

จากกล่องคำสู่ความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์: การสังเคราะห์เชิงทฤษฎีในการบัญชีเชิงกลยุทธ์

พิมพารณ พึ่งบุญพานิชย์*¹

บทคัดย่อ

การประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ (Artificial intelligence: AI) ในการบัญชีเชิงกลยุทธ์ได้เปลี่ยนบทบาทของระบบบัญชีจากการรายงานข้อมูลทางการเงินไปสู่การสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ขององค์กร อย่างไรก็ตาม การใช้ปัญญาประดิษฐ์ก่อให้เกิดความท้าทายด้านความโปร่งใส ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ ความรับผิดชอบ และความน่าเชื่อถือของข้อมูล ซึ่งทฤษฎีการบัญชีเชิงกลยุทธ์แบบดั้งเดิมยังไม่สามารถอธิบายได้อย่างครอบคลุม จึงมีความจำเป็นในการสังเคราะห์องค์ความรู้และกรอบแนวคิดที่เหมาะสมกับบริบทของการบัญชีในยุคปัญญาประดิษฐ์

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) อธิบายลำดับพัฒนาการของแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ (2) วิเคราะห์จุดแข็ง ข้อจำกัด และความเชื่อมโยงของทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และ (3) สังเคราะห์บทเรียนเชิงทฤษฎีเพื่อพัฒนาแนวทางการประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ โดยการใช้การสังเคราะห์เชิงทฤษฎีแบบบูรณาการจากทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทฤษฎีความชอบธรรม ทฤษฎีสถาบัน มุมมองทรัพยากรและความสามารถ มุมมองระบบสังคม-เทคโนโลยี และแนวคิดด้านความรับผิดชอบและการตรวจสอบ ผลการสังเคราะห์พบว่า การอธิบายบทบาทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์จำเป็นต้องอาศัยการบูรณาการหลายทฤษฎีร่วมกัน เนื่องจากทฤษฎีดั้งเดิมมีข้อจำกัดในการอธิบายประเด็นด้านความโปร่งใส ความสามารถในการอธิบายของอัลกอริทึม และการสร้างความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย นอกจากนี้ ยังนำไปสู่การเสนอกรอบแนวคิดเชิงบูรณาการที่เชื่อมโยงความสามารถด้านข้อมูล ความสามารถในการอธิบายของปัญญาประดิษฐ์ กลไกการกำกับดูแล และความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเข้ากับผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ขององค์กร และบทความนี้ช่วยขยายองค์ความรู้ด้านการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคดิจิทัล เป็นกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัยเชิงประจักษ์ในอนาคต และเป็นแนวทางสำหรับผู้บริหารและผู้กำหนดนโยบายในการออกแบบระบบบัญชีที่มีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ และสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

คำสำคัญ: นวัตกรรมการบัญชี, การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์, ปัญญาประดิษฐ์, การสังเคราะห์เชิงทฤษฎี, ความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน

¹ Corresponding author, email: pimpa_pu@hotmail.com, Tel. 081-9391079

From Black Box to Strategic Trust: The Theoretical Synthesis in Strategic Accounting

Pimpaporn Pungboonpanich*¹

Abstract

The application of Artificial Intelligence (AI) in strategic accounting has transformed the role of accounting systems from financial reporting to supporting strategic decision-making within organizations. However, the use of AI raises challenges regarding transparency, outcome explanatory capability, accountability, and data reliability, which traditional strategic accounting theories cannot fully address. Therefore, there is a need to synthesize knowledge and conceptual frameworks appropriate to the context of accounting in the AI era.

This academic article aims to (1) describe the developmental sequence of concepts and theories related to strategic accounting in the AI era, (2) analyze the strengths, limitations, and connections of related theories, and (3) synthesize theoretical lessons to develop practical application guidelines, using an integrated theoretical synthesis from agency theory, stakeholder theory, legitimacy theory, institutional theory, resource and capability perspective, socio-technological system perspective, and concepts of accountability and auditing. The synthesis reveals that explaining the role of strategic accounting in the AI era requires the integration of multiple theories, as traditional theories have limitations in addressing issues of transparency, the explanatory capability of algorithms, and stakeholder trust. Furthermore, it leads to the proposal of an integrated conceptual framework that links data capability, AI explanatory capability, governance mechanisms, and stakeholder trust to organizational strategic outcomes. This article expands our understanding of strategic accounting in the digital age, provides a conceptual framework for future empirical research, and offers guidance for administrators and policymakers in designing accounting systems that are transparent, auditable, and build stakeholder confidence.

Keywords: Accounting innovations, Strategic management accounting, Artificial intelligence, The theoretical synthesis, Strategic credibility

* Assistant Professor, Multidisciplinary College, Christian University of Thailand

¹ Corresponding author, email: pimpa_pu@hotmail.com, Tel. 081-9391079

บทนำ

ในทศวรรษที่ผ่านมา บทบาทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ จากเดิมที่มุ่งเน้นการบันทึกและรายงานข้อมูลทางการเงินเพื่อการควบคุมภายใน สู่การเป็นกลไกเชิงกลยุทธ์ที่สนับสนุนการตัดสินใจระดับองค์กรภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีความไม่แน่นอนสูง (Kaplan & Norton, 1996; Jensen, 2000; Pornlaputrachakorn, 2022) การขยายตัวของข้อมูลขนาดใหญ่ (Big data) ควบคู่กับการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดของปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI) และปัญญาประดิษฐ์เชิงกำเนิด (Generative AI) ได้เร่งให้ระบบบัญชีต้องปรับบทบาทจาก “ผู้รายงานผล” ไปสู่ “ผู้สร้างข้อมูลเชิงลึก” ที่สามารถพยากรณ์แนวโน้ม ประเมินความเสี่ยง และสะท้อนผลกระทบเชิงกลยุทธ์ในมิติเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นระบบ ซึ่งบริบทดังกล่าวทำให้การบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ ไม่ได้ถูกคาดหวังเพียงด้านประสิทธิภาพหรือความแม่นยำของข้อมูลเท่านั้น แต่ยังถูกตั้งคำถามเชิงสังคมและจริยธรรมเกี่ยวกับความโปร่งใสของอัลกอริทึม ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของปัญญาประดิษฐ์ (AI Explainability) ความเป็นธรรมของข้อมูล และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในวงกว้าง (Jensen, 2000) ความท้าทายเหล่านี้สะท้อนให้เห็นว่า การนำปัญญาประดิษฐ์ มาใช้ในงานบัญชีไม่ได้เป็นเพียงประเด็นทางเทคนิค หากแต่เป็นการเปลี่ยนกระบวนทัศน์ (Paradigm shift) ที่กระทบต่อโครงสร้างการกำกับดูแล ความชอบธรรมขององค์กร และระดับความไว้วางใจของสังคมต่อข้อมูลทางบัญชีโดยรวม จากบริบทดังกล่าวยังชี้ให้เห็นช่องว่างสำคัญขององค์ความรู้ โดยเฉพาะการขาดกรอบแนวคิดที่สามารถอธิบายความเชื่อมโยงระหว่างความสามารถด้านข้อมูล (Data capability) การทำงานของปัญญาประดิษฐ์ ความโปร่งใสของกระบวนการวิเคราะห์ และผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ที่องค์กรและสังคมสามารถตรวจสอบได้อย่างเป็นรูปธรรม แม้ว่าจะมีงานวิจัยจำนวนมากที่ศึกษาการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big data analytics) และการวิเคราะห์เชิงธุรกิจ (Business analytics) ในงานบัญชีและการตัดสินใจทางธุรกิจ แต่การศึกษาส่วนใหญ่มักมุ่งเน้นประเด็นด้านประสิทธิภาพของการประมวลผลข้อมูล ความแม่นยำของแบบจำลอง และประโยชน์เชิงปฏิบัติของเทคโนโลยีในการสนับสนุนการตัดสินใจ (Appelbaum et al., 2017; Kokina & Davenport, 2017; Moll & Yigitbasoglu, 2019) ขณะเดียวกัน งานวิจัยที่เกี่ยวข้องมักถูกพัฒนาภายใต้กรอบทฤษฎีเฉพาะด้าน ไม่ว่าจะเป็นมุมมองทรัพยากรและความสามารถ (Resource-based view) ทฤษฎีการยอมรับเทคโนโลยี หรือทฤษฎีการกำกับดูแลองค์กร ส่งผลให้การอธิบายผลกระทบของปัญญาประดิษฐ์ต่อระบบบัญชีในภาพรวมยังมีข้อจำกัด (Rikhardsson & Yigitbasoglu, 2018; Sutton et al., 2023)

นอกจากนี้ นักวิชาการได้ชี้ให้เห็นว่าการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ในงานบัญชีมิได้เป็นเพียงประเด็นด้านเทคโนโลยีเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวข้องกับความโปร่งใส ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ ความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยการบูรณาการมุมมองจากหลายศาสตร์และหลายทฤษฎีร่วมกัน (Rai, 2020; Dwivedi et al., 2023) อย่างไรก็ตามยังพบข้อจำกัดในการอธิบายปรากฏการณ์เชิงระบบที่เกิดจากการปฏิสัมพันธ์ระหว่างเทคโนโลยี ข้อมูลมนุษย์และกลไกการกำกับดูแลภายใต้บริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์

