# นวัตกรรมการบัญชีบริหารและความสำเร็จของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย
# Managerial Accounting Innovation and Firm Success of ISO 9001 Businesses in Thailand

**ณัฐนันท์ ฐิติยาปราโมทย์***
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง
*e-mail: nuttha_t@hotmail.com

**Natthanan Thitiyapramote**
Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

**บทคัดย่อ**

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบเชิงบวกของมิติแต่ละด้านของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร ได้แก่ มิติการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ มิติการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ มิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพ และมิติระบบการควบคุมทางการบริหารกับการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจและความสำเร็จของกิจการของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ประชากร ได้แก่ ธุรกิจที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 9001 จำนวน 3,106 ราย ขนาดกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย จำนวน 1,775 ราย ได้รับตอบกลับจำนวน 153 ราย และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ได้แก่ การแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ เพื่อตอบสมมุติฐานของการวิจัย

ผลการวิจัย พบว่า 1) มิติด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta_9$= 0.284, P< .01) 2) มิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของธุรกิจ ($\beta_7$= 0.366, P< .01) 3) มิติด้านระบบการควบคุมทางการบริหารมีผลกระทบเชิงบวกต่อการแข่งขันของธุรกิจ ($\beta_4$= 0.554, P< .01) ประสิทธิภาพของธุรกิจ ($\beta_8$= 0.373, P< .01) และความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta_{12}$= 0.446, P< .10) และ 4) การแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta_{13}$ = 0.176, P < .10; $\beta_{14}$= 0.489, P< .01)

**คำสำคัญ:** นวัตกรรมการบัญชีบริหาร การแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ ความสำเร็จของกิจการ

## Abstract

The purpose of this research is to investigate the effect among each of managerial accounting innovation dimension (i.e. integration performance measurement, strategic cost management, quality control management, management control system) with corporate competitive, business effectiveness and firm success of ISO 9001 businesses in Thailand. This study used questionnaire to collected data. The research population is 3,106 ISO 9001 businesses. Sample size was 1,775 simple random samples there were 153 respondents. The analytical methods used descriptive statistics and multiple regression analysis to test research hypotheses.

Results of this research that 1) integration performance measurement has positive relations with firm success ($\beta_9$= 0.284, P< .01), 2) quality control management has positive relations with business effectiveness ($\beta_7$= 0.366, P< .01), 3) management control system has positive effect with corporate competitive ($\beta_4$= 0.554, P< .01) business effectiveness ($\beta_8$= 0.373, P< .01) and firm success ($\beta_{12}$= 0.446, P< .10), and 4) corporate competitive and business effectiveness have positives relations with firm success ($\beta_{13}$= 0.176, P< .10; $\beta_{14}$= 0.489, P< .01).

**Keywords:** Managerial Accounting Innovations, Corporate Competitive, Business Effectiveness, Firm Success

## บทนำ

จากสภาวการณ์การเจริญเติบโตของอุตสาหกรรมและการเปิดเสรีทางการค้า ที่ส่งผลทำให้เกิดการแข่งขันที่รุนแรงในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ทั้งในระดับประเทศและระดับนานาชาติ มีผลให้กิจการต่าง ๆ ต้องแข่งขันกันทั้งทางด้านสินค้า บริการ และราคา จึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้กิจการต้องมีการนำเอานวัตกรรมต่าง ๆ เข้ามาใช้เพื่อทำให้กำไรและส่วนแบ่งทางการตลาดเพิ่มขึ้น (Baer & Frese, 2003) อีกทั้งการที่องค์กรมีวิธีการ แนวทางในการดำเนินงาน และกระบวนการใหม่ในการทำงานจะทำให้องค์กรประสบผลสำเร็จในระยะยาวซึ่งสิ่งเหล่านั้น คือ การรู้จักสร้างสรรค์และมีนวัตกรรมในการทำธุรกิจนั้นเอง (Thitiyapramote, Ussahawanitchakit & Boonlua, 2016) โดยวัตถุประสงค์สำคัญของนวัตกรรม คือ การให้ความสำคัญถึงกระบวนการผลิตและการบริการของกิจการ อาทิ การปรับรื้อกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process Reengineering; BPR) การบริหารคุณภาพทั่วทั้งองค์กร (Total Quality Management; TQM) การผลิตแบบลีน (Lean Production) ระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี (Just-in-Time Production; JIT) เพื่อทำให้ผลิตภัณฑ์และการให้บริการเพิ่มขึ้น ในขณะเดียวกันการปฏิบัติงานของกลุ่มอุตสาหกรรมมีการใช้เทคนิคในการบริหารงานด้วยวิธีการปฏิบัติงานแบบใหม่ซึ่งเน้นถึงเรื่องของการทำงานเป็นทีมและการบริหารคุณภาพทั่วทั้งองค์กร (TQM) (Staw & Epstein, 2000)

ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาในแวดวงการบัญชีบริหารให้ความสนใจเกี่ยวกับการปฏิบัติทางการบัญชีบริหารซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในด้านการแข่งขัน สภาพแวดล้อมการผลิต โครงสร้างต้นทุน และเกิดการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยีขั้นสูง เพื่อช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานและสามารถตอบสนองความต้องการที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้บริหารได้ (Joshi, 2001) นอกจากนั้นยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ทำให้ธุรกิจประสบความสำเร็จเพราะข้อมูลที่ได้จากเทคนิคทางการบัญชีบริหารเป็นข้อมูลหลักที่กิจการต้องใช้ในการวางแผน ตัดสินใจ ประเมินผล ปรับปรุง และควบคุมการปฏิบัติงาน ดังนั้นข้อมูลที่ได้จะช่วยให้องค์กรเกิดความชัดเจน และสามารถนำไปปรับปรุงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของกิจการได้ (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2001) จากงานวิจัยของ Yazdifar & Askarany (2010) พบว่า การปฏิบัติงานด้านการบัญชีบริหารในปัจจุบันได้รับความสนใจจากธุรกิจเป็นอย่างมาก เพราะสามารถแสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่มีอยู่ของกิจการ สามารถช่วยให้กิจการปรับปรุงการดำเนินงานและเกิดการเปลี่ยนแปลงพื้นฐานการดำเนินงานได้ การบัญชีบริหารจึงเข้ามามีบทบาทสำคัญเพื่อทำให้เกิดการวางแผน การจัดการ สั่งการ ควบคุม และรวมถึงการตัดสินใจ (Azhar & Abdul Rahman, 2009) ซึ่งถือได้ว่ามีความสำคัญต่อความสำเร็จของกิจการ

นวัตกรรมการบัญชีบริหารจึงถูกพัฒนาขึ้นเพื่อนำไปประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงานและก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการ Chenhall (2008) ได้ให้คำนิยามของนวัตกรรมการบัญชีบริหารว่า เป็นกลยุทธ์ทางการบัญชีบริหาร โดยเป็นการเชื่อมต่อกลยุทธ์จาก Value Chain กับกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนของต้นทุน โดยกิจกรรมเหล่านี้

จะต้องใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องเข้ามาประยุกต์ใช้ เพื่อทำให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้อง แม่นยำ เชื่อถือได้ ซึ่งส่งผลต่อการตัดสินใจและความสำเร็จในการปฏิบัติงาน (Briers & Chua, 2001) ดังนั้นในปัจจุบันมีกิจการจำนวนมากที่ได้มีการประยุกต์ใช้แนวคิดเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีบริหารเพิ่มมากขึ้นเพื่อเพิ่มผลประโยชน์ให้แก่กิจการ

