจัดการเชิงกลยุทธ์ในองค์กร บทความวิจัยนี้ได้ทำการทบทวนวรรณกรรมเพื่อค้นหาคำตอบเกี่ยวกับ Strategic costing, Activity-based costing, Target costing, Life cycle costing, Quality costing, Strategic management accounting, Strategic accounting information system เพื่อนำองค์ความรู้ที่ได้ไปพัฒนาใช้เป็นแนวปฏิบัติ Businesses Practice Guideline ซึ่งจะได้นวัตกรรมจากการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสังเคราะห์วรรณกรรมเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์โดยนำองค์ความรู้ที่ได้ไปพัฒนาใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติ (Businesses practice guideline) วิธีดำเนินการวิจัยใช้กระบวนการศึกษาและวิเคราะห์วรรณกรรมอย่างเป็นระบบ (Systematic review) ตามรูปแบบของการวิเคราะห์เอกสาร (Holly, Salmond & Saimbert, 2021) โดยใช้การกำหนดกรอบในการสืบค้น (PICO Framework) ตลอดจนเกณฑ์การคัดเลือกเอกสารมาใช้ในการวิจัยใช้เกณฑ์ของ Scott (1990) ประกอบด้วย 1) ความจริง (Authenticity) 2) ความถูกต้องน่าเชื่อถือ (Credibility) 3) การเป็นตัวแทน (Representativeness) และ 4) ความหมาย (Meaning)

ผลการวิเคราะห์บทความวิจัยทั้งหมดมี 24 ชื่อเรื่อง แสดงให้เห็นว่าเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลจากหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidence based) ระหว่างปี 2555-2565 จากฐานข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือจึงเป็นวิธีการหนึ่งของการพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ สรุปผลการวิจัยหลังจากสังเคราะห์แล้วได้ผลสรุปว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ส่งผลต่อผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและที่ไม่เป็นตัวเงิน ความสำเร็จของธุรกิจและการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ประเภทย่อยของกลยุทธ์ยังส่งผลต่อการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ และการประยุกต์ใช้กลยุทธ์ ทั้งหมดเป็นองค์ความรู้ใหม่สามารถนำไปพัฒนาใช้ต่อยอดในการทำวิจัยครั้งต่อไป และเป็นแนวปฏิบัติทางธุรกิจที่สำคัญสำหรับองค์กรธุรกิจ

**คำสำคัญ :** นวัตกรรมการบัญชี, การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์, การบัญชีต้นทุนเชิงกลยุทธ์

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน

\*\* อาจารย์ประจำ คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน

Corresponding author, pimpa\_pu@hotmail.com, Tel. 081-9391079

Received : March 1, 2024; Revised : April 11, 2024; Accepted : April 30, 2024

## Accounting Innovations for Strategic Management: A Systematic Review

Pimpaporn Pungboonpanich\*, Napa Nakym\*\*

### Abstract

Accounting plays an important role in business operations and organization management in today's era which is full of changes and challenges. Innovation development in accounting plays an important role in increasing efficiency and strategic management in organizations. This research article has reviewed the literature to find the conceptual framework of Strategic Costing, Activity-Based Costing, Target Costing, Life Cycle Costing, Quality Costing, Strategic Management Accounting, Strategic accounting information system in order to use the knowledge gained to develop and use for businesses practice guidelines, which will receive innovation from accounting for strategic management. The research objectives are to synthesize the literature on accounting innovations for strategic management by using the knowledge gained to develop and use it as a business practice guideline. The research method uses a systematic literature study and analysis process (Systematic review) according to the format of document analysis (Holly, Salmond & Saimbert, 2021) by use the search PICO framework as well as the criteria for selecting documents to use in the research using the criteria of Scott (1990) consisting of 1) truth (Authenticity) 2) accuracy and reliability. (Credibility) 3) Representation (Representativeness) and 4) Meaning.

The results of the analysis of all 24 research articles show that it is an analysis of data from empirical evidence (Evidence based) between 2012-2022 from a reliable database, therefore it is one method of developing new knowledge. Summary of research results after synthesis has concluded that strategic management accounting (SMA) affects both monetary and non-monetary performance. Business success and strategic management Moreover, the type of strategy also affects strategic management. Strategic management accounting and application of strategies all of this is new knowledge that can be developed and used in future research and is an important business practice guideline for business organizations.

**Keywords :** Accounting innovations, Strategic management accounting, Strategic costing accounting

---

\* Assistant Professor, Multidisciplinary College, Christian University of Thailand.

\*\* Instructor, Multidisciplinary College, Christian University of Thailand.

Corresponding author, pimpa\_pu@hotmail.com, Tel. 081-9391079

**Received :** March 1, 2024; **Revised :** April 11, 2024; **Accepted :** April 30, 2024

## ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

ความสำคัญของการทำบัญชีทำให้เราทราบถึงรายรับ รายจ่าย ที่เป็นตัวบ่งบอกกำไรขาดทุนของกิจการ ถือเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ แสดงถึงอัตราการเติบโต และบอกว่าแผนการดำเนินงานขณะนั้นได้ผล และมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพื่อจะได้วางแผนธุรกิจได้อย่างถูกต้องมากขึ้น แต่เนื่องจากการจัดการธุรกิจปัจจุบันมีความซับซ้อนมากขึ้น คู่แข่งขันทางการค้าได้คิดค้นกลยุทธ์ต่าง ๆ มาช่วงชิงการได้เปรียบทางการแข่งขันมากมาย การจัดทำบัญชีอย่างเดียวไม่เพียงพอต่อการตัดสินใจทางธุรกิจได้ ดังนั้น การนำนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์มาใช้จะส่งเสริมให้ธุรกิจได้รับการพัฒนาอย่างยั่งยืน

นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์เป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารงานที่มีคุณค่า เมื่อนำมาใช้จะช่วยให้ข้อมูลการบัญชีขององค์กรได้ผลดีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงกว่าเดิมสามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนที่เป็นระบบและเป็นรูปธรรม ส่งผลให้มีการวางแผนการดำเนินงานและกำหนดตำแหน่งทางการแข่งขันที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้เกิดความได้เปรียบและศักยภาพทางการแข่งขันโดยก่อให้เกิดรายได้และผลกำไรเพิ่มขึ้นทุกปีอย่างยั่งยืน และมีผลลัพธ์การดำเนินงานที่ดีและโดดเด่นในปัจจุบันและในอนาคต โดยมีความสำคัญ ดังนี้ 1) ลดระยะเวลาการตั้งเครื่องจักรและการยกเลิกกิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ต้นทุนและค่าใช้จ่ายลดลงได้เป็นอย่างดี 2) ปรับปรุงการออกแบบสินค้า กระบวนการและความเข้าใจในกระบวนการผลิตสินค้า ส่งผลให้กำไรในภาพรวมเพิ่มขึ้น 3) การจัดเตรียมข้อมูลสำหรับผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ที่เป็นสาเหตุก่อให้เกิดต้นทุนภายในกิจการ 4) การวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมที่แท้จริงที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ 5) การตัดสินใจด้านต้นทุนสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กรทั้งผู้ขายวัตถุดิบ ผู้กระจายสินค้า ลูกค้า และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ และ 6) พัฒนาและประยุกต์ใช้การลดต้นทุนผ่านกระบวนการการแลกเปลี่ยนความรู้และการเรียนรู้กระบวนการดำเนินงานของกิจการ ผลการวิจัยที่ผ่านมาพบว่าบางประเด็นมีผลที่ตรงกัน บางประเด็นก็ขัดแย้งกัน ได้แก่ งานวิจัยของ Rankin (2020) ที่พบว่า โครงสร้างต้นทุน (Cost structure) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ Activity-based costing เพราะฉะนั้นจึงต้องมีการทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบเกี่ยวกับการนำนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์มาพัฒนาจะก่อให้เกิดองค์ความรู้ใหม่มาใช้พัฒนาโครงสร้างองค์กรต่อไป

การทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ เป็นงานวิจัยที่มีส่วนสำคัญในการสรุปการสร้างองค์ความรู้ที่ได้มาจากผลงานวิจัย ที่มีความหลากหลายในประเด็นเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ กล่าวคือ การศึกษาวิจัยในเรื่องนวัตกรรมการบัญชีอาจมีผู้ศึกษาวิจัยในเรื่องเดียวกัน แต่แตกต่างกันที่กรอบแนวคิด กลุ่มเป้าหมาย สถานที่ดำเนินงานวิจัย เครื่องมือวัดผล ทำให้มีการสรุปผลงานวิจัยที่อาจเหมือนกัน หรือแตกต่างกัน จึงต้องมีการศึกษาวิจัยแบบทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบ เพื่อวิเคราะห์และสังเคราะห์งานวิจัยที่ผ่านมา เพื่อค้นหาองค์ความรู้ที่เป็นปัจจุบันและใช้เป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ในการอ้างอิงการทำงาน ดังนั้น ผลจากงานวิจัยในครั้งนี้ที่ได้มาโดยการวิเคราะห์ข้อมูลจากหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidence based) ที่มีความทันสมัยและมีความน่าเชื่อถือจะสามารถแก้ไขปัญหาคือกรอบแนวคิดที่มีความแตกต่างกัน โดยหาเหตุผลมาอธิบายเพื่อปิดช่องว่าง (Gap) นั้น ๆ จึงเป็นวิธีการหนึ่งของการพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการส่งเสริมองค์ความรู้ที่ได้สามารถนำไปพัฒนาใช้เป็นแนวปฏิบัติ Businesses practice guideline ต่อองค์กรธุรกิจ

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

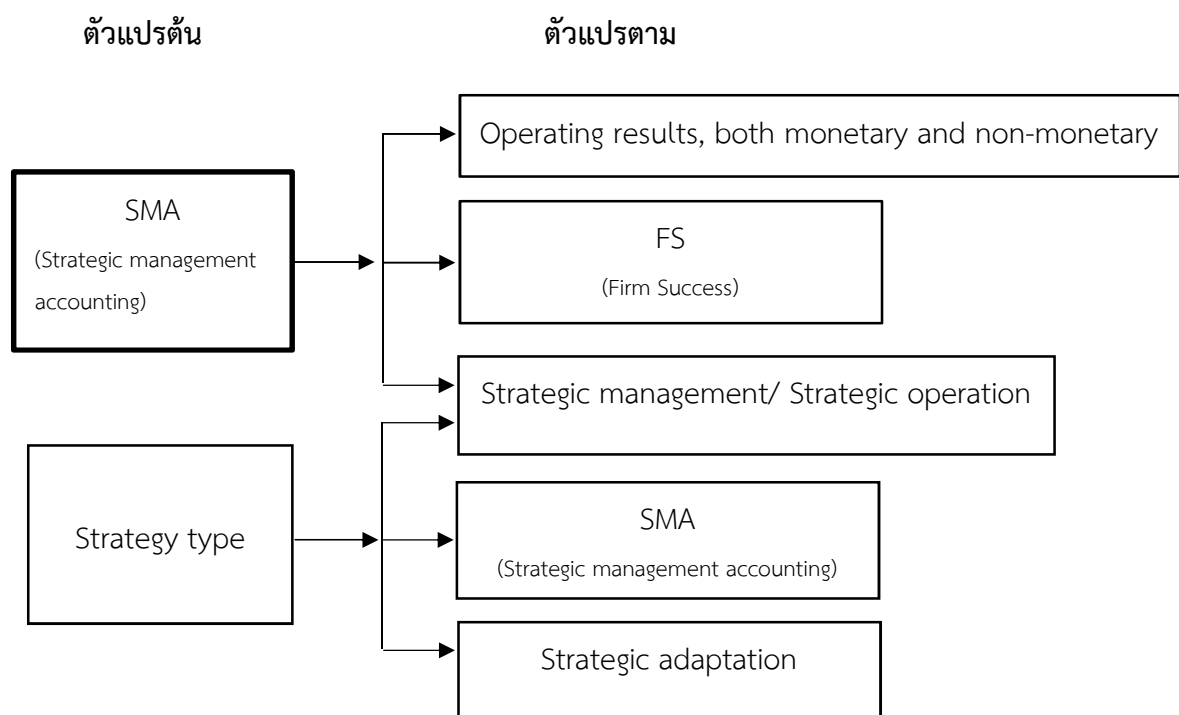
เพื่อสังเคราะห์วรรณกรรมเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์โดยนำองค์ความรู้ที่ได้ไปพัฒนาใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติ Businesses practice guideline

### คำถามการทบทวนวรรณกรรม (Review Question)

นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพสำหรับองค์กรธุรกิจเป็นอย่างไร

### กรอบแนวคิดการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัยโดยสรุป ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

### วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเอกสารครั้งนี้ ใช้กระบวนการศึกษาและวิเคราะห์วรรณกรรมอย่างเป็นระบบ (Systematic review) ตามรูปแบบของการวิเคราะห์เอกสาร (Holly et al., 2021) ดังรายละเอียดดังนี้

1. ระบุขอบเขตปัญหาที่ต้องการศึกษา (Formulating a question) ประกอบด้วย 1) คัดเลือกประชากรและตัวอย่าง (Data selection) โดยการสืบค้นหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidences) เกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ โดยใช้การกำหนดกรอบในการสืบค้น (PICO Framework) ดังนี้

P: Problem (ปัญหางานวิจัย) หมายถึง การเลือกงานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์

I: Phenomenal of interest หมายถึง งานวิจัยที่มีการค้นคว้าเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนในการพัฒนากลยุทธ์ การดำเนินงานของธุรกิจที่ผ่านมาให้ดีขึ้นและได้เปรียบคู่แข่ง ซึ่งประกอบด้วย 7 กลวิธี ดังนี้ 1) การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) 2) การบริหารฐานกิจกรรม (Activity-based management) 3) การบัญชีต้นทุนเป้าหมาย (Target costing) 4) การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute costing) 5) การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Life cycle costing) 6) การบัญชีต้นทุนคุณภาพ (Quality costing) และ 7) การบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า (Value chain costing)

C: Context of strategic management accounting หมายถึง บริบทของการจัดการเชิงกลยุทธ์ขององค์กรธุรกิจต่าง ๆ

O: Outcome (ผลลัพธ์) หมายถึง ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นกับองค์กรธุรกิจ

## 2. กำหนดเกณฑ์การคัดเลือก (Establishing the inclusion criteria)

เกณฑ์การคัดเลือก (Inclusion criteria)

1) งานวิจัยที่ออกแบบการศึกษาแบบการทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบ เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา/การวิจัยเชิงสำรวจ ที่ศึกษาเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ โดยมีการศึกษาระหว่างปี พ.ศ.2555-2565

2) งานวิจัยที่ศึกษาในกลุ่มเป้าหมาย คือ สถานประกอบการธุรกิจต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ

เกณฑ์การคัดออกจากการศึกษา (Exclusion criteria)

1) เป็นงานวิจัยที่เผยแพร่เฉพาะบทคัดย่อ

2) เป็นงานวิจัยแบบมีการจัดกระทำ

3. พัฒนากลยุทธ์การค้นหา (Developing search strategies) โดยสืบค้นข้อมูลงานวิจัยและวรรณกรรมที่เผยแพร่ในแหล่งข้อมูลต่าง ๆ อย่างเป็นระบบย้อนหลัง 10 ปี คือในช่วง พ.ศ. 2555-2565 หรือ ค.ศ. 2012-2022 ด้วยการใช้คำสำคัญ (Keywords) เช่น Strategic Costing, Activity-based costing, Target costing, Life cycle costing, Quality costing, Strategic management accounting, Strategic accounting information system ภาษาไทย เช่น ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนคุณภาพ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ระบบข้อมูลทางการบัญชีในฐานข้อมูลที่สำคัญประกอบด้วย Database เช่น www.guideline.gov, EBSCO, ProQuest, และ Search engine เช่น Google Scholar, ThaiJO, ThaiLIS

4. คัดเลือกบทความเข้าสู่การทบทวนอย่างเป็นระบบ (Selection of articles to be included in the systematic review) เกณฑ์การคัดเลือกเอกสารมาใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย 1) ความจริง (Authenticity) 2) ความถูกต้องน่าเชื่อถือ (Credibility) 3) การเป็นตัวแทน (Representativeness) และ 4) ความหมาย (Meaning) (Scott, 1990)

5. การวิเคราะห์/สกัดข้อมูล (Data extraction) โดยการอ่านทำความเข้าใจกับบทความวิจัยแล้วนำมาบันทึกลงในตารางทบทวนงานวิจัยอย่างเป็นระบบ (Systematic review table) ชื่อผู้วิจัย ปีที่ตีพิมพ์ ชื่อเรื่อง แหล่งตีพิมพ์ ตัวแปรต้น ตัวแปรตาม และผลการวิจัย ทำให้ได้สาระสำคัญตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