ด้วยเหตุนี้ การพัฒนาองค์ความรู้ด้านนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์จึงจำเป็นต้องอาศัยการทบทวนและสังเคราะห์แนวคิดเชิงทฤษฎีอย่างเป็นระบบ เพื่อทำความเข้าใจทั้งรากฐานทางทฤษฎีดั้งเดิมและกรอบแนวคิดร่วมสมัยที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูล เทคโนโลยี การ

กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายใต้บริบทของการบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ได้อย่างเหมาะสม บทความนี้จะมุ่งรวบรวม วิเคราะห์ และเปรียบเทียบทฤษฎีสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์และการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ เพื่อสังเคราะห์องค์ความรู้และพัฒนาแนวทางเชิงแนวคิดที่สามารถอธิบายกลไกการสร้างที่น่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และความรับผิดชอบของระบบบัญชีในยุคดิจิทัลได้อย่างครอบคลุมมากขึ้น เพื่อชี้ให้เห็นทั้งจุดแข็ง ข้อจำกัด และความสัมพันธ์ระหว่างแนวคิดเหล่านี้ของทฤษฎีในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์ ซึ่งการเชื่อมโยงจากแนวคิดและทฤษฎีดังกล่าว มีเป้าหมายเพื่อปูทางไปสู่การสังเคราะห์เชิงแนวคิดและการพัฒนาแบบจำลองใหม่ที่สามารถอธิบายกลไกการสร้างที่น่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และความรับผิดชอบต่อสังคมของระบบบัญชีเชิงกลยุทธ์ได้อย่างเป็นรูปธรรม อันจะนำไปสู่การยกระดับ “ความคิด” ให้กลายเป็น “องค์ความรู้” ที่สามารถต่อยอดเชิงนโยบายและการปฏิบัติได้ในบริบทองค์กรและสังคมร่วมสมัย แม้ว่าจะมีงานศึกษาจำนวนมากที่อธิบายบทบาทของปัญญาประดิษฐ์ การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ และระบบวิเคราะห์เชิงธุรกิจในงานบัญชี แต่การพัฒนาองค์ความรู้ส่วนใหญ่ยังคงดำเนินอยู่ภายใต้กรอบทฤษฎีเฉพาะด้าน เช่น ทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย หรือมุมมองทรัพยากรและความสามารถ ทำให้การอธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นจากการบูรณาการระหว่างข้อมูล เทคโนโลยี มนุษย์ และกลไกการกำกับดูแลยังไม่สมบูรณ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ทฤษฎีการบัญชีเชิงกลยุทธ์แบบดั้งเดิมถูกพัฒนาขึ้นภายใต้บริบทที่การตัดสินใจยังคงอาศัยมนุษย์เป็นศูนย์กลาง จึงสามารถอธิบายประเด็นด้านการควบคุม การลดความไม่สมมาตรของข้อมูล และการสร้างคุณค่าทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี แต่ยังมีข้อจำกัดในการอธิบายประเด็นใหม่ที่เกิดขึ้นจากการใช้ปัญญาประดิษฐ์ เช่น ความโปร่งใสของอัลกอริทึม (Algorithmic transparency) ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของแบบจำลอง (AI Explainability) ความรับผิดชอบต่อการตัดสินใจอัตโนมัติ (Algorithmic accountability) และการสร้างความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียต่อข้อมูลที่สร้างโดยระบบปัญญาประดิษฐ์ ดังนั้นช่องว่างทางทฤษฎีที่สำคัญ (Theoretical gap) จึงอยู่ที่ 1) การขาดกรอบแนวคิดเชิงบูรณาการที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างความสามารถด้านข้อมูล (Data capability) ความสามารถในการอธิบายและความรับผิดชอบของปัญญาประดิษฐ์ และความไว้วางใจจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เข้าด้วยกัน 2) ทฤษฎีการบัญชีเชิงกลยุทธ์แบบดั้งเดิมมุ่งอธิบายประสิทธิภาพและการควบคุม แต่ยังไม่สามารถอธิบายความโปร่งใสและความสามารถในการอธิบายผลการทำงานของปัญญาประดิษฐ์ได้ 3) งานวิจัยส่วนใหญ่ศึกษาประเด็นปัญญาประดิษฐ์ทางบัญชีแบบแยกส่วนภายใต้ทฤษฎีเดียว และ 4) กลไกการกำกับดูแลและการตรวจสอบความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างเป็นระบบ ภายใต้บริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์ บทความนี้จะมุ่งเติมเต็มช่องว่างดังกล่าวผ่านการสังเคราะห์เชิงทฤษฎี โดยบูรณาการแนวคิดจากทฤษฎีการบัญชีเชิงกลยุทธ์ ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทฤษฎีความชอบธรรม มุมมองทรัพยากรและความสามารถ มุมมองระบบสังคม-เทคโนโลยี และแนวคิดด้านความรับผิดชอบและการตรวจสอบ เพื่อพัฒนาองค์ความรู้ที่สามารถอธิบายกลไกการสร้างที่น่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ (Strategic trust) ของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ได้อย่างครอบคลุมมากขึ้น แม้ว่าการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ และการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประมวลผลข้อมูลทางบัญชี การคาดการณ์แนวโน้มธุรกิจ และการสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างมีนัยสำคัญ แต่การนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้ได้ก่อให้เกิดประเด็นท้าทายใหม่ที่ระบบบัญชีแบบดั้งเดิมไม่เคยเผชิญมาก่อน ไม่ว่าจะเป็นปัญหาความโปร่งใสของอัลกอริทึม ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของ

ปัญญาประดิษฐ์ ความรับผิดชอบต่อการตัดสินใจที่เกิดจากระบบอัตโนมัติ (Algorithmic accountability) ตลอดจนความน่าเชื่อถือของข้อมูลและผลการวิเคราะห์ที่ถูกสร้างขึ้นโดยปัญญาประดิษฐ์ ในขณะที่ทฤษฎีการบัญชีเชิงกลยุทธ์แบบดั้งเดิม เช่น ทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder theory) ทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy theory) และทฤษฎีสถาบัน (Institutional theory) สามารถอธิบายบทบาทของข้อมูล การกำกับดูแล และความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้ในระดับหนึ่ง แต่ยังไม่เพียงพอที่จะอธิบายกลไกการทำงานของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ซึ่งมีความซับซ้อนจากการผสมผสานระหว่างข้อมูล เทคโนโลยี มนุษย์ และกระบวนการตัดสินใจ

ช่องว่างทางทฤษฎี (Theoretical gap) ที่สำคัญจึงอยู่ที่การขาดกรอบแนวคิดเชิงบูรณาการที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถด้านข้อมูล (Data capability) ความสามารถในการอธิบายของปัญญาประดิษฐ์ กลไกการกำกับดูแลและการตรวจสอบ ความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างเป็นระบบ นอกจากนี้ งานศึกษาที่เกี่ยวข้องส่วนใหญ่มีวิเคราะห์ประเด็นดังกล่าวภายใต้กรอบทฤษฎีเฉพาะด้าน ส่งผลให้ยังไม่สามารถอธิบายปรากฏการณ์เชิงระบบที่เกิดขึ้นจากการบูรณาการเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์เข้ากับระบบบัญชีเชิงกลยุทธ์ได้อย่างครบถ้วน ด้วยเหตุนี้ จึงมีความจำเป็นต้องสังเคราะห์และบูรณาการองค์ความรู้จากหลายทฤษฎี เพื่อสร้างความเข้าใจที่ครอบคลุมต่อบทบาทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ รวมทั้งเพื่อพัฒนาแนวคิดที่สามารถอธิบายกลไกการสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ภายใต้บริบทของการตัดสินใจที่ขับเคลื่อนด้วยข้อมูลและอัลกอริทึมได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น

บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) อธิบายลำดับพัฒนาการของแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ (2) วิเคราะห์จุดแข็ง ข้อจำกัด และความเชื่อมโยงของทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ในงานบัญชี และ (3) สังเคราะห์บทเรียนเชิงทฤษฎีเพื่อนำไปสู่การพัฒนากรอบแนวคิดที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูล ปัญญาประดิษฐ์ ความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ เพื่อให้บรรลุมติวัตถุประสงค์ดังกล่าว บทความจึงเริ่มต้นด้วยการทบทวนแนวคิดและทฤษฎีสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ การกำกับดูแลองค์กร พฤติกรรมการยอมรับเทคโนโลยี ระบบสังคม-เทคโนโลยี และการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ อันเป็นรากฐานสำคัญสำหรับการสังเคราะห์องค์ความรู้และการพัฒนากรอบแนวคิดเชิงบูรณาการในลำดับต่อไป

แนวคิดและทฤษฎีหลักที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีและกรอบแนวคิดที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์และการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ ประกอบด้วยทฤษฎีที่สำคัญ 10 ทฤษฎี ดังนี้

1. ทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) Nguyen (2024); เกรียงชัย รุ่งฟ้าใหม่ (Rungfamai, 2017) และ Jensen and Meckling (1976) ได้อธิบายไว้ว่า ความสัมพันธ์ที่เกิดจากบุคคลสองฝ่ายโดยที่บุคคลฝ่ายหนึ่งคือ ตัวการ (Principal) ซึ่งเป็นผู้ยินยอมมอบทรัพยากรและสิทธิในการจัดการทรัพยากรที่ตนมีอยู่ให้กับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่เรียกว่า ตัวแทน (Agency) ซึ่งจะทำการบริหารจัดการเพื่อให้ตัวการได้รับผลตอบแทนที่สูงที่สุด และตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนจากการทำงานนั้น กล่าวคือผู้ถือหุ้นเป็นผู้ให้ฝ่าย