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับเรื่องของนวัตกรรมการบัญชีบริหารจะมุ่งเน้นประเด็นไปที่ระบบการควบคุมทางด้านการบัญชีบริหารด้วยเทคนิคต่าง ๆ เช่น Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM) (Al-Omiri & Drury, 2007; Brown, Booth & Giacobbe, 2004; Kaplan & Anderson, 2004; Liu & Pan, 2007), Balanced-Scorecard (BSC) (Funck, 2007; Johanson, Skoog, Backlund & Almqvist, 2006; Malina & Selto, 2001) และ TQM (Emsley, 2008; Gurd, Smith & Swaffer, 2001) และศึกษาถึงวรรณกรรมและข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับนวัตกรรมด้านการบัญชีบริหาร เช่น การศึกษาถึงอิทธิพลของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีต่อการพัฒนาระบบการบัญชีบริหาร (Reid & Smith, 2000) และการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีบริหารในแอฟริกาใต้: กรณีศึกษาการให้บริการของร้านค้าปลีก (Waweru, Hoque & Uliana, 2004) เป็นต้น ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพจะมุ่งเน้นในเรื่องของการส่งเสริม การคงอยู่ และปรับปรุงวิธีการปัจจุบันเพื่อให้เกิดคุณภาพสูงสุด ต้นทุนต่ำสุด และลูกค้าพึงพอใจสูงสุด (Mostafa, 2005)

ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงศึกษา (1) ผลกระทบของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร ในมิติของการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ กลยุทธ์การบริหารต้นทุน การบริหารการควบคุมคุณภาพ และระบบการควบคุมทางการบริหาร ที่มีต่อการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ และความสำเร็จของกิจการ และ (2) ผลกระทบของการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ ที่มีต่อความสำเร็จของกิจการ เพื่อเป็นการประเมินว่านวัตกรรมการบัญชีบริหารที่ใช้ในธุรกิจ ISO 9001 และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานปัจจุบันในประเทศไทยเป็นการขยายกรอบแนวคิดและหลักฐานงานวิจัยเพื่อเป็นการยืนยันถึงคุณภาพของเทคนิคและนวัตกรรมการบัญชีบริหาร

## วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อทดสอบผลกระทบเชิงบวกของมิติแต่ละด้านของนวัตกรรมการบัญชีบริหารกับการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจและความสำเร็จของกิจการ

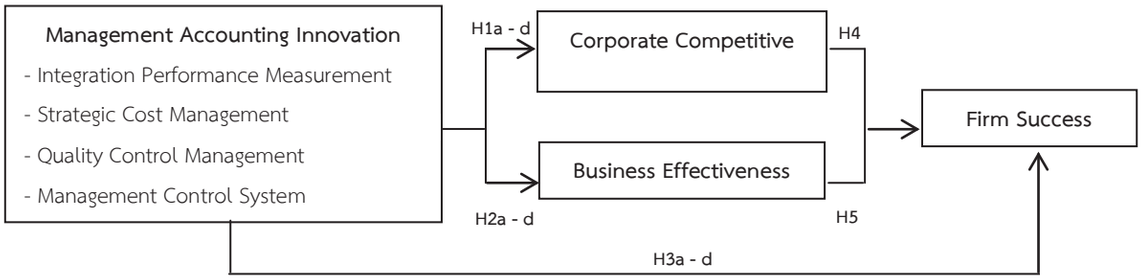
## นวัตกรรมทางการบัญชีบริหาร (Management Accounting Innovations)