6. การสังเคราะห์ข้อมูล (Data synthesis) เป็นการอ่านเชิงวิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบแยกประเภทของแต่ละชิ้นงาน โดยทบทวน/ตรวจสอบ/สอบทานตามเกณฑ์เป้าหมาย การเลือกสรรเฉพาะเนื้อหาที่มีสาระ การตีความ/แปลความ และเป็นข้อสรุป (Conclusion) เพื่อเป็นแนวปฏิบัติ (Guideline)

7. ข้อเสนอแนะสำหรับการปฏิบัติและการวิจัยในอนาคตและการเขียนบทวิจารณ์ (Recommendation for practice and future research and writing the review) ประกอบด้วย 3 ปัจจัย ได้แก่ 1) ความสอดคล้องของงานวิจัย 2) หลักฐานเชิงประจักษ์ที่คัดเลือกมามีความน่าเชื่อถือ และ 3) การเทียบเคียงความรู้ที่ได้จากหลักฐานเชิงประจักษ์

#### การพิทักษ์สิทธิผู้ให้ข้อมูล

การพิทักษ์สิทธิผู้ให้ข้อมูล เนื่องด้วยการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยแบบทบทวนวรรณกรรมเป็นระบบ (Systematic review) จึงได้รับการยกเว้นการพิจารณาจริยธรรมการวิจัย (Exemption) ซึ่งเป็นไปตามเอกสารคู่มือการรับรองจริยธรรม การวิจัยในมนุษย์ มหาวิทยาลัยคริสเตียน พ.ศ. 2566

### ผลการวิจัย

#### ตอนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานการวิเคราะห์เกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์

ข้อมูลพื้นฐานการวิเคราะห์เกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ จากการทบทวนวรรณกรรมทั้งในประเทศและต่างประเทศ พบว่า วรรณกรรมไทย จำนวน 15 ชื่อเรื่อง และวรรณกรรมต่างประเทศ จำนวน 9 ชื่อเรื่อง เป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่เข้าเกณฑ์การทบทวนอย่างเป็นระบบทั้งหมด (Scott, 1990) จำนวน 24 ชื่อเรื่อง คิดเป็นร้อยละ 100.00 ในฐานข้อมูล EBSCO, ProQuest, Google Scholar, ThaiJO, และ ThaiLIS

#### ตอนที่ 2 ข้อค้นพบผลของนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์

นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategic management accounting: SMA) ส่งผลต่อความสำเร็จขององค์กร (Firm success) จำนวน 9 ชื่อเรื่อง คิดเป็นร้อยละ 37.50 เป็นวรรณกรรมไทย จำนวน 8 ชื่อเรื่อง ของขวัญชนก ทานนิมิตกุลชัย (2564); จินตนา สิงจานุสงค์ (2559); ณัฐนันท์ จิตติยาปราโมทย์ (2561); ไตรรงค์ สวัสดิกุล และนภาพร พลนิกรกิจ (2562); ปาลวิ พิกุลสาคร, ณัฐวงศ์ พูนพล, และสุวรรณ หวังเจริญเดช (2565); ปิยนุช ปรากูดี สุรนา บุญลัว และเกศินี เมืองไธสงค์ (2561); สุวรรณ หวังเจริญเดช (2558); อนุชา ถาพะยอม (2564) ) และวรรณกรรมต่างประเทศ จำนวน 1 ชื่อเรื่อง ของ Alsoboa, Al-Ghazzawi and Joudeh (2015) ผลการวิจัยพบว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์ การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิต การบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า การบัญชีต้นทุนเป้าหมาย การบัญชีต้นทุนคุณภาพ ส่งผลต่อผลการดำเนินงาน ทั้งที่เป็นตัวเงินและที่ไม่เป็นตัวเงิน ความสำเร็จขององค์กร (Firm success) ตลอดจนการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ (Strategic management)

ประเภทกลยุทธ์ (Strategy type: ST) ส่งผลต่อการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) จำนวน 9 ชื่อเรื่อง คิดเป็นร้อยละ 37.50 เป็นวรรณกรรมไทย จำนวน 4 ชื่อเรื่อง ของปติดา ลิ่มชัยเจริญ (2560);

ปภาพิต ศรีสว่างวงศ์ สุธนา บุญเหลือ และศรัณญา รักสงฆ์ (2561); ศิริเพชร สุนทรวิภาต (2562); สุทธิดา เรียบร้อย กุลชญา แวนแก้ว ศฐา วรณกุล และ ดลยา ไชยวงศ์ (2565) และวรรณกรรมต่างประเทศ จำนวน 5 ชื่อเรื่อง ของ Mashayekhi and Ara (2017); Oyewo (2021); Paksoy and Yilmaz (2021); Phan, Baird and Blair (2014); Rankin (2020) ผลการวิจัยพบว่า ประเภทของกลยุทธ์ ได้แก่ รูปแบบของกลยุทธ์เชิงรุก รูปแบบของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง นโยบายสมัยใหม่ขององค์กร ระบบบัญชีที่ดีที่สุด ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สมรรถนะบุคลากรฝ่ายบัญชี ความกดดันด้านสิ่งแวดล้อมการแข่งขันส่งผลต่อนวัตกรรมบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ การบัญชีต้นทุนคุณภาพ

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าประเภทยกลยุทธ์ (ST) ส่งผลต่อการปรับตัวเชิงกลยุทธ์ (Strategic adaptation) และ/หรือ การบริหารงานเชิงกลยุทธ์ (Strategic management) จำนวน 3 ชื่อเรื่อง คิดเป็นร้อยละ 12.50 เป็นวรรณกรรมไทย จำนวน 2 ชื่อเรื่อง ของณัชชาธิ์ กุลพิชัยจิราวุฒิ สุภัทรพร ทวีจันทร์ สหสา พลนิล และ ปิยฉัตร ทองแพง (2561); อภิชาติ ลิ้มเมธี และสรียา วิจิตรเสถียร (2564) และวรรณกรรมต่างประเทศ จำนวน 1 ชื่อเรื่อง ของ Knauer and Moslang (2018) และพบว่า ประเภทยกลยุทธ์ ได้แก่ รูปแบบการปรับกลยุทธ์ และการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ส่งผลต่อการปรับตัวเชิงกลยุทธ์และ/หรือการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ ซึ่งมี 3 มิติ ได้แก่ 1) การพิจารณาสภาพแวดล้อม 2) การประเมินคู่แข่ง และ 3) การคาดการณ์อนาคต

การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ส่งผลต่อผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่ใช้ตัวเงิน (Operating results, Both monetary and non-monetary) หรือการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ จำนวน 3 ชื่อเรื่อง คิดเป็นร้อยละ 12.50 เป็นวรรณกรรมไทย จำนวน 1 ชื่อเรื่อง ของ พันธุ์ภรณ์ พลพิทักษ์ และ สมบูรณ์ สารพัด (2566) และวรรณกรรมต่างประเทศ จำนวน 2 ชื่อเรื่อง ของ Azeez, Kadhim and Kadhim (2020); Baharudin and Jusoh (2019) พบว่า การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมส่งผลต่อการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่ใช้ตัวเงิน และการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์

สรุปผลการวิจัยจากการสังเคราะห์แล้วได้ผลสรุปว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ส่งผลต่อผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ความสำเร็จของธุรกิจ และการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ประเภทยกลยุทธ์ยังส่งผลต่อการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ และการประยุกต์ใช้กลยุทธ์ จากการสังเคราะห์งานวิจัยแสดงให้เห็นว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ 1) การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม 2) การบริหารฐานกิจกรรม 3) การบัญชีต้นทุนเป้าหมาย 4) การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ 5) การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ 6) การบัญชีต้นทุนคุณภาพ และ 7) การบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า เมื่อนำมาบูรณาการประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมจะก่อให้เกิด “นวัตกรรม” ซึ่งอาจเรียกได้ว่าเป็น นวัตกรรมบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24)

## บทความวิจัยในประเทศ

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย (2564)                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 298                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | คู่ที่ 1 Strategic management accounting practices: SMAP<br>คู่ที่ 2 Intellectual capital development (IC)<br>คู่ที่ 3 SMAP, IC Development                                                                                                                                                                                             |
| ตัวแปรตาม           | คู่ที่ 1 Firm Success, IC Development<br>คู่ที่ 2 Firm Success<br>คู่ที่ 3 Firm Success                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ผลการวิจัย          | โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และ<br>แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อ<br>การพัฒนาทุนทางปัญญาซึ่งมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความสำเร็จของ<br>กิจการ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพล<br>ทางอ้อมต่อความสำเร็จของกิจการโดยผ่านการพัฒนาทุนทางปัญญา |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | จินตนา สิงจานุสงค์ (2559)                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 118                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์ (Strategic accounting<br>information system: SAI) มี 4 มิติ ดังนี้<br>1) ด้านการรวบรวมข้อมูล<br>2) ด้านการประมวลผลข้อมูล<br>3) ด้านการควบคุมข้อมูล<br>4) ด้านการจัดทำสารสนเทศ                                                                                                                        |
| ตัวแปรตาม           | ความสำเร็จขององค์กร (Organizational success) มี 4 มิติ ดังนี้<br>1) ด้านการเงิน<br>2) ด้านลูกค้า<br>3) ด้านกระบวนการภายใน<br>4) ด้านการเรียนรู้และการพัฒนา                                                                                                                                                                              |
| ผลการวิจัย          | ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิง<br>บวกกับความสำเร็จขององค์กรของธุรกิจในทุกมิติ                                                                                                                                                                                                                           |