บริหารดำเนินการแทนตน การที่ผู้ถือหุ้นไม่สามารถล่วงรู้ข้อมูลการตัดสินใจของฝ่ายบริหารย่อมทำให้เกิดต้นทุนจากการมอบอำนาจดำเนินการขึ้น ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนในการตรวจสอบผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร และ ต้นทุนในการจูงใจให้ฝ่ายบริหารตัดสินใจดำเนินการที่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ถือหุ้น ถ้าฝ่ายบริหารตัดสินใจกระทำในสิ่งที่ส่งผลให้มูลค่าของบริษัทลดลงผู้ถือหุ้นย่อมได้รับผลกระทบตามมา ซึ่งจะทำให้เกิดผลเสียต่อบริษัทและเป็นปัญหาในการเพิ่มทุนในเวลาต่อมา หากบริษัทไม่มีเครื่องมือในการตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารและหากฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะทำการใด เพื่อสร้างความมั่งคั่งให้กับตนเอง ไม่ว่าจะโดยการจัดสรรทรัพยากรไปสู่ตนเองนอกเหนือจากผลตอบแทนที่ไม่ได้มีการตกลงไว้ในสัญญาหรือมีพฤติกรรมฉ้อฉลในหน้าที่ย่อมส่งผลเสียต่อธุรกิจ ดังนั้น ทฤษฎีนี้แสดงให้เห็นความขัดแย้งผลประโยชน์ระหว่างเจ้าของ (Principal) และผู้บริหาร/ตัวแทน (Agent) และกลไกการตรวจสอบ/แรงจูงใจเพื่อลดปัญหาการเบี่ยงเบนในผลประโยชน์ต่างๆ ต่อมา Jensen (2000) ได้ขยายแนวคิดดังกล่าวไปสู่การกำกับดูแลองค์กรในมิติที่กว้างขึ้น อย่างไรก็ตาม กรอบทฤษฎีนี้ยังมุ่งเน้นผู้ถือหุ้นเป็นหลัก และไม่สามารถอธิบายบทบาทของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่นในบริษัท ได้อย่างครบถ้วน

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีตัวแทนมีบทบาทสำคัญในการอธิบายปัญหาความไม่สมมาตรของข้อมูล (Information asymmetry) ระหว่างผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่น ๆ ภายในบริบทของการบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์สามารถช่วยลดต้นทุนในการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานผ่านการวิเคราะห์ข้อมูลแบบเรียลไทม์ อย่างไรก็ตาม การใช้ระบบอัลกอริทึมที่มีลักษณะเป็น “กล่องดำ” (Black box) อาจก่อให้เกิดปัญหาตัวแทนรูปแบบใหม่เนื่องจากผู้ใช้งานไม่สามารถตรวจสอบหรือทำความเข้าใจตรรกะของการตัดสินใจได้อย่างสมบูรณ์ ดังนั้น ทฤษฎีตัวแทนจึงช่วยอธิบายมิติของการกำกับดูแล ความรับผิดชอบ และการลดความไม่สมมาตรของข้อมูลในระบบบัญชีที่ประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ โดยเฉพาะประเด็นด้านความรับผิดชอบของระบบ และ ความโปร่งใสของปัญญาประดิษฐ์

จุดแข็ง: ช่วยออกแบบแรงจูงใจ การควบคุมและตัวชี้วัดผลงาน (KPIs) ที่เชื่อมโยงกับข้อมูลเชิงวิเคราะห์

ข้อจำกัด: มุ่งเน้นมุมมองผลประโยชน์ทางการเงินเป็นหลัก อาจมองข้ามมิติสังคม/สิ่งแวดล้อม และปัญหาอคติของข้อมูลหรืออัลกอริทึม

2. ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder theory) วรุณี ไชยศรี และบุญสม เกษะประดิษฐ์ (Chaisorn and Kesapradist, 2017) และ Freeman (1984) ได้อธิบายไว้ว่า องค์กรควรคำนึงและสร้างคุณค่าร่วมกันให้กับทุกกลุ่มที่มีส่วนได้เสีย หรือได้รับผลกระทบจากการดำเนินงานขององค์กร ไม่ใช่แค่ผู้ถือหุ้นเพียงอย่างเดียว โดยมีผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ลูกค้า พนักงาน ซัพพลายเออร์ เจ้าหนี้ รัฐบาล และสังคมโดยรวม เพื่อสร้างความสำเร็จที่ยั่งยืนในระยะยาว ต่างจากแนวคิดเดิมที่เน้นกำไรผู้ถือหุ้นเป็นหลัก องค์กรต้องตอบสนองต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียหลากหลาย ไม่เพียงผู้ถือหุ้นแต่รวมถึงผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียช่วยอธิบายว่าความสำเร็จของการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ในงานบัญชีมิได้ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพทางเทคนิคเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับระดับความเชื่อมั่น การยอมรับ และการรับรู้ถึงความเป็นธรรมของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียด้วย

ในบริบทของการบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ผู้ใช้งาน นักลงทุน ผู้กำกับดูแล ลูกค้า และสังคมคาดหวังให้ระบบมีความโปร่งใส สามารถอธิบายผลลัพธ์ได้ และมีความรับผิดชอบต่อผลกระทบที่เกิดขึ้น ดังนั้น ทฤษฎีนี้จึงช่วยอธิบายกลไกการสร้างควมไว้วางใจ (Stakeholder trust) และความชอบธรรมในการใช้ปัญญาประดิษฐ์ เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ขององค์กร

จุดแข็ง: ขยายมุมมองการบัญชีไปสู่ความรับผิดชอบต่อสังคมและความยั่งยืน (Environmental, Social, and Governance: ESG)

ข้อจำกัด: การประเมินและถ่วงน้ำหนักผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหลายฝ่ายทำได้ยาก และอาจเกิดความขัดแย้งในการวัดผล

3. ทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy theory) Weber (1919) ได้อธิบายแนวคิดไว้ว่า องค์กรมีอำนาจและสิทธิในการดำเนินธุรกิจและการใช้ทรัพยากรจากสังคม โดยได้รับ "ใบอนุญาตทางสังคม" (Social license to operate) ซึ่งต้องแลกกับการดำเนินงานที่สอดคล้องกับความคาดหวังของสังคม เพื่อให้ได้รับการยอมรับและคงอยู่ได้อย่างยั่งยืน การที่องค์กรจะอยู่รอดได้จึงขึ้นอยู่กับ การตอบสนองต่อสังคม ไม่ใช่แค่การทำการกำไรสูงสุดเพียงอย่างเดียว โดยองค์กรพยายามรักษาความชอบธรรมในสายตาสังคมผ่านการสื่อสารและการปฏิบัติที่สอดคล้องกับค่านิยมสังคม

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีความชอบธรรมช่วยอธิบายความจำเป็นที่องค์กรต้องแสดงให้เห็นว่าการใช้ปัญญาประดิษฐ์เป็นไปตามบรรทัดฐานทางสังคมหลักจริยธรรม และข้อกำหนดด้านการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง เมื่อองค์กรนำปัญญาประดิษฐ์มาใช้ในการจัดทำรายงาน การวิเคราะห์ข้อมูล หรือการตัดสินใจทางธุรกิจ องค์กรจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความโปร่งใส ความเป็นธรรม และกลไกการควบคุมความเสี่ยงของอัลกอริทึม เพื่อรักษาความชอบธรรมและความน่าเชื่อถือในสายตาของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทฤษฎีนี้จึงช่วยอธิบายมิติของความโปร่งใสของปัญญาประดิษฐ์ ปัญญาประดิษฐ์ที่มีจริยธรรม และความรับผิดชอบต่อสังคมซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์

จุดแข็ง: ช่วยอธิบายแรงกดดันภายนอกที่ทำให้องค์กรเปิดเผยและปรับปรุงการรายงาน

ข้อจำกัด: ถ้าใช้เพื่อ “ประชาสัมพันธ์” มากกว่าแก้ปัญหาจริง อาจเป็นการสร้าง “ความชอบธรรมเชิงสัญลักษณ์” (Symbolic legitimacy)

4. ทฤษฎีสถาบัน (Institutional theory) Power (1997) ได้อธิบายว่า พฤติกรรมองค์กร และโครงสร้างทางสังคม ถูกกำหนดโดยแรงกดดันทางสังคม กฎระเบียบ บรรทัดฐาน ค่านิยม และแนวปฏิบัติที่แพร่หลาย ตลอดจนความเชื่อที่ฝังอยู่ในสภาพแวดล้อมมากกว่าแรงกดดันทางเศรษฐกิจเพียงอย่างเดียว องค์กรต่างๆ จึงปรับตัวให้เข้ากับบริบทเหล่านี้เพื่อแสวงหาความชอบธรรม (Legitimacy) เพื่อความอยู่รอดและการเข้าถึงทรัพยากร แม้ว่าการปฏิบัติตามนั้นอาจไม่ได้มีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจสูงสุดก็ตาม