เทคนิคทางด้านการบริหารถูกพัฒนาขึ้นตั้งแต่ศตวรรษที่ 19 จนถึงช่วงต้นศตวรรษที่ 20 โดยเทคนิคที่ได้รับความนิยม ได้แก่ ต้นทุนสำหรับแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิต งบประมาณเงินสด รายได้และทุน งบประมาณยืดหยุ่น การประมาณการยอดขาย ต้นทุนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความแปรปรวน การกำหนดราคาโอนและการวัดผลการดำเนินงาน ต่อมาก่อนสงครามโลกครั้งที่ 1 ได้เกิดระบบการบัญชีบริหารขึ้น โดยบริษัท Du Pont ได้มีการกำหนดขั้นตอนของการวางแผนและการควบคุม ในขณะที่ในอเมริกามีการใช้ข้อมูลทางบัญชีต้นทุนในการบริหารเป็นครั้งแรก จนกลายเป็นที่นิยมในหลายประเทศได้นำเอาระบบต้นทุนเข้ามาใช้ ได้แก่ ประเทศแคนาดาและอังกฤษ นอกจากนั้นได้มีการเริ่มนำเอาเทคนิคในการวัดผลการดำเนินงานไปใช้ในประเทศฝรั่งเศส โดยมุ่งไปที่ข้อมูลทั้งที่เป็นทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีและการแข่งขันที่รวดเร็วในช่วงปี 1980 ทำให้เกิดความต้องการความถูกต้องและเทคนิคการบริหารแบบใหม่ ๆ เพื่อทำให้องค์กรได้รับข้อมูลที่มีความถูกต้องสำหรับการวางแผนควบคุมและตัดสินใจ (Askarany, 2015) ดังนั้นวิธีการหรือเทคนิคทางด้านสาขาอื่น เช่น ด้านเศรษฐศาสตร์ ด้านวิศวกรรมจึงถูกนำมาประยุกต์ใช้กับการบัญชีบริหาร ทำให้เกิดเทคนิคการบริหารแบบใหม่เกิดขึ้นหรือที่เรียกว่านวัตกรรม

นวัตกรรมโดยทั่วไปแล้วเป็นเรื่องของแนวคิดใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กร ซึ่งอาจเกิดจากการประยุกต์จากสิ่งเดิมหรือไม่ก็ได้ นวัตกรรมเป็นแนวคิด วิธีการปฏิบัติ หรือสิ่งต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการรับรู้ว่าเกิดสิ่งใหม่ ๆ ขึ้น (Rogers, 2003) รวมถึงการประยุกต์ใช้แนวคิดหรือพฤติกรรมใหม่ ๆ ในองค์กร (Damanpour & Gopalakrishnan, 1998) และนวัตกรรมยังมีอิทธิพลโดยตรงต่อความคิดสร้างสรรค์ระดับองค์กรของกลุ่มธุรกิจแบบครอบครัว (Prasomtong, 2016) ดังนั้นนวัตกรรม คือ สิ่งใหม่ที่เกิดขึ้นกับระบบ โปรแกรม นโยบาย กระบวนการ และแผนการทำงานของกิจการ ในขณะที่นวัตกรรมการบัญชีบริหารเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความก้าวหน้าและทิศทางของการบัญชีบริหาร นอกจากนั้นได้มีผู้ให้คำนิยามของนวัตกรรมทางการบัญชีบริหารไว้ดังนี้ Horngren, Foster & Datar (2000) ได้นิยามว่า เป็นเรื่องของการวัดและการรายงานข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้บรรลุเป้าหมายขององค์กร ดังนั้น นวัตกรรมการบัญชีบริหารจึงเป็นการรับรู้ถึงแนวคิดใหม่ ๆ ที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับองค์กรได้โดย

อยู่ภายใต้ระบบสารสนเทศทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน Schoute & Wiersma (2001) ให้นิยามว่า เป็นการรับรู้ถึงแนวคิดวิธีการใหม่โดยนำไปประยุกต์ใช้กับองค์กรซึ่งอยู่ภายใต้หลักการของระบบข้อมูลทั้งทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้บรรลุตามเป้าหมายขององค์กร Chenhall (2008) ได้กล่าวว่า นวัตกรรมการบัญชีบริหารเป็นกลยุทธ์ทางการบัญชีบริหารโดยเป็นการเชื่อมต่อกลยุทธ์จาก Value Chain กับกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนของต้นทุน ในขณะที่งานของ Abernethy & Bouwens (2005) ได้กล่าวถึงนวัตกรรมของระบบการบัญชีบริหารถือได้ว่าเป็นระบบใหม่หรือมีการปรับปรุงแนวคิดเดิมในเรื่องของระบบให้มีความแตกต่างขึ้นและให้เหมาะสมกับบริบทองค์กร สำหรับงานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีบริหารมีปริมาณมากในช่วงปี 2000–2008 มีเป้าหมายสำคัญเพื่อค้นหาปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กรที่มีอิทธิพลต่อการดำเนินงานและการใช้นวัตกรรมการบัญชีบริหารในองค์กร ทฤษฎีที่ใช้ และการศึกษาเชิงประจักษ์ที่เกี่ยวข้อง (Zawawi & Hoque, 2010)