**ตารางที่ 1** แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ณัชชารีย์ กุลพิชัยจิราวุฒิ, สุภัทรธร ทวีจันทร์, สหสา พลนิล และ ปิยฉัตร ทองแพง (2561)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 109                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ตัวแปรต้น           | ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี มี 4 มิติ ดังนี้ 1) ด้านนักศึกษา 2) ด้านหลักสูตร 3) ด้านอาจารย์ และ 4) ด้านงบประมาณและการเงิน                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| ตัวแปรตาม           | การบริหารงานเชิงกลยุทธ์ มี 4 มิติ ดังนี้ 1) การวิเคราะห์สภาพแวดล้อม 2) การจัดทำกลยุทธ์ 3) การปฏิบัติตามกลยุทธ์ และ 4) การควบคุมและประเมินผลกลยุทธ์                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| ผลการวิจัย          | 1) ผู้บริหารมีการประยุกต์ใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก 2) ผู้บริหารมีการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ โดยรวมอยู่ในระดับมาก และ 3) การประยุกต์ใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดย 3 ลำดับแรก คือ ด้านหลักสูตรกับด้านการปฏิบัติตามกลยุทธ์ ด้านหลักสูตรกับด้านการจัดทำกลยุทธ์ และด้านอาจารย์กับด้านการวิเคราะห์สภาพแวดล้อม           |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ณัฐนันท์ ฐิตียาปราโมทย์ (2561)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 153                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ตัวแปรต้น           | <b>คู่ที่ 1</b> นวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ (Management accounting innovation) มี 4 มิติ ดังนี้ 1) การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ 2) การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ 3) การบริหารแบบควบคุมคุณภาพ และ 4) ระบบการควบคุมทางการบริหาร <b>คู่ที่ 2</b> การแข่งขันของธุรกิจ (Corporate competitive) และ ประสิทธิภาพของธุรกิจ (Business effectiveness)<br><b>คู่ที่ 3</b> นวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ (Management accounting innovation) |
| ตัวแปรตาม           | <b>คู่ที่ 1</b> ความสำเร็จของธุรกิจ (Firm success) <b>คู่ที่ 2</b> ความสำเร็จของธุรกิจ (Firm success) <b>คู่ที่ 3</b> การแข่งขันของธุรกิจ (Corporate competitive) ประสิทธิภาพของธุรกิจ (Business effectiveness) และ ความสำเร็จของธุรกิจ (Firm success)                                                                                                                                                                        |
| ผลการวิจัย          | 1) มิติด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ 2) มิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของธุรกิจ 3) มิติด้านระบบการควบคุมทางการบริหารมีผลกระทบเชิงบวกต่อการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจและ ความสำเร็จของธุรกิจ และ 4) การแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ                                                        |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ไตรรงค์ สวัสดิกุล และ นภาพรณ์ พลนิกรกิจ (2562)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 213                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มี 3 มิติ ดังนี้ 1) การห้วงโซ่คุณค่า 2) การต้นทุนเป้าหมาย และ 3) การบัญชีแบบลิ้น                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ตัวแปรตาม           | ผลการดำเนินงานของกิจการ มี 4 มิติ ดังนี้ 1) ด้านความพึงพอใจของลูกค้า 2) ด้านการดำเนินการผลิตภายใน 3) ด้านนวัตกรรมเพื่อการเรียนรู้ และ 4) ด้านการเงิน                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ผลการวิจัย          | การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อยู่ในระดับมากทุกด้าน ได้แก่ ด้านห้วงโซ่คุณค่า ด้านการต้นทุนเป้าหมาย และด้านการบัญชีแบบลิ้น และการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ยังส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานโดยรวมและทุกด้านของกิจการ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารให้ความสำคัญของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์                                                                                                                                         |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ปัทมา ลิมชัยเจริญ (2560)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 384                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | คู่ที่ 1 ประเภทของกลยุทธ์ แบ่งเป็น 2 มิติ ดังนี้ 1) รูปแบบของกลยุทธ์เชิงรุก และ 2) รูปแบบของกลยุทธ์ผู้ปกป้องคุณลักษณะขององค์กร มี 2 มิติ ดังนี้ 1) ลักษณะขององค์กรแบบกระจายอำนาจ 2) ขนาดขององค์กรและการมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์<br>คู่ที่ 2 การใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)                                                                                                 |
| ตัวแปรตาม           | คู่ที่ 1 การใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategic management accounting usage: SMA usage)<br>คู่ที่ 2 ความสำเร็จขององค์กร (Performance)                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ผลการวิจัย          | 1) บริษัทที่ใช้กลยุทธ์เชิงรุกมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA usage)<br>2) บริษัทที่มีลักษณะเฉพาะขององค์กรแบบการกระจายอำนาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์<br>3) การมีส่วนร่วมของนักบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ส่งผลต่อการใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์<br>4) การใช้เทคนิคการบัญชีในการจัดการเชิงกลยุทธ์ส่งผลต่อผลสำเร็จขององค์กร |