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีสถาบันอธิบายว่าการตัดสินใจขององค์กรไม่ได้เกิดขึ้นจากเหตุผลทางเศรษฐกิจเพียงอย่างเดียว แต่ยังได้รับอิทธิพลจากแรงกดดันจากสภาพแวดล้อมภายนอก ทั้งในรูปแบบของกฎระเบียบ มาตรฐานวิชาชีพ ความคาดหวังของสังคม และแนวปฏิบัติที่ได้รับการยอมรับในอุตสาหกรรม (DiMaggio & Powell, 1983) ในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ ยุคปัญญาประดิษฐ์ องค์กรจำนวนมากเริ่มนำปัญญาประดิษฐ์มาใช้ไม่เพียงเพราะเหตุผลด้านประสิทธิภาพ

แต่ยังเป็นผลจากแรงกดดันของการแข่งขันทางธุรกิจ การกำกับดูแลจากหน่วยงานกำกับ และความคาดหวังของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่ต้องการความทันสมัย ความโปร่งใส และการตัดสินใจบนฐานข้อมูล ทฤษฎีสถาบันจึงช่วยอธิบายกระบวนการยอมรับของปัญญาประดิษฐ์ในระบบบัญชี รวมทั้งบทบาทของมาตรฐานการกำกับดูแล กฎหมายและแนวปฏิบัติวิชาชีพในการกำหนดรูปแบบของการกำกับดูแลและการรับรองการใช้ปัญญาประดิษฐ์ภายในองค์กร

จุดแข็ง: อธิบายการแพร่กระจายของนวัตกรรมและพฤติกรรมการปฏิบัติตามมาตรฐาน

ข้อจำกัด: อาจเน้นความเป็นอันหนึ่งอันเดียวจนลดพื้นที่นวัตกรรมเชิงรุก

5. มุมมองทรัพยากรและความสามารถ (Resource-Based View, RBV) Akio (2005) ได้อธิบายแนวคิดเชิงกลยุทธ์ไว้ว่า องค์กรจะสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันที่ยั่งยืนได้ โดยอาศัย ทรัพยากร และความสามารถภายในองค์กรที่มีคุณค่า (Valuable) หายาก (Rare) ลอกเลียนแบบยาก (Inimitable) และไม่สามารถทดแทนได้ (Non-substitutable) แทนที่จะมุ่งเน้นที่ปัจจัยภายนอกเพียงอย่างเดียว โดยทรัพยากรเหล่านี้รวมถึงทั้งสิ่งที่จับต้องได้ (เช่น เงินทุน) และสิ่งที่จับต้องไม่ได้ (เช่น วัฒนธรรมองค์กร ชื่อเสียง เป็นต้น)

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: RBV ช่วยอธิบายว่าข้อมูลคุณภาพข้อมูล โครงสร้างพื้นฐานดิจิทัล ความสามารถด้านการวิเคราะห์ข้อมูล และความเชี่ยวชาญด้านปัญญาประดิษฐ์เป็นทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่สามารถสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันได้ ในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ องค์กรที่สามารถบูรณาการข้อมูล เทคโนโลยี และความรู้ของบุคลากรเข้าด้วยกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ จะสามารถสร้างข้อมูลเชิงลึกที่มีคุณค่าและสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ได้ดีกว่าองค์กรอื่น ดังนั้น RBV จึงเป็นทฤษฎีหลักที่ช่วยอธิบายมิติด้านความสามารถด้านข้อมูล ความสามารถในการวิเคราะห์ ความสามารถด้านปัญญาประดิษฐ์

จุดแข็ง: ช่วยชี้ว่าการลงทุนในข้อมูลและบุคลากรเป็นแหล่งสร้างคุณค่า เป็น Competitive advantage

ข้อจำกัด: RBV ให้ภาพภายในเป็นหลัก อาจละเลยแรงกดดันภายนอกและมิติสังคม

6. มุมมองระบบสังคม-เทคโนโลยี (Socio-technical systems) Von Bertalanffy (1950) เป็นผู้วางรากฐานและได้อธิบายไว้ว่า เป็นระบบที่ผสมผสานด้านเทคโนโลยีและด้านสังคมเข้าไว้ด้วยกัน โดยระบบเทคโนโลยีและมิติสังคมต้องปรับเข้าหากันเพื่อให้การนำเทคโนโลยีไปใช้สำเร็จ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้เกิดความพึงพอใจของผู้ปฏิบัติงานและประสิทธิภาพของระบบในการทำงานองค์กรจะพยายามแสวงหาเทคโนโลยีที่เหมาะสมสำหรับหน่วยงาน และสอดคล้องกับบริบทสังคม และนำเทคโนโลยีนั้นๆ ไปใช้ เพื่อส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพและความสำเร็จขององค์กร

หลักการสำคัญตามแนวคิดของ Bertalanffy

1. ความเป็นระบบ (Systems thinking) มองปรากฏการณ์เป็นองค์รวม ไม่ใช่แยกส่วน การทำความเข้าใจระบบต้องดูความสัมพันธ์และการทำงานร่วมกันของระบบย่อยต่างๆ

2. ระบบเปิด (Open systems) ระบบสังคมและเทคโนโลยีเป็นระบบเปิด ต้องรับข้อมูล, พลังงาน, และทรัพยากรจากสิ่งแวดล้อมภายนอก และมีการแลกเปลี่ยนส่งผลกระทบต่อกัน (เช่น การใช้เทคโนโลยีเปลี่ยนโครงสร้างสังคม)

3. ระบบย่อยที่สัมพันธ์กัน (Interrelated subsystems) ระบบสังคม (ผู้คน, วัฒนธรรม) และระบบเทคโนโลยี (เครื่องมือ, กระบวนการ) เป็นระบบย่อยที่แยกจากกันไม่ได้ ต้องทำงานร่วมกันอย่างสมดุล

4. ภาวะสมดุลและการปรับตัว (Equilibrium and adaptation) ระบบพยายามรักษาสถิติและปรับตัวเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากภายในหรือภายนอก เพื่อให้ระบบอยู่รอดและบรรลุเป้าหมาย.

การประยุกต์ใช้ในมุมมองระบบสังคม-เทคโนโลยี ต้องพิจารณา 2 ประเด็น ดังนี้

1. การนำเทคโนโลยีมาใช้ในองค์กรหรือสังคม (เช่น การนำระบบคอมพิวเตอร์) ไม่ได้ส่งผลแค่ด้านเทคนิค แต่ต้องคำนึงถึงผู้คน (วัฒนธรรมองค์กรและทักษะ) และโครงสร้างสังคมรอบข้าง

2. การออกแบบระบบต้องคำนึงถึง Input (ข้อมูล/ทรัพยากร) Process (กระบวนการทำงาน) และ Output (ผลลัพธ์) ที่ทุกส่วนต้องเชื่อมโยงกัน

Bertalanffy ได้ให้ข้อสรุปไว้ว่า ให้มองว่าเทคโนโลยี (เครื่องมือ) และสังคม (คน) เป็นส่วนหนึ่งของระบบใหญ่ที่พึ่งพาอาศัยกัน การพัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงอย่างใดอย่างหนึ่ง ต้องพิจารณาผลกระทบต่ออีกส่วนหนึ่งเสมอ เพื่อให้ระบบโดยรวมมีประสิทธิภาพและยั่งยืน

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: มุมมองระบบสังคม-เทคโนโลยีอธิบายว่าประสิทธิผลของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ไม่ได้เกิดจากเทคโนโลยีเพียงอย่างเดียว แต่เกิดจากความสอดคล้องระหว่างเทคโนโลยี กระบวนการทำงาน บุคลากร วัฒนธรรมองค์กร และกลไกการกำกับดูแล แนวคิดนี้ช่วยอธิบายปรากฏการณ์เชิงระบบที่เกิดจากการบูรณาการระหว่างปัญญาประดิษฐ์ ข้อมูล และมนุษย์ ซึ่งเป็นช่องว่างสำคัญที่ทฤษฎีแบบดั้งเดิมยังอธิบายได้ไม่ครบถ้วน ทฤษฎีนี้จึงทำหน้าที่เป็นกรอบเชื่อมโยงองค์ประกอบต่าง ๆ ภายในระบบบัญชีดิจิทัลให้สามารถสร้างผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ได้อย่างยั่งยืน

จุดแข็ง: ให้กรอบปฏิบัติการเพื่อบูรณาการเทคโนโลยี-คน-กระบวนการเข้าด้วยกัน

ข้อจำกัด: การนำไปปฏิบัติซับซ้อน ต้องปรับทั้งองค์ประกอบเทคนิคและการจัดการการเปลี่ยนแปลง

7. ทฤษฎีการยอมรับเทคโนโลยี (TAM, UTAUT) ทฤษฎีการยอมรับเทคโนโลยี (Technology Acceptance Model: TAM) และ ทฤษฎีรวมของการยอมรับและการใช้เทคโนโลยี (Unified Theory of Acceptance and Use of Technology: UTAUT) เป็นโมเดลที่ใช้อธิบายและคาดการณ์ว่าทำไมผู้ใช้เทคโนโลยีถึงยอมรับหรือไม่ยอมรับเทคโนโลยีใหม่ โดย TAM เน้นที่การรับรู้ว่าเทคโนโลยีมีประโยชน์และใช้งานง่าย ในขณะที่ UTAUT เป็นการพัฒนาต่อยอดที่รวมปัจจัยที่ซับซ้อนขึ้น เช่น ประสิทธิภาพในการใช้งาน อิทธิพลทางสังคม และสิ่งอำนวยความสะดวก เข้ามาด้วย เพื่อทำความเข้าใจพฤติกรรมการใช้เทคโนโลยีให้ครอบคลุมยิ่งขึ้น สามารถอธิบายได้เป็น 2 ประเด็นหลัก ดังนี้