**ตารางที่ 1** แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ปาภาพิต ศรีสว่างวงศ์, สุธนา บุญเหลือ และ ศรัญญา รักสงฆ์ (2561)                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 165                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ตัวแปรต้น           | ปัจจัยภายในองค์กร มี 5 มิติ ดังนี้ 1) นโยบายสมัยใหม่ขององค์กร (Modern organizational policy) 2) ระบบบัญชีที่ดีที่สุด (Best accounting system) 3) ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT resource readiness) 4) สมรรถนะบุคลากรฝ่ายบัญชี (Accounting employee competency) และ 5) ความกดดันด้านสิ่งแวดล้อมการแข่งขัน (Competitive environment pressure)                  |
| ตัวแปรตาม           | คุณภาพข้อมูลการบัญชีเชิงกลยุทธ์ (Strategic accounting information quality)                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ผลการวิจัย          | ปัจจัยภายในองค์กร 4 มิติเท่านั้นที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพข้อมูลการบัญชีเชิงกลยุทธ์ (ด้านนโยบายสมัยใหม่ขององค์กร ระบบบัญชีที่ดีที่สุด สมรรถนะของพนักงานบัญชี และความกดดันด้านสิ่งแวดล้อมในการแข่งขัน)                                                                                                                                                                 |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ปาลวี พิภูลสาคร, ณัฐวงศ์ พูนพล และ สุวรรณ หวังเจริญเดช (2565)                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 210                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ตัวแปรต้น           | Product costing system (PCS), Technical information (TI), Customer service system (CSS) , Firm age (FA) , Firm size (FS)                                                                                                                                                                                                                                          |
| ตัวแปรตาม           | Corporate sustainability (CS)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ผลการวิจัย          | การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารมีผลกระทบและความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความยั่งยืนขององค์กร ดังนั้น การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารที่เหมาะสมจึงเสมือนเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่สุดของผู้บริหารในการขับเคลื่อนองค์กรไปสู่ความสำเร็จของการดำเนินงานในระยะยาว และช่วยให้บริษัทสามารถอยู่รอดได้อย่างยั่งยืนภายใต้แรงกดดันจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ปิยนุช ปรากฏดี, สุธนา บุญลัว และ เกศินี เมืองไธสงค์ (2561)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 305                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ตัวแปรต้น           | <p><b>คู่ที่ 1</b> การมุ่งเน้นกระบวนการปฏิบัติงานทางบัญชี มี 5 มิติ ดังนี้ 1) หลักฐานทางธุรกิจ 2) การเชื่อมโยงข้อมูลการบัญชี 3) เน้นความชัดเจนในกระบวนการทางบัญชี 4) เกี่ยวข้องกับคุณค่านโยบายการบัญชี และ 5) เน้นการบูรณาการข้อบังคับการบัญชี</p> <p><b>คู่ที่ 2</b> คุณภาพข้อมูลการบัญชี ความสมบูรณ์ของการจัดทำบัญชีและประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานการบัญชี</p> <p><b>คู่ที่ 3</b> คุณภาพของรายงานการเงินและคุณค่าของข้อมูล</p>                                                                                                                           |
| ตัวแปรตาม           | <p><b>คู่ที่ 1</b> คุณภาพข้อมูลการบัญชี (Accounting information quality) ความสมบูรณ์ของการจัดทำบัญชี (Accounting function excellence) ประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานการบัญชี (Accounting practice effectiveness)</p> <p><b>คู่ที่ 2</b> คุณภาพของรายงานการเงิน (Financial report quality) และคุณค่าของข้อมูล (Information value)</p> <p><b>คู่ที่ 3</b> ความสำเร็จของการบัญชี (Accounting success)</p>                                                                                                                                                        |
| ผลการวิจัย          | การมุ่งเน้นหลักฐานรายการค่าและการตระหนักถึงการเชื่อมโยงข้อมูลทางการบัญชีมีอิทธิพลในเชิงบวกต่อความเป็นเลิศในหน้าที่ทางการบัญชี คุณภาพข้อมูลทางการบัญชี และประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานการบัญชี และการเน้นความชัดเจนกระบวนการทางบัญชีมีอิทธิพลในเชิงบวกต่อคุณภาพข้อมูลการบัญชี ตลอดจนการให้ความสำคัญกับนโยบายบัญชี และการเน้นการรวมกฎระเบียบทางบัญชีมีอิทธิพลในเชิงบวกต่อความเป็นเลิศในหน้าที่ทางการบัญชีและคุณภาพข้อมูลทางบัญชี สรุปภาพรวมได้ว่า การมุ่งเน้นกระบวนการปฏิบัติทางบัญชีเชิงกลยุทธ์เป็นตัวช่วยหลักในการอธิบายและช่วยให้เกิดความสำเร็จทางการบัญชี |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | พัฒนภรณ์ พลพิทักษ์ และ สมบูรณ์ สารพัด (2566)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 335                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ตัวแปรต้น           | คู่ที่ 1 การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ คู่ที่ 2 การมีส่วนร่วมในการทำงาน<br>คู่ที่ 3 การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ คู่ที่ 4 การมีส่วนร่วมในการทำงาน<br>คู่ที่ 5 ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ตัวเงิน คู่ที่ 6 ผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ตัวแปรตาม           | คู่ที่ 1 1) การวิเคราะห์ห่วงโซ่คุณค่า 2) การวิเคราะห์ตำแหน่งกลยุทธ์ และ<br>3) การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน<br>คู่ที่ 2 1) ด้านการตัดสินใจ 2) ด้านการปฏิบัติงาน 3) ด้านผลประโยชน์ และ 4)<br>ด้านการประเมิณร่วมกัน<br>คู่ที่ 3 1) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ตัวเงิน 2) ผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน<br>คู่ที่ 4 1) ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ตัวเงิน 2) ผลการดำเนินงานที่เป็นตัวเงิน<br>คู่ที่ 5 1) ด้านลูกค้า 2) ด้านกระบวนการ และ 3) ด้านการเรียนรู้<br>คู่ที่ 6 1) ด้านยอดขาย 2) ด้านต้นทุน และ 3) ด้านกำไร                                                               |
| ผลการวิจัย          | การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ด้านการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ส่งผลต่อผล<br>การดำเนินงาน ด้านที่ไม่ใช่ตัวเงิน และด้านที่เป็นตัวเงิน การมีส่วนร่วม ด้านการ<br>ปฏิบัติงาน และด้านการประเมิณผลร่วมกัน ส่งผลต่อผลการดำเนินงานด้านที่<br>ไม่ใช่ตัวเงิน และการมีส่วนร่วมด้านการปฏิบัติงาน ด้านผลประโยชน์ และด้าน<br>การประเมิณผลร่วมกัน ส่งผลต่อผลการดำเนินงาน ด้านที่เป็นตัวเงิน ผลการ<br>ดำเนินงาน ด้านที่ไม่ใช่ตัวเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการทำงานในองค์กร<br>และด้านการเรียนรู้และการเติบโต ส่งผลต่อผลการดำเนินงาน ด้านที่เป็นตัวเงิน<br>ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | ศิริเพชร สุนทรวิภาต (2562)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| กลุ่มตัวอย่าง       | เชิงปริมาณ 480 และ เชิงคุณภาพ 10                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| ตัวแปรต้น           | ปัจจัยภายในองค์กร มี 5 มิติ ดังนี้ 1) ระบบสารสนเทศทางการบัญชี 2)<br>บทบาทของผู้บริหารด้านบัญชี 3) กลยุทธ์ขององค์กร 4) การบัญชีการจัดการ<br>เชิงกลยุทธ์ และ 5) ผลการดำเนินงานขององค์กร                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ตัวแปรตาม           | การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารด้านบัญชี (Strategic<br>management accounting of management accountant)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ผลการวิจัย          | ปัจจัยภายในองค์กร ซึ่งเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุทั้ง 5 มิติ ส่งผลต่อการบัญชีการ<br>จัดการเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารด้านบัญชีในการขับเคลื่อนผลการดำเนินงาน                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | สุทธิดา เรียบร้อย, กุลชญา แวนแก้ว, ศฐา วรณกุล และ ดลยา ไชยวงศ์ (2565)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 400                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ตัวแปรต้น           | <p><b>คู่ที่ 1</b> สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร มี 6 มิติ ดังนี้ 1) กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงาน 2) การรายงานและการควบคุม 3) เทคโนโลยีและการวิเคราะห์ 4) การดำเนินงานทางธุรกิจที่มีประสิทธิภาพ 5) ความเป็นผู้นำ และ 6) จรรยาบรรณและค่านิยมระดับมืออาชีพ</p> <p><b>คู่ที่ 2</b> การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์</p>                                                                                                                                                                      |
| ตัวแปรตาม           | <p><b>คู่ที่ 1</b> การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic management accounting: SMA) และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Operation effectiveness)</p> <p><b>คู่ที่ 2</b> ประสิทธิภาพการดำเนินงาน</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| ผลการวิจัย          | สมรรถนะทางการบัญชีบริหาร ได้แก่ กลยุทธ์การวางแผนและการปฏิบัติงาน การรายงานและการควบคุม และเทคโนโลยีและการวิเคราะห์มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | สุวรรณ หวังเจริญเดช (2558)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 129                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ตัวแปรต้น           | <p><b>คู่ที่ 1</b> การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic cost management: SCM) มี 4 มิติ ดังนี้ 1) การจัดสรรต้นทุนอย่างระมัดระวัง (Cost allocation concentration) 2) มุ่งเน้นการควบคุมการบริหาร (Management control orientation) 3) การใช้เทคโนโลยีอย่างมีคุณค่า (Technology usefulness quality) และ 4) ความสมบูรณ์ของข้อมูลคู่แข่ง (Competitor information richness) <b>คู่ที่ 2</b> การใช้ข้อมูลบริหารอย่างมีคุณค่า การตัดสินใจที่มีคุณค่า และความเป็นเลิศในการบริหารธุรกิจ</p> |
| ตัวแปรตาม           | <p><b>คู่ที่ 1</b> ความเป็นเลิศในการบริหารธุรกิจ (Business productivity excellence)</p> <p><b>คู่ที่ 2</b> ความสำเร็จขององค์กร (Organization achievement)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ผลการวิจัย          | การจัดสรรต้นทุนอย่างระมัดระวัง การใช้เทคโนโลยีอย่างมีคุณค่า และความสมบูรณ์ของข้อมูลคู่แข่งส่งผลกระทบต่อการใช้ข้อมูลบริหารอย่างมีคุณค่า การตัดสินใจที่มีคุณค่า และความเป็นเลิศในการบริหารธุรกิจ นอกจากนี้ การใช้ข้อมูลบริหารอย่างมีคุณค่า การตัดสินใจที่มีคุณค่า และความเป็นเลิศในการบริหารธุรกิจส่งผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กร                                                                                                                                                  |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | อนุชา ภาวะยอม (2564)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 353                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ตัวแปรต้น           | <p><b>คู่ที่ 1</b> แนวปฏิบัติของการบัญชีสมัยใหม่ มี 4 มิติ ดังนี้ 1) การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ 2) การจัดการงบประมาณที่ครอบคลุม 3) การประเมินผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ 4) แนวทางการตัดสินใจที่มีประสิทธิผล <b>คู่ที่ 2</b> มี 3 มิติ ดังนี้ 1) คุณภาพข้อมูลทางการบัญชี 2) ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ และ 3) ความคิดสร้างสรรค์ทางธุรกิจ <b>คู่ที่ 3</b> แนวปฏิบัติของการบัญชีสมัยใหม่ มี 4 มิติ ดังนี้ 1) การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ 2) การจัดการงบประมาณที่ครอบคลุม 3) การประเมินผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ และ 4) แนวทางการตัดสินใจที่มีประสิทธิผล</p>                                                                                                                                                            |
| ตัวแปรตาม           | <p><b>คู่ที่ 1</b> 1) คุณภาพข้อมูลทางบัญชี 2) ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ และ 3) ความคิดสร้างสรรค์ทางธุรกิจ <b>คู่ที่ 2 และ คู่ที่ 3</b> ความสำเร็จของธุรกิจ</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ผลการวิจัย          | <p>1) การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์และแนวทางการตัดสินใจที่มีประสิทธิผลมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี ความคิดสร้างสรรค์ทางธุรกิจ ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ 2) การจัดการงบประมาณที่ครอบคลุมมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพสารสนเทศทางการบัญชี ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ 3) การประเมินผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความคิดสร้างสรรค์ทางธุรกิจ ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจและความสำเร็จของธุรกิจ 4) คุณภาพสารสนเทศทางการบัญชี และความคิดสร้างสรรค์ทางธุรกิจมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจและความสำเร็จของธุรกิจ และ 5) ความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ</p> |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | อภิชาติ ลิ้มเมธี และ สรียา วิจิตรเสถียร (2564)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 2 กลุ่ม ดังนี้ 1) ธุรกิจที่พักรายเดือน 2 แห่ง และ 2) ธุรกิจที่พักรายวัน 2 แห่ง                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ตัวแปรต้น           | ประเภทกลยุทธ์ รูปแบบการปรับกลยุทธ์ และการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ตัวแปรตาม           | การปรับตัวเชิงกลยุทธ์ มี 3 มิติ ได้แก่ 1) การพิจารณาสภาพแวดล้อม 2) การประเมินคู่แข่ง และ 3) การคาดการณ์อนาคต                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ผลการวิจัย          | <p>1) ประเภทของกลยุทธ์: ธุรกิจที่พักรายวัน มีการปรับกลยุทธ์จากกลยุทธ์แบบนักวิเคราะห์มาเป็นกลยุทธ์แบบผู้ตอบโต้ ส่วนธุรกิจที่พักรายเดือน ไม่มีการปรับกลยุทธ์ 2) รูปแบบการปรับกลยุทธ์: ธุรกิจที่พักรายวันมีการปรับกลยุทธ์ไปตามสถานการณ์เฉพาะหน้าวันต่อวัน และ 3) ด้านการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์: มีการปรับใช้การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

## บทความวิจัยต่างประเทศ

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Alsoboa, S., Al-Ghazzawi & Joudeh A. (2015)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 60 คน ในบริษัทผู้ผลิตที่จดทะเบียนในประเทศจอร์แดน (Jordanian Listed Manufacturing Companies: JLMC)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ตัวแปรต้น           | ABC, TC, AC, LCC, COQ, VCC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ตัวแปรตาม           | Financial performance, Market performance, Production performance                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ผลการวิจัย          | บริษัทผู้ผลิต ใช้เทคนิคการคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์ทั้งหมด ผลจากการวิเคราะห์สถิติการถดถอยเชิงพหุ พบว่า เทคนิคต่าง ๆ มีส่วนสำคัญและอธิบายเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของประสิทธิภาพของ JLMC ในระดับสูง ตัวแปรสามตัวที่ได้อธิบายคือ (Activity Base Costing : ABC) , (Total Cost : TC) และ (Cost of Quality : COQ) มีผลเชิงบวกที่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อภาพรวมของ JLMC ผลการดำเนินงาน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และผลการดำเนินงานของตลาด ตัวแปรอธิบายที่เหลือได้แก่ การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute costing) , (Life Cycle Costing : LCC) และ (Value Chain Costing : VCC) ไม่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงานต่าง ๆ ที่กล่าวถึง ประสิทธิภาพของ JLMC ในส่วนของประสิทธิภาพการผลิตของ JLMC พบว่าอธิบายได้ทั้งหมด ยกเว้นตัวแปรเทคนิคการคิดต้นทุนคุณลักษณะ |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Azeez, K.A., Kadhim, H.K., & Kadhim, A. A. H. (2020)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 50                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ตัวแปรต้น           | Attribute based costing (ABC) , Enterprise resources planning system (ERP)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ตัวแปรตาม           | Economic cost management (ECM)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| ผลการวิจัย          | การวางแผนทรัพยากรองค์กร (ERP) ให้ประโยชน์เชิงกลยุทธ์และการดำเนินงานแก่บริษัท ช่วยให้สามารถควบคุมทางการเงินได้ดีและลดโอกาสที่จะเกิดความไร้ประสิทธิภาพ ผลลัพธ์ที่สำคัญที่สุด คือ ระบบการวางแผนทรัพยากรขององค์กรให้ข้อมูล (ERP) สำหรับการดำเนินการการคิดต้นทุนตามคุณลักษณะ (ABC) ได้สนับสนุนการบริหารจัดการต้นทุนกิจกรรมของบริษัท (ECM) ซึ่งให้ข้อมูลที่ครอบคลุมสำหรับแต่ละระดับธุรกิจของบริษัท คุณลักษณะของผลิตภัณฑ์จึงมีส่วนช่วยในการควบคุมต้นทุนและการใช้ประโยชน์สูงสุดของทรัพยากรเนื่องจากกระบวนการหลักถูกบูรณาการและปรับปรุงให้เกิดประสิทธิภาพ                                                                                                                                                                                                          |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| กลุ่มตัวอย่าง       | กรณีศึกษา 1 บริษัท                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ตัวแปรต้น           | TCM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ตัวแปรตาม           | Strategic operations                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ผลการวิจัย          | ข้อค้นพบแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่ศึกษาจะปฏิบัติตามขั้นตอนกระบวนการที่คล้ายกันของการบริหารต้นทุนเป้าหมาย (Target Cost Management : TCM) ตามที่เขียนไว้ในทฤษฎี แต่ก็มี การปรับเปลี่ยนรายละเอียดของขั้นตอน TCM ในระดับหนึ่งเพื่อให้สอดคล้องกับทรัพยากรของบริษัท กระบวนการทางธุรกิจ และ การดำเนินงานเชิงกลยุทธ์                                                                                                                                                                           |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Knauer, T, & Moslang, K. (2018)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 120 บริษัทในเยอรมนี                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ตัวแปรต้น           | warranty costs, Purchase costs, Purchase expenses                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ตัวแปรตาม           | Life Cycle Costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ผลการวิจัย          | ผลลัพธ์ แสดงให้เห็นว่า การนำ Life Cycle Costing (LCC) มาใช้ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับต้นทุนการรับประกัน ต้นทุนล่วงหน้าและต้นทุนการติดตามผลสำหรับความยั่งยืนของการดำเนินงานของบริษัท ในทางตรงกันข้าม การนำ LCC มาใช้มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายในการติดตามผล ผลลัพธ์ยังแสดงให้เห็นว่าบริษัทต่าง ๆ ให้ความสำคัญกับ LCC มีประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ของการจัดการต้นทุน นอกจากนี้บริษัทรายงานว่าประโยชน์สูงสุดของ LCC เกี่ยวข้องกับตัวขับเคลื่อนต้นทุน |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Mashayekhi, B. & Ara, M. (2017)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| กลุ่มตัวอย่าง       | กรณีศึกษา โรงแรมนานาชาติ 1 แห่ง ในประเทศอิหร่าน                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | Traditional Costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ตัวแปรตาม           | ABC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ผลการวิจัย          | ผลลัพธ์แสดงต้นทุนต่อหน่วยที่แตกต่างกันสำหรับสองวิธี (วิธีคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม และวิธีคิดต้นทุนแบบใหม่ (ABC) ระบบ ABC อำนวยความสะดวกในกระบวนการตัดสินใจสำหรับผู้จัดการ และ การตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร การจัดทำงบประมาณ และการกำหนดราคาได้ดีกว่า                                                                                                                                                                                                    |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Oyewo, B. (2021)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| กลุ่มตัวอย่าง       | บริษัทอุตสาหกรรม 45 บริษัทในประเทศไทย                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ตัวแปรต้น           | <p><b>Costing</b> มี 7 มิติ ดังนี้ 1) Attribute costing 2) Life cycle costing 3) Quality costing 4) Target costing 5) Value chain costing 6) Activity based costing และ 7) Activity based management</p> <p><b>Planning, control and performance measurement</b> มี 3 มิติ ดังนี้ 1) Benchmarking 2) Integrated performance measurement และ 3) Environmental management accounting</p> <p><b>Strategic decision making</b> มี 3 มิติ ดังนี้ 1) Strategic costing 2) Strategic pricing และ 3) Brand valuation</p> <p><b>Competitor accounting</b> มี 3 มิติ ดังนี้ 1) Competitor cost assessment 2) Competitive position monitoring และ 3) Competitor performance appraisal</p> <p><b>Customer accounting</b> มี 3 มิติ ดังนี้ 1) Customer profitability analysis 2) Lifetime customer profitability analysis และ 3) Valuation of customers as assets</p> |
| ตัวแปรตาม           | Strategic Management Accounting (SMA)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ผลการวิจัย          | <p>อัตราการใช้งานโดยรวมของ Strategic management accounting (SMA) ในฐานะนวนัตกรรมอยู่ในระดับปานกลาง แต่ความเข้มข้นของการใช้งาน SMA ทั้งทั้งอุตสาหกรรมในภาคการผลิตมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากความไม่แน่นอนด้านสิ่งแวดล้อม ความสอดคล้องได้กลายเป็นปัจจัยกำหนดความเข้มข้นของการใช้งาน SMA ที่แข็งแกร่งที่สุด ซึ่งหมายความว่าองค์กรเชิงพาณิชย์จะใช้ SMA อย่างเข้มข้นเพื่อรักษานวัตกรรม และ เพื่อปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง และรวมกลยุทธ์ในการปฏิบัติงานทางบัญชี ตลอดจนเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจ ธุรกิจจะเห็นการใช้งาน SMA ที่กว้างขวางหากสอดคล้องกับกลยุทธ์การแข่งขันขององค์กร</p>                                                                                                                                                                                                                                                                  |