7.1 ทฤษฎีการยอมรับเทคโนโลยี (TAM) พัฒนาจากทฤษฎีการกระทำอย่างมีเหตุผล (Theory of Reasoned Action: TRA) โดยเน้นปัจจัยสำคัญ 2 อย่างส่งผลต่อความตั้งใจใช้เทคโนโลยี คือ 1) การรับรู้ว่ามีประโยชน์ (Perceived Usefulness: PU) ผู้ใช้เชื่อว่าเทคโนโลยีนั้นช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานได้จริง และ 2) การรับรู้ว่าใช้งานง่าย (Perceived Ease of Use: PEOU) ผู้ใช้เชื่อว่าการใช้เทคโนโลยีนั้นไม่ซับซ้อนและไม่ต้องใช้ความพยายามมาก ดังนั้น PU และ PEOU ส่งผลต่อทัศนคติ (Attitude) ซึ่งนำไปสู่ความตั้งใจใช้งาน (Behavioral intention) และการใช้งานจริง

7.2 ทฤษฎีรวมของการยอมรับและการใช้เทคโนโลยี (UTAUT) เป็นการรวมทฤษฎีการยอมรับเทคโนโลยีหลายๆ ทฤษฎี (รวมถึง TAM) เข้าด้วยกัน เพื่อให้คำอธิบายครอบคลุมยิ่งขึ้น ปัจจัยสำคัญ มี 4 ปัจจัยหลัก ดังนี้ 1) ความคาดหวังด้านประสิทธิภาพ (Performance expectancy) ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ (คล้าย PU ใน TAM) 2) ความคาดหวังด้านความพยายาม (Effort expectancy) ความง่ายในการใช้งาน (คล้าย PEOU ใน TAM) 3) อิทธิพลทางสังคม (Social influence) ความคิดเห็นและแรงกดดันจากคนรอบข้าง และ 4) เงื่อนไขในการอำนวยความสะดวก (Facilitating conditions) การมีทรัพยากรหรือสิ่งสนับสนุนที่จำเป็น

การพัฒนาต่อ: UTAUT2 ได้เพิ่มปัจจัยของพฤติกรรมผู้บริโภค เช่น ราคา แรงจูงใจทางอารมณ์ เข้ามาด้วย

สรุปความแตกต่าง

TAM: เน้นที่ผู้ใช้เป็นหลัก (User-centric) และมองที่ปัจจัยภายใน 2 อย่าง

UTAUT: กว้างกว่า TAM โดยรวมปัจจัยด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมเข้ามา และสามารถปรับใช้ได้หลากหลายกว่า โดยเฉพาะในบริบทขององค์กรและผู้บริโภค

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: แม้ว่าองค์กรจะลงทุนในเทคโนโลยีปัญญาประดิษฐ์อย่างต่อเนื่อง แต่ความสำเร็จของการนำปัญญาประดิษฐ์มาใช้ในการบัญชีมิได้ขึ้นอยู่กับศักยภาพของเทคโนโลยีเพียงอย่างเดียว หากยังขึ้นอยู่กับระดับการยอมรับของผู้ใช้งานภายในองค์กรด้วยแบบจำลองการยอมรับเทคโนโลยี (Technology Acceptance Model: TAM) ของ Davis (1989) อธิบายว่าการรับรู้ถึงประโยชน์ และความง่ายในการใช้งานเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการยอมรับเทคโนโลยี ขณะที่ทฤษฎี UTAUT ของ Venkatesh et al. (2003) ได้ขยายกรอบแนวคิดให้ครอบคลุมปัจจัยด้านอิทธิพลทางสังคมและสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการใช้งานในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ทฤษฎีกลุ่มนี้ช่วยอธิบายว่าผู้บริหาร นักบัญชี และผู้ตรวจสอบจะยอมรับและไว้วางใจระบบปัญญาประดิษฐ์ได้มากน้อยเพียงใด โดยเฉพาะเมื่อระบบสามารถอธิบายผลลัพธ์ได้อย่างโปร่งใส มีความน่าเชื่อถือ และช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ดังนั้น TAM และ UTAUT จึงมีบทบาทสำคัญในการอธิบายมิติของ การนำปัญญาประดิษฐ์มาใช้ ความไว้วางใจของผู้ใช้ การทำงานร่วมกันระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์ ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของความสำเร็จในการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ทางการบัญชี

จุดแข็ง: ให้แนวทางปฏิบัติในการออกแบบและการนำไปใช้ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการใช้เทคโนโลยี

ข้อจำกัด: มุ่งเน้นที่ระดับผู้ใช้และอาจไม่ครอบคลุมปัญหาระดับองค์กรหรือจริยธรรม

8. ทฤษฎีข้อมูลและการสื่อสาร (Information economics & signaling theory) Bar-Hava (2025) ได้อธิบายไว้ว่า พฤติกรรมของผู้ส่งข้อมูลและผู้รับข้อมูล โดยทั้งสองฝ่ายมีข้อมูลไม่เท่ากัน โดยทฤษฎีนี้ได้อธิบายว่าฝ่ายที่มีข้อมูลมากกว่า (ผู้ส่งสัญญาณ) เช่น ผู้บริหารบริษัท หรือผู้ผลิต จะใช้ "สัญญาณ" ที่มีต้นทุน เพื่อสื่อสารข้อมูลที่แท้จริงเกี่ยวกับคุณภาพหรือสถานะของตนไปยังฝ่ายที่มีข้อมูลน้อยกว่า (ผู้รับสัญญาณ) เช่น นักลงทุน หรือผู้บริโภค เพื่อลดความไม่สมดุลของข้อมูล (Asymmetric information) ทำให้ผู้รับสามารถตัดสินใจได้ง่ายขึ้นและรับรู้สัญญาณนั้นว่าน่าเชื่อถือ ตัวอย่างการส่งสัญญาณ เช่น ผู้บริหารจ่ายเงินปันผลสูง หรือนักการตลาดทำโฆษณาที่ดูแพง ตัวอย่างการนำไปใช้ 1) ด้านการเงิน: การที่บริษัท

จ่ายเงินปันผลสูง สื่อถึงความมั่นใจในกำไรในอนาคต หรือการออกหุ้นกู้แทนการออกหุ้นใหม่ อาจเป็นสัญญาณบอกว่าบริษัทมองว่าหุ้นของตัวเองมีราคาต่ำเกินไป 2) ด้านการตลาด: แปรผันสินค้าที่ใช้บรรจุภัณฑ์หรูหรา, การโฆษณาในสื่อแพงๆ เพื่อบ่งบอกว่าสินค้ามีคุณภาพสูง 3) การจ้างงาน: การจบจากมหาวิทยาลัยชั้นนำ เป็น "สัญญาณ" ถึงความสามารถและศักยภาพของผู้สมัครงานไปยังนายจ้าง และ 4) ด้านโซเชียลมีเดีย: การโพสต์ รูปกิจกรรมหรูหรา หรือการเชื่อมต่อกับผู้คนที่มีความสูงส่งทางสังคมสูง เพื่อส่งสัญญาณถึงอัตลักษณ์ และความสำเร็จ

โดยสรุป ทฤษฎีนี้ช่วยอธิบายว่าทำไมการกระทำบางอย่างถึงมี ในสถานการณ์ที่ "ความหมาย" ข้อมูลไม่เท่าเทียมกัน และทำไมผู้ส่งจึงเลือกทำสิ่งเหล่านั้น แม้ว่าจะมีต้นทุนก็ตาม ตลอดจนคุณภาพของข้อมูลและสัญญาณที่องค์กรส่งออกมีผลต่อการตัดสินใจของตลาดและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีข้อมูล (Information economics) นี้มุ่งอธิบายผลกระทบของความไม่สมมาตรของข้อมูลที่เกิดขึ้นระหว่างฝ่ายต่างๆ ในตลาด ขณะที่ทฤษฎีการส่งสัญญาณ อธิบายว่าองค์กรสามารถส่งสัญญาณเกี่ยวกับคุณภาพ ความน่าเชื่อถือ หรือศักยภาพของตนผ่านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานสารสนเทศ (Spence, 1973) ภายใต้บริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์ ข้อมูลที่ถูกสร้าง วิเคราะห์ และนำเสนอโดยระบบปัญญาประดิษฐ์ กลายเป็นทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุน ผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การที่องค์กรสามารถแสดงให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมีคุณภาพ โปร่งใส และตรวจสอบได้ จะช่วยลดความไม่สมมาตรของข้อมูลและเพิ่มความเชื่อมั่นต่อองค์กร ทฤษฎีนี้จึงช่วยอธิบายบทบาทของปัญญาประดิษฐ์ในการสร้างคุณภาพสารสนเทศ การลดต้นทุนด้านข้อมูล การเพิ่มความโปร่งใสของการรายงาน และการส่งสัญญาณถึงความสามารถด้านดิจิทัลและการกำกับดูแลขององค์กร ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของการสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