ตารางที่ 1 แสดงข้อค้นพบนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (n = 24) (ต่อ)

|                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Paksoy, O. M. & YILMAZ, B. (2021)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 220 คน ในโรงแรม 5 ดาว 1 แห่ง ในประเทศตุรกี                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| ตัวแปรต้น           | Traditional activity-based costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ตัวแปรตาม           | Unit activity- based costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ผลการวิจัย          | การประยุกต์ใช้ ABC ในโรงแรมมีประสิทธิภาพในการลดต้นทุนและการใช้กำลังการผลิตของธุรกิจ โดยสามารถรับข้อมูลต้นทุนที่แม่นยำยิ่งขึ้นด้วย ABC และจะเป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์กิจกรรมแยกกัน นอกจากนี้ วิธีการนี้ยังให้ข้อมูลที่ละเอียด ดีต่อการรายงาน และแม่นยำมากขึ้น ผู้บริหารจึงสามารถตัดสินใจได้อย่างแม่นยำและมีกลยุทธ์มากขึ้น เช่น ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้า การกำหนดราคา และการกำหนดงบประมาณ ดังนั้นจึงขอแนะนำวิธี ABC โดยเฉพาะสำหรับโรงแรมชั้นนำ อย่างไรก็ตามวิธีนี้มีค่าใช้จ่ายสูงและใช้เวลานาน                                                              |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Phan, T. N., Baird, K., & Blair, B. (2014)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 800 บริษัทในประเทศออสเตรเลีย                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ตัวแปรต้น           | Organization Life Cycle                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ตัวแปรตาม           | Activity-Based Management                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ผลการวิจัย          | การศึกษานี้ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างขั้นตอนของวงจรชีวิตองค์กร Organization Life Cycle (OLC) กับความสำเร็จของแนวทางปฏิบัติด้านการจัดการตามกิจกรรม Activity-Based Management (ABM) ผลการวิจัยพบว่าหน่วยธุรกิจระยะเติบโตและระยะฟื้นตัวใช้ ABM แต่ละระดับมากกว่าระดับแรกเกิด การเติบโต และระยะเสื่อม นอกจากนี้ แม้ว่าจะระดับความสำเร็จของ ABM จะไม่แตกต่างกันในแต่ละขั้นตอนของ OLC แต่ความสำเร็จของ ABM ขึ้นอยู่กับหน่วยธุรกิจที่ใช้แนวทางปฏิบัติ ABM แต่ละรายการในระดับสูงสุด การค้นพบนี้ช่วยให้ผู้จัดการเข้าใจถึงความเหมาะสมของการใช้ ABM ในขั้นตอนต่าง ๆ ของ OLC |
| หลักฐานเชิงประจักษ์ | Rankin, R. (2020)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| กลุ่มตัวอย่าง       | 480 บริษัทที่มียอดขายมากกว่า 50 ล้านดอลลาร์                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| ตัวแปรต้น           | Intensity of competition, Organizational size, Cost structure, Importance of cost information, strategy, Industry sector                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ตัวแปรตาม           | Activity-Based Costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ผลการวิจัย          | การศึกษาวิจัยพบว่า โครงสร้างต้นทุน (Cost structure) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ Activity-based costing                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

### การอภิปรายผลการวิจัย

การวิเคราะห์หลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ระหว่างปี 2555-2565 จำนวนบทความวิจัยทั้งหมด 24 ชื่อเรื่อง พบว่า นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ 1) การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม 2) การบริหารฐานกิจกรรม 3) การบัญชีต้นทุนเป้าหมาย 4) การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ 5) การบัญชีต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ 6) การบัญชีต้นทุนคุณภาพ และ 7) การบัญชีต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จขององค์กร คิดเป็นร้อยละ 37.50 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย (2564); จินตนา สิงจานุสงค์ (2559); ณัฐนันท์ ฐิตยาปราโมทย์ (2561); ไตรรงค์ สวัสดิกุล และนภาพรณ พลนิกรกิจ (2562); ปาลวี พิภูสาศกร ณัฐวงศ์ พูนพล และสุวรรณ หวังเจริญเดช (2565); ปิยนุช ปราภวดี สุธนา บุญล้วน และเกศินี เมืองไธสงค์ (2561); สุวรรณ หวังเจริญเดช (2558); อนุชา ฤาพะยอม (2564); Alsoboa, Al-Ghazzawi and Joudeh (2015)

องค์กรที่นำเอาประเภทกลยุทธ์ (ST) ต่าง ๆ มาใช้ ได้แก่ รูปแบบของกลยุทธ์เชิงรุก รูปแบบของกลยุทธ์ผู้ปกป้อง นโยบายสมัยใหม่ขององค์กร ระบบบัญชีที่ดีที่สุด ความพร้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สมรรถนะบุคลากรฝ่ายบัญชี ความกดดันด้านสิ่งแวดล้อมการแข่งขันส่งผลต่อนวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ได้แก่ การบัญชีต้นทุนคุณภาพ คิดเป็นร้อยละ 37.50 สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปติดา ลิ้มชัยเจริญ (2560); ปภาพิต ศรีสว่างวงศ์ สุธนา บุญเหลือ และศรัณญา รักสงฆ์ (2561); ศิริเพชร สุนทรวิภาต (2562); สุทธิดา เรียบร้อย กุลชญา แวนแก้ว ศฐา วรณกุล และดลยา ไชยวงศ์ (2565); Mashayekhi, and Ara, (2017); Oyewo, (2021); Paksoy and Yilmaz (2021); Phan, Baird and Blair (2014); Rankin, (2020)

ทั้งนี้ประเภทกลยุทธ์ (ST) ได้แก่ รูปแบบการปรับกลยุทธ์ และการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ยังส่งผลต่อการปรับตัวเชิงกลยุทธ์ (Strategic adaptation) และ/หรือ การบริหารงานเชิงกลยุทธ์ (Strategic management) ได้แก่ ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี คิดเป็นร้อยละ 12.50 สอดคล้องกับงานวิจัยของ ณัชชารีย์ กุลพิชัยจิราวุฒิ สุภัทรธร ทวีจันทร์ สหสา พลนิล และปิยฉัตร ทองแพง (2561); อภิชาติ ลิ้มเมธี และสรียา วิจิตรเสถียร (2564); Knauer and Moslang (2018)