จุดแข็ง: ช่วยออกแบบการรายงานเพื่อลดความไม่แน่นอนของผู้รับข้อมูล

ข้อจำกัด: ต้องจัดการกับความเสี่ยงของข้อมูลบิดเบือนหรือระบบอัตโนมัติมากเกินไป

9. ทฤษฎีความรับผิดชอบและการตรวจสอบ (Accountability & assurance theory) คือหลักการสำคัญของธรรมาภิบาล (Good governance) ที่กำหนดให้ผู้มีอำนาจและองค์กรต้องสามารถตอบคำถาม ชี้แจงการตัดสินใจและผลการปฏิบัติงานได้ต่อสาธารณะและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย พร้อมทั้งมีระบบตรวจสอบที่โปร่งใส เพื่อให้มั่นใจว่าการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คุ่มค่า และบรรลุเป้าหมายสาธารณะ โดยเน้นการรายงานผล การเปิดเผยข้อมูล และการมีส่วนร่วมของประชาชนเพื่อควบคุมการใช้อำนาจ โดยมีองค์ประกอบหลัก 2 ข้อ คือ 1) ความรับผิดชอบ (Accountability) และ 2) การตรวจสอบได้ (Auditability/Assurance)

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีนี้ให้ความสำคัญกับการสร้างความน่าเชื่อถือของข้อมูลและกระบวนการตัดสินใจผ่านกลไกการกำกับดูแล การควบคุมภายใน การตรวจสอบ และการรับรองความถูกต้องของสารสนเทศ โดยมีพื้นฐานอยู่บนแนวคิดที่ว่าองค์กรต้องสามารถอธิบายและรับผิดชอบต่อผลลัพธ์ของการดำเนินงานที่ส่งผลต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายใต้บริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ ความท้าทายสำคัญเกิดจากลักษณะการทำงานของระบบปัญญาประดิษฐ์ที่มีความซับซ้อนและยากต่อการอธิบาย ซึ่งอาจทำให้ผู้ใช้งานไม่สามารถตรวจสอบที่มาของข้อมูลหรือเหตุผลของการตัดสินใจได้อย่างชัดเจน ปัญหาดังกล่าวส่งผลโดยตรงต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและ

ความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทฤษฎีนี้จึงช่วยอธิบายความจำเป็นของกลไกการกำกับดูแล การตรวจสอบ และการรับรองโดยปัญญาประดิษฐ์ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้อง ความโปร่งใส ความเป็นธรรม และความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของระบบปัญญาประดิษฐ์ เพื่อให้ผู้บริหาร นักลงทุน ผู้สอบบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแลสามารถเชื่อมั่นในข้อมูลที่ถูกรวบรวมขึ้นโดยระบบปัญญาประดิษฐ์ได้ ดังนั้น ทฤษฎีความรับผิดชอบและการตรวจสอบจึงเป็นรากฐานสำคัญในการอธิบายกระบวนการเปลี่ยนผ่านจากกล่องดำของระบบปัญญาประดิษฐ์ไปสู่ “ความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์” ซึ่งเป็นเป้าหมายหลักของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคดิจิทัล

จุดแข็ง: ให้ความสำคัญเกี่ยวกับการพัฒนาแนวทางการให้การรับประกัน (Assurance) สำหรับ AI-driven reports

ข้อจำกัด: วิธีการรับประกันแบบเดิมอาจไม่เหมาะกับระบบที่เปลี่ยนแปลงรวดเร็วเช่นปัญญาประดิษฐ์ วิธีการต้องปรับให้รองรับปัญญาประดิษฐ์ แบบ Dynamic

10. ทฤษฎีพฤติกรรมการบัญชี (Behavioral accounting theory) ทฤษฎีนี้อธิบายว่า จิตวิทยา อารมณ์ และปัจจัยทางสังคมของมนุษย์มีอิทธิพลต่อแนวทางการบัญชี การรายงานทางการเงิน และการตัดสินใจอย่างไร โดยก้าวข้ามแบบจำลองเชิงเหตุผลแบบดั้งเดิมไปสู่การรวมเอาอคติทางความคิด (เช่น การยึดติดกับข้อมูลเริ่มต้น ความมั่นใจมากเกินไป) แรงจูงใจ (สิ่งจูงใจ บรรทัดฐานทางสังคม) และการรับรู้เข้ามาพิจารณาด้วย ทฤษฎีนี้แสดงให้เห็นว่าข้อมูลทางการบัญชีส่งผลกระทบต่อผู้คน (ผู้ใช้ ผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบบัญชี) อย่างไร และพฤติกรรมของมนุษย์ส่งผลกระทบต่อผลลัพธ์ทางการบัญชีอย่างไร ซึ่งจะช่วยให้เข้าใจงบประมาณ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การตรวจสอบบัญชี และประเด็นด้านจริยธรรมได้ดียิ่งขึ้น โดยแสดงให้เห็นว่าการตัดสินใจทางบัญชีและการสื่อสารขึ้นอยู่กับปัจจัยพฤติกรรม เช่น อคติ ความเชื่อ และแรงจูงใจ

ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์: ทฤษฎีพฤติกรรมการบัญชีมุ่งศึกษาว่าบุคคลรับรู้ ตีความ และใช้ข้อมูลทางบัญชีในการตัดสินใจอย่างไร โดยให้ความสำคัญกับปัจจัยด้านจิตวิทยา การรับรู้ ความเชื่อ ความไว้วางใจ และอคติทางความคิดที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชี แม้ว่าปัญญาประดิษฐ์จะสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลและสนับสนุนการตัดสินใจได้อย่างมีนัยสำคัญ แต่ผลลัพธ์ที่ได้จะก่อให้เกิดคุณค่าทางธุรกิจก็ต่อเมื่อผู้ใช้งานเกิดความเชื่อมั่นและพร้อมที่จะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการตัดสินใจจริง ในหลายกรณี ผู้บริหาร นักบัญชี หรือผู้สอบบัญชีอาจไม่ยอมรับคำแนะนำจากระบบปัญญาประดิษฐ์ หากไม่สามารถเข้าใจเหตุผลหรือกระบวนการคิดของอัลกอริทึมได้ ทฤษฎีนี้จึงช่วยอธิบายปัจจัยด้านมนุษย์ที่ส่งผลต่อการยอมรับหรือการปฏิเสธข้อมูลที่สร้างโดยปัญญาประดิษฐ์ รวมถึงช่วยอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างความโปร่งใสของระบบ ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ และระดับความไว้วางใจของผู้ใช้งานต่อเทคโนโลยี ในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์จึงมีบทบาทสำคัญในการอธิบายกระบวนการสร้างความไว้วางใจระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์ การลดอคติในการตัดสินใจ และการพัฒนาระบบบัญชีที่สามารถสนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและได้รับการยอมรับจากผู้ใช้งาน

จุดแข็ง: เตือนถึงความสำคัญของการออกแบบการใช้งานที่ลดอคติของมนุษย์

ข้อจำกัด: ยากที่จะแก้ปัญหาคอคติโดยอาศัยเทคโนโลยีอย่างเดียว ควรมีการฝึกอบรมและออกแบบการทำงานใหม่

จากทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปเป็นตารางเปรียบเทียบแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ตามตารางที่ 1

Table 1 Show a comparison of key concepts and theories related to AI-driven strategic accounting

ทฤษฎี	จุดแข็ง	ข้อจำกัด	ความเชื่อมโยงกับการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์
Agency theory	อธิบายปัญหาความไม่สมมาตรของข้อมูลและการกำกับดูแล	ไม่อธิบายมิติด้านเทคโนโลยีและพฤติกรรมมนุษย์ได้ครบถ้วน	อธิบายการกำกับดูแลและความรับผิดชอบด้านปัญญาประดิษฐ์ และการลดความไม่สมมาตรของข้อมูล
Stakeholder theory	เน้นความคาดหวังและความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย	ไม่อธิบายกลไกทางเทคโนโลยีโดยตรง	อธิบายความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการยอมรับปัญญาประดิษฐ์
Legitimacy theory	อธิบายความชอบธรรมและความโปร่งใสขององค์กร	มุ่งระดับองค์กร มากกว่าระดับเทคโนโลยี	อธิบายความโปร่งใสของปัญญาประดิษฐ์ ปัญญาประดิษฐ์ที่มีจริยธรรมและความชอบธรรม
Institutional theory	อธิบายอิทธิพลของกฎระเบียบและมาตรฐาน	อธิบายแรงกดดันภายนอก มากกว่าปัจจัยภายใน	อธิบายการยอมรับปัญญาประดิษฐ์จากแรงกดดันของสถาบัน
Resource-based view	อธิบายการสร้างรายได้เปรียบจากทรัพยากร	ไม่อธิบายการเปลี่ยนแปลงเชิงพลวัต	อธิบายความสามารถด้านข้อมูล และความสามารถของปัญญาประดิษฐ์
Socio-technical systems theory	บูรณาการมนุษย์ เทคโนโลยี และกระบวนการ	มีความซับซ้อนในการประยุกต์ใช้	อธิบายการบูรณาการกระบวนการระหว่างมนุษย์และปัญญาประดิษฐ์
Technology acceptance theory (TAM/UTAUT)	อธิบายการยอมรับและใช้งานเทคโนโลยี	มุ่งระดับปัจเจกบุคคล	อธิบายการยอมรับปัญญาประดิษฐ์และความไว้วางใจของผู้ใช้
Information economics & signaling theory	อธิบายคุณภาพข้อมูลและการส่งสัญญาณ	ไม่ครอบคลุมมิติทางสังคมและจริยธรรม	อธิบายการลดความไม่สมมาตรของข้อมูล และการส่งสัญญาณเชิงกลยุทธ์
Accountability & assurance theory	เน้นความรับผิดชอบและการตรวจสอบ	พึ่งพากลไกกำกับดูแลที่เข้มแข็ง	อธิบายการตรวจสอบของปัญญาประดิษฐ์ การรับรองการใช้ปัญญาประดิษฐ์ การรับประกันปัญญาประดิษฐ์ และ ความไว้วางใจเชิงกลยุทธ์
Behavioral accounting theory	อธิบายพฤติกรรมและอคติของผู้ใช้ข้อมูล	อาจไม่ครอบคลุมปัจจัยเชิงโครงสร้าง	อธิบายความไว้วางใจระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

การสังเคราะห์เชิงเปรียบเทียบระหว่างทฤษฎีดั้งเดิมกับทฤษฎี/กรอบแนวคิดที่เกิดขึ้นใหม่ในบริบทของนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์

ทฤษฎีดั้งเดิมยังคงมีคุณค่าในการอธิบายการกำกับดูแลความสัมพันธ์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และความได้เปรียบเชิงกลยุทธ์ แต่ไม่เพียงพอต่อการอธิบายความซับซ้อนของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องบูรณาการกับกรอบแนวคิดร่วมสมัย เช่น การกำกับดูแลปัญญาประดิษฐ์ ปัญญาประดิษฐ์ที่อธิบายได้ ความรับผิดชอบ ความไว้วางใจระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์ ความสามารถด้านข้อมูล เพื่อพัฒนากรอบแนวคิดเชิงบูรณาการสำหรับนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในอนาคต โดยสามารถแยกเป็น 4 ประเด็น ตามตารางที่ 2 แสดงได้ดังนี้

Table 2 Show a comparative synthesis between traditional theories and emerging theories/frameworks in the context of strategic accounting innovation in the era of artificial intelligence

ประเด็น	ทฤษฎีดั้งเดิม	ทฤษฎี/กรอบแนวคิดที่เกิดขึ้นใหม่	การสังเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ	ส่งผลต่อ AI-driven strategic accounting
ข้อจำกัด	มุ่งอธิบายการควบคุม การกำกับดูแล และความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจเป็นหลัก	มุ่งอธิบายปัญญาประดิษฐ์ การวิเคราะห์ข้อมูล ปัญญาประดิษฐ์ที่อธิบายได้ การกำกับดูแล ปัญญาประดิษฐ์ และปฏิสัมพันธ์ระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์	แต่ละกลุ่มอธิบายเพียงบางมิติ ยังขาดมุมมองบูรณาการ	ต้องผสานทั้งมิติข้อมูล เทคโนโลยี มนุษย์ และการกำกับดูแล
ความสัมพันธ์	เน้นความไม่สมดุลของข้อมูล ความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และความชอบธรรม	เน้นความสามารถด้านข้อมูล ความสามารถด้านปัญญาประดิษฐ์ ความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือ	ทฤษฎีใหม่ขยายขอบเขตจากแนวคิดดั้งเดิมให้รองรับบริบทดิจิทัล	ข้อมูลที่ได้จากปัญญาประดิษฐ์ กลายเป็นกลไกสร้างคุณค่าเชิงกลยุทธ์
ช่องว่างที่ยังไม่ถูกอธิบาย	ไม่สามารถอธิบายการตัดสินใจของอัลกอริทึมและกล่องดำของปัญญาประดิษฐ์ได้ครบถ้วน	ยังขาดกรอบที่เชื่อมโยงความสามารถในการอธิบาย ความรับผิดชอบ และความไว้วางใจเชิงกลยุทธ์ของปัญญาประดิษฐ์	ยังไม่มีกรอบแนวคิดแบบองค์รวมที่อธิบายความสัมพันธ์ทั้งหมด	จำเป็นต้องพัฒนารอบการสังเคราะห์เชิงทฤษฎีใหม่
แนวโน้มการพัฒนาในอนาคต	พัฒนาการกำกับดูแลและการรายงานข้อมูล	มุ่งสู่ปัญญาประดิษฐ์ที่อธิบายได้ ปัญญาประดิษฐ์ที่รับผิดชอบ การรับรองปัญญาประดิษฐ์ที่เน้นมนุษย์เป็นศูนย์กลาง	บูรณาการหลายทฤษฎีเพื่อสร้างกรอบความไว้วางใจเชิงกลยุทธ์	สนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่โปร่งใส ตรวจสอบได้ และยั่งยืน

ลำดับการพัฒนาทฤษฎี (Developmental trajectory) เพื่อให้เห็นความเชื่อมโยงของการพัฒนาทฤษฎีสรุปลำดับพัฒนาการเชิงแนวคิด ได้เป็น 6 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นที่ 1 การอธิบายความสัมพันธ์และการกำกับดูแล (Governance and accountability Foundations) จุดเริ่มต้นของการพัฒนาองค์ความรู้อยู่บนพื้นฐานของทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และทฤษฎีความชอบธรรม ซึ่งมุ่งอธิบายปัญหาความไม่สมดุลของข้อมูล ความรับผิดชอบในการบริหารจัดการ และการสร้างความชอบธรรมต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย แนวคิดเหล่านี้เป็นรากฐานสำคัญของระบบบัญชีที่มุ่งสร้างความน่าเชื่อถือของข้อมูลและสนับสนุนการกำกับดูแลองค์กร

ขั้นที่ 2 การสร้างคุณค่าเชิงกลยุทธ์จากทรัพยากร (Strategic value creation) เมื่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการแข่งขันสูงขึ้น แนวคิดได้พัฒนาไปสู่การมองข้อมูลและความรู้เป็นทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ โดยอาศัยมุมมองทรัพยากรและความสามารถขององค์กร และทฤษฎีความสามารถเชิงพลวัต (Dynamic capability theory) เพื่ออธิบายว่าองค์กรสามารถสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันจากการพัฒนาความสามารถด้านข้อมูล เทคโนโลยี และการเรียนรู้ขององค์กรได้อย่างไร

ขั้นที่ 3 การเปลี่ยนผ่านสู่ยุคดิจิทัลและเศรษฐกิจข้อมูล (Digital transformation and data economy) การพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศและการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ทำให้เกิดแนวคิดด้านเศรษฐศาสตร์สารสนเทศ และทฤษฎีการส่งสัญญาณ ซึ่งเน้นบทบาทของข้อมูลในฐานะสินทรัพย์เชิงกลยุทธ์ช่วยลดความไม่สมมาตรของข้อมูล และเพิ่มความโปร่งใสในการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ขั้นที่ 4 การยอมรับและการบูรณาการเทคโนโลยีอัจฉริยะ (Technology adoption and integration)

เมื่อปัญญาประดิษฐ์เริ่มเข้ามามีบทบาทในงานบัญชีและการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ แนวคิดด้านการยอมรับเทคโนโลยี เช่น ทฤษฎี TAM และ ทฤษฎี UTAUT ได้ถูกนำมาใช้เพื่ออธิบายปัจจัยที่ส่งผลต่อการยอมรับการใช้งาน และความเชื่อมั่นของผู้ใช้งานต่อระบบปัญญาประดิษฐ์ภายในองค์กร

ขั้นที่ 5 การบูรณาการมนุษย์ เทคโนโลยี และการกำกับดูแล (Human-technology-governance integration) ภายใต้บริบทของปัญญาประดิษฐ์ที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ การอธิบายประสิทธิภาพของระบบไม่สามารถพึ่งพาทฤษฎีด้านเทคโนโลยีเพียงอย่างเดียวได้อีกต่อไป จึงเกิดการประยุกต์ใช้ทฤษฎีระบบสังคม-เทคโนโลยี ทฤษฎีพฤติกรรมการบัญชี และแนวคิดทฤษฎีด้านสถาบัน เพื่ออธิบายปฏิสัมพันธ์ระหว่างมนุษย์ เทคโนโลยี วัฒนธรรมองค์กร และแรงกดดันจากสภาพแวดล้อมภายนอกที่ส่งผลต่อความสำเร็จของการใช้ปัญญาประดิษฐ์ทางการบัญชี

ขั้นที่ 6 การสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ (Strategic trust and responsible AI) พัฒนาการล่าสุดขององค์ความรู้มุ่งเน้นการสร้างความไว้วางใจและความรับผิดชอบในการใช้ปัญญาประดิษฐ์ โดยอาศัยแนวคิดทฤษฎีความรับผิดชอบและการรับประกันร่วมกับแนวคิดปัญญาประดิษฐ์ที่อธิบายได้ การกำกับดูแลปัญญาประดิษฐ์ และ ปัญญาประดิษฐ์ที่มีความรับผิดชอบ เพื่อพัฒนากลไกที่ทำให้ระบบปัญญาประดิษฐ์มีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ และสามารถอธิบายผลลัพธ์ได้อย่างชัดเจน อันนำไปสู่การสร้างความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และก่อให้เกิดผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ที่ยั่งยืน ดังนั้น รูปภาพที่ 1 จึงสะท้อนให้เห็นว่าองค์ความรู้ด้านนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์มีได้เกิดจากทฤษฎีใดทฤษฎีหนึ่งโดยลำพัง แต่เป็นผลจากการพัฒนาและบูรณาการองค์ความรู้จากหลายศาสตร์อย่างต่อเนื่อง ตั้งแต่การ