นอกจากนี้ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมส่งผลต่อผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน (Operating results, Both monetary and non-monetary) และ/หรือการดำเนินงานเชิงกลยุทธ์ คิดเป็นร้อยละ 12.50 สอดคล้องกับงานวิจัยของ พัฒนภรณ์ พลพิทักษ์ และ สมบูรณ์ สารพัด (2566) ; Azeez, Kadhim and Kadhim, (2020); Baharudin and Jusoh (2019) จากการสังเคราะห์งานวิจัยอาจกล่าวได้ว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (SMA) ส่งผลต่อผลการดำเนินงานทั้งที่เป็นตัวเงินและที่ไม่เป็นตัวเงิน ความสำเร็จของธุรกิจ และการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ประเภทของกลยุทธ์ยังส่งผลต่อการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ และการประยุกต์ใช้กลยุทธ์ ทั้งนี้งานวิจัยแสดงให้เห็นว่า การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ทั้ง 7 กลวิธี เมื่อนำมาบูรณาการประยุกต์ใช้อย่างเหมาะสมจะก่อให้เกิด “นวัตกรรม” ซึ่งอาจเรียกได้ว่าเป็น นวัตกรรมการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์

### ข้อเสนอแนะการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลจากหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidence based) และมีความน่าเชื่อถือจึงเป็นวิธีการหนึ่งของการพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ สามารถนำกรอบแนวคิดไปพัฒนา และเป็นแนวปฏิบัติที่สำคัญสำหรับองค์กรธุรกิจ (Business practice guideline) ได้แก่ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ ทั้ง 7 กลวิธี และ มิติต่าง ๆ ของแต่ละตัวแปร เช่น ตัวแปรความสำเร็จขององค์กร นวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ ระบบสารสนเทศการบัญชีเชิงกลยุทธ์ เป็นต้น จึงจะประสบความสำเร็จในการดำเนินงานทางธุรกิจ

### ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

ผลลัพธ์ของการวิจัยนี้ พบว่า มีสมมติฐานบางตัวแปรยังไม่ได้รับการสนับสนุน เช่น การบัญชีต้นทุนคุณลักษณะ (Attribute costing) (Life cycle costing : LCC) และ (Value chain costing : VCC) ไม่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงาน ซึ่งผลการวิจัยนี้อาจต้องการทดสอบเพิ่มเติม ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรต้องมีการพิจารณาถึงมิติต่าง ๆ ของตัวแปรดังกล่าว นอกจากนี้ควรศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการคิดต้นทุนเชิงกลยุทธ์และใช้เทคนิคการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ (Strategic management accounting : SMA) ในมิติต่าง ๆ เพิ่มเติมในอนาคต

### เอกสารอ้างอิง

- ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย. (2564). ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ การพัฒนาทุนทางปัญญาและความสำเร็จของกิจการ. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยหอการค้าไทย มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 41(2) , 148-169.
- จินตนา สิงจานุสงค์. (2559). ผลกระทบของระบบสารสนเทศทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่มีต่อความสำเร็จขององค์กรของธุรกิจเครื่องดื่มในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม). สืบค้นจาก <http://tdc.thailis.or.th/tdc>
- ณัชชาธิ์ กุลพิชัยจิราวุฒิ, สุภัทธร ทวีจันทร์, สหสา พลนิล และปิยฉัตร ทองแพง. (2561). การประยุกต์ใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารสังกัดสำนักส่งเสริมและบริการวิชาการ มหาวิทยาลัยราชภัฏ. *วารสารราชธานีนวัตกรรมทางสังคมศาสตร์*, 2(2), 60-70.
- ณัฐนันท์ ฐิตยาปราโมทย์. (2561). นวัตกรรมการบัญชีบริหารและความสำเร็จของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย. *วารสารเทคโนโลยีภาคใต้*, 11(2), 161-170.
- ไตรรงค์ สวัสดิ์กุล และ นภาพรณ พลนิกรกิจ. (2562). ผลกระทบของเทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*, 13(19), 43-58.
- ปัทมา ลิ้มชัยเจริญ. (2560). ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการใช้การบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับความสำเร็จขององค์กร การตรวจสอบเชิงประจักษ์บริษัทผลิตอาหารและเครื่องดื่มในประเทศไทย. *วารสาร RMUTT Global Business and Economics Review*, 12(1), 61-74.

- ภาพิต ศรีสว่างวงศ์, สุธนา บุญเหลือ และศรีธัญญา รักสงฆ์. (2561). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีเชิงกลยุทธ์ของธุรกิจผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทย. *วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์*, 7(1), 170-184.
- ปาลวิ พิภูลสาร, ณัฐวงศ์ พูนพล และ สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2565). การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารเพื่อความยั่งยืนขององค์กร: การวิจัยเชิงประจักษ์ของธุรกิจไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย. *วารสาร มจร สังคมศาสตร์ปริทรรศน์*, 11(1), 73-88.
- ปิยนุช ปรากฏดี, สุธนา บุญลัว และ เกศินี เมืองโธรงค์. (2561). การมุ่งเน้นกระบวนการปฏิบัติงานทางบัญชีและความสำเร็จทางการบัญชี: งานวิจัยเชิงประจักษ์ของอุตสาหกรรมขนาดกลางและขนาดย่อมธุรกิจชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทย. *วารสารปัญญาภิวัฒน์*, 10(2), 89-103.
- พัฒนภรณ์ พลพิทักษ์ และ สมบูรณ์ สารพัด. (2566). ผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และการมีส่วนร่วมที่มีผลต่อผลการดำเนินงานของบริษัทในนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี. *วารสารสังคมศาสตร์ปัญญาพัฒน์*, 5(2), 177-190.
- ศิริเพชร สุนทรวิภาต. (2562). ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารด้านบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการขับเคลื่อนผลการดำเนินงาน. *วารสารวิชาการสถาบันวิทยาการจัดการแห่งแปซิฟิก*, 5(1), 83-106.
- สุทธิดา เรียบร้อย, กุลชญา แว่นแก้ว, ศฐา วรณกุล และ ดลยา ไชยวงศ์. (2565). ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะทางการบัญชีบริหารที่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve โดยมีการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นตัวแปรส่งผ่าน. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยอีสเทิร์นเอเซีย ฉบับสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์*, 12(3), 104-124.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2558). หลักการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่เหนือกว่าย่อมส่งผลสำเร็จต่อองค์กรธุรกิจชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยธนบุรี*, 9(20), 9-23.
- อนุชา ถาพะยอม. (2564). ผลกระทบของแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารสมัยใหม่ต่อความสำเร็จของธุรกิจ: หลักฐานจากนิคมอุตสาหกรรมในเขตพัฒนาพิเศษภาคตะวันออกของประเทศไทย. *วารสารการจัดการสมัยใหม่*, 19(2), 82-104.
- อภิชาติ ลิ้มเมธี และ สรียา วิจิตรเสถียร. (2564). การปรับตัวเชิงกลยุทธ์และการปรับใช้บัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ในสถานการณ์โควิด-19 กรณีศึกษา ธุรกิจท่องเที่ยวประเภทที่พัก อำเภอบัวใหญ่ จังหวัดประจวบคีรีขันธ์. *วารสารการบริหารนิติบุคคลและนวัตกรรมท้องถิ่น*, 7(12), 61-72.
- Alsoboa, S., Al-Ghazzawi & Joudeh A. (2015). The impact of strategic costing techniques on the performance of jordanian listed manufacturing companies. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(10), 116-127.
- Azeez, K.A., Kadhim, H.K., & Kadhim, A. A. H. (2020). The role of integration between enterprise resource planning and attribute-based costing for supporting economic cost management in tourism companies. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9(2), 1-10.

- Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16(1), 35-59.
- Holly, C., Salmond, S., & Saimbert, M. (2021). *Comprehensive systematic review for advanced practice nursing*. New York: Springer Publishing Company.
- Knauer, T., & Moslang, K. (2018). The adoption and benefits of life cycle costing. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(2), 188-215.
- Mashayekhi, B., & Ara, M. (2017). Activity-based costing in the hospitality industry: A case study in a hotel. *Engineering and Technology International Journal of Social and Business Sciences*, 11(9), 2254-2258.
- Oyewo, B. (2021). Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations: Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(3), 507-538.
- Paksoy, O. M., & Yilmaz, B. (2021). Implementation of activity-based costing method in accommodation companies: A case study in a 5-star hotel. *Journal of Social Sciences*, 18(3), 2090-2113.
- Phan, T. N., Baird, K., & Blair, B. (2014). The use and success of activity-based management practices at different organizational life cycle stages. *International Journal of Production Research*, 52(3), 787-803.
- Rankin, R. (2020). The predictive impact of contextual factors on activity-based costing adoption. *Journal of Accounting and Finance*, 20(1), 66-81.
- Scott, J. (1990). *A matter of record: Documentary sources in social research*. Cambridge: Polity Press.