กำกับดูแลองค์กร การจัดการทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ การจัดการข้อมูล การยอมรับเทคโนโลยี การบูรณาการมนุษย์และเทคโนโลยี จนพัฒนาไปสู่กรอบแนวคิดความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ (Strategic trust framework) ซึ่งสามารถอธิบายความซับซ้อนของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ได้อย่างครอบคลุมมากยิ่งขึ้น



Figure 1 Show the sequence of the theory's development (Developmental Trajectory)

ข้อเสนอแนะเชิงทฤษฎีสำหรับการวิจัยในอนาคต

ผลการสังเคราะห์เชิงทฤษฎีชี้ให้เห็นว่าการสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ยุคปัญญาประดิษฐ์มิได้เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีเพียงอย่างเดียว แต่เป็นผลลัพธ์จากปฏิสัมพันธ์ระหว่างความสามารถด้านข้อมูล ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของปัญญาประดิษฐ์ กลไกการรับรอง และการตรวจสอบ และความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งนำไปสู่ผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ขององค์กร ดังนั้น งานวิจัยในอนาคตควรมุ่งพัฒนาและทดสอบกรอบแนวคิดเชิงประจักษ์ที่อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรดังกล่าว โดยอาจพัฒนาสมมติฐานการวิจัยในลักษณะดังต่อไปนี้

1. ความสามารถด้านข้อมูล (Data capability) ส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของระบบปัญญาประดิษฐ์และคุณภาพของสารสนเทศทางบัญชี ตัวแปร ได้แก่ Data capability ตัวชี้วัด คือ คุณภาพข้อมูล ความครบถ้วนของข้อมูล ความสามารถในการบูรณาการข้อมูล ความสามารถในการวิเคราะห์ข้อมูล
2. ความสามารถในการอธิบายผลลัพธ์ของปัญญาประดิษฐ์ (AI Explainability) ส่งผลเชิงบวกต่อความโปร่งใสและความเชื่อมั่นของผู้ใช้งาน ตัวแปร ได้แก่ AI Explainability ตัวชี้วัด คือ ความโปร่งใสของอัลกอริทึม ความสามารถในการอธิบายเหตุผลของผลลัพธ์ ความเข้าใจของผู้ใช้งานต่อผลการวิเคราะห์
3. กลไกการรับรองและการตรวจสอบ (Assurance mechanisms) ส่งผลเชิงบวกต่อความรับผิดชอบ ความน่าเชื่อถือ และการยอมรับระบบบัญชียุคปัญญาประดิษฐ์ ตัวแปร ได้แก่ Assurance mechanisms ตัวชี้วัด คือ การมีระบบตรวจสอบปัญญาประดิษฐ์ การตรวจสอบย้อนกลับได้ (Traceability) การกำกับดูแลปัญญาประดิษฐ์ และการรับรองคุณภาพข้อมูล

4. ความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder trust) ทำหน้าที่เป็นตัวแปรส่งผ่าน (Mediating variable) ระหว่าง AI Explainability และผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์ขององค์กร ตัวแปร ได้แก่ Stakeholder trust ตัวชี้วัด คือ ความเชื่อมั่นในข้อมูล ความเชื่อมั่นในระบบปัญญาประดิษฐ์ ความเต็มใจในการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

5. ความเข้มแข็งของระบบกำกับดูแลปัญญาประดิษฐ์ (AI Governance) อาจทำหน้าที่เป็นตัวแปรกำกับ (Moderating variable) ที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่าง Assurance mechanisms และ Stakeholder trust ตัวแปร ได้แก่ Strategic outcomes ตัวชี้วัด คือ คุณภาพการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน ความได้เปรียบในการแข่งขัน และการสร้างคุณค่าอย่างยั่งยืน

นอกจากนี้ ควรมีการศึกษาข้ามอุตสาหกรรมและข้ามประเทศ เพื่อเปรียบเทียบผลกระทบของบริบทด้านกฎระเบียบ วัฒนธรรมองค์กร และระดับการยอมรับเทคโนโลยีที่แตกต่างกันต่อการสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ในระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์

บทสรุป

บทความนี้ได้สังเคราะห์องค์ความรู้เกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในยุคปัญญาประดิษฐ์ โดยบูรณาการทฤษฎีและกรอบแนวคิดสำคัญจำนวน 10 ทฤษฎี เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูล เทคโนโลยี มนุษย์ และกลไกการกำกับดูแลในบริบทของการบัญชีเชิงกลยุทธ์ที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ ผลการสังเคราะห์พบว่าทฤษฎีดั้งเดิมสามารถอธิบายประเด็นด้านการกำกับดูแล ความรับผิดชอบ และความสัมพันธ์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้เป็นอย่างดี แต่ยังไม่เพียงพอต่อการอธิบายความซับซ้อนของระบบบัญชีที่ขับเคลื่อนด้วยปัญญาประดิษฐ์ จึงจำเป็นต้องบูรณาการร่วมกับแนวคิดร่วมสมัยด้านความสามารถด้านข้อมูล ความสามารถในการอธิบายของปัญญาประดิษฐ์ ความไว้วางใจระหว่างมนุษย์กับปัญญาประดิษฐ์ การกำกับดูแลปัญญาประดิษฐ์ และ กลไกการรับรอง ผลการศึกษานำไปสู่การเสนอแนวคิดเชิงบูรณาการที่อธิบายลำดับพัฒนาการขององค์ความรู้จากการกำกับดูแลองค์กรสู่การสร้างความน่าเชื่อถือเชิงกลยุทธ์ (Strategic trust) ซึ่งถือเป็นรากฐานสำคัญของการพัฒนานวัตกรรมการบัญชีเชิงกลยุทธ์ในอนาคต ทั้งในมิติการวิจัย การกำกับดูแล และการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์อย่างโปร่งใส ตรวจสอบได้ และยั่งยืน

Reference

- Akio, T. (2005). The critical assessment of the resource-based view of strategic management. *Ritsumeikan International Affairs*, 3, 125–150.
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29–44.

- Bar-Hava, K. (2025). *The Ai-Induced Disclosure Pressure Model and Empirical Evidence from Md&A Reporting*. <https://ssrn.com/abstract=5353022>
- Chaisorn W. & Kesapradist B. (2017), Corporate social responsibility and sustainable development: Case study of 6 companies. *Panyapiwat Journal*, 9(3), 140-152. <https://so05.tci-thaijo.org/index.php/pimjournal/article/view/107107> [in Thai]
- Davis, F. (1989) Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, 13, 319-340. <https://doi.org/10.2307/249008>
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Dwivedi, Y. K., Kshetri, N., Hughes, L., Slade, E. L., Jeyaraj, A., Kar, A. K., Baabdullah, A. M., Koohang, A., Raghavan, V., Ahuja, M., Albanna, H., Albashrawi, M., Al-Busaidi, K. A., Balakrishnan, J., Barlette, Y., Basu, S., Bose, I., Brooks, L., Buhalis, D., Wright, R. (2023). “So what if ChatGPT wrote it?” Multidisciplinary perspectives on opportunities, challenges and implications of generative conversational AI for research, practice and policy. *International Journal of Information Management*, 71, 102642.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Jensen, M. C. (2000). *A theory of the firm: Governance, residual claims, and organizational forms*. Harvard University Press.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard*. Harvard Business School Press.
- Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122.
- Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, 51(6), 100833.
- Nguyen, T. L. (2024). Agency theory in management accounting: A systematic literature review. *International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Studies*, 4(1), 1124–1127.
- Pornlaputrachakorn K. (2022). *Strategic management accounting innovation*. Takasilakarnpim. [in Thai]
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.

- Rai, A. (2020). Explainable AI: From black box to glass box. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 48(1), 137–141.
- Rikhardsson, P., & Yigitbasioglu, O. (2018). Business intelligence and analytics in management accounting research: Status and future focus. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 37–58.
- Rungfamai, K. (2017). Analysis approach of higher education governance from the perspective of socio-cultural agency theory. *Dusit Thani College Journal*, 11(2), 409-420. <https://so01.tci-thaijo.org/index.php/journaldte/article/view/120540> [in Thai]
- Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *Quarterly Journal of Economics*, 87, 355-374. <https://doi.org/10.2307/1882010>
- Sutton, S. G., Holt, M., & Arnold, V. (2023). The reports of my death are greatly exaggerated- Artificial intelligence research in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 48, 100598.
- Venkatesh, V., Morris M. G., Davis, G. B., and Davis, F. D., (2003). User acceptance of information technology: Toward a unified view. *MIS Quarterly*, 27(3), 425-478. <https://www.jstor.org/stable/30036540>
- Von Bertalanffy, L. (1950). An outline of general system theory. *British Journal for the Philosophy of Science*, 1(2), 134–165.
- Weber, M. (1919). *Economy and society*. University of California Press.