งานวิจัยนี้จึงได้นิยามคำว่า นวัตกรรมการบัญชีบริหาร หมายถึง วิธีการหรือเทคนิคทางการบัญชีบริหารแบบใหม่เพื่อการกำหนดกลยุทธ์ การควบคุมคุณภาพในการบริหาร ระบบการควบคุม และการวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งมีผลทำให้เกิดมาตรฐานคุณภาพในการปฏิบัติงาน การลดลงของค่าใช้จ่าย การปรับปรุงกระบวนการทำงาน และสามารถป้องกันปัญหาจากข้อผิดพลาดต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดีโดยอาศัยข้อมูลทั้งทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน สำหรับมิติของนวัตกรรมการบัญชีบริหารในงานวิจัยนี้แบ่งออกเป็นเรื่องของการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ กลยุทธ์การบริหารต้นทุน การบริหารการควบคุมคุณภาพ และระบบการควบคุมทางการบริหาร (รูปที่ 1)




**รูปที่ 1** กรอบแนวความคิดการวิจัย

## วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้วิธีการวิจัยเชิงปริมาณ ประชากร คือ ธุรกิจที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 9001 ในประเทศไทย ผู้ตอบแบบสอบถาม คือ ผู้อำนวยการบัญชี หรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจ จำนวน 3,106 ราย ฐานข้อมูลสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม (ณ วันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2558) เนื่องจากธุรกิจที่ได้รับการรับรอง ISO 9001 เป็นธุรกิจที่ได้รับการรับรองเรื่องระบบการบริหารงานคุณภาพ ธุรกิจเหล่านี้จึงมีความเหมาะสมเพราะต้องมีการนำเอาเทคนิคในการบริหารงานต่าง ๆ เข้ามาประยุกต์ใช้งานด้านการบริหาร

ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง ได้มาจากการคำนวณใช้สูตรของ Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สัดส่วนความคลาดเคลื่อนเท่ากับ .05 จากกลุ่มประชากรจำนวน 3,106 ราย จะได้กลุ่มตัวอย่างที่ต้องเก็บข้อมูลจำนวน 355 ราย โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย แต่เพื่อให้เป็นที่ยอมรับต้องมีการตอบกลับจากผู้ตอบแบบสอบถามไม่ต่ำกว่าร้อยละ 20 ของจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่เก็บ (Aaker, Kumar & Day, 2001) ดังนั้นงานวิจัยครั้งนี้เก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 1,775 ราย ได้รับตอบกลับจำนวน 153ราย เครื่องมือที่ใช้คือ แบบสอบถามนวัตกรรมการบัญชีบริหารและความสำเร็จของธุรกิจ ISO 14001 ในประเทศไทย ที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลประกอบด้วย 5 ตอน ดังนี้ (1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม (2) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจที่ได้รับการรับรอง ISO 9001 ในประเทศไทย (3) ความคิดเห็นเกี่ยวกับนวัตกรรมการบัญชีบริหารของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย (4) ความคิดเห็นเกี่ยวกับความสำเร็จของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย และ (5) ข้อคิดเห็น ปัญหาและข้อเสนอแนะ

แบบสอบถามตอนที่ 1 และ 2 ใช้การตอบคำถามแบบ Check List ส่วนแบบสอบถามตอนที่ 3 และ 4 ใช้มาตรวัดแบบ Likert Scale ในการประเมินค่า 5 ระดับ จาก 1–5 เห็นด้วยน้อยที่สุดถึงเห็นด้วยมากที่สุด

เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถามโดยผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้กำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา โดยมีขั้นตอนดังนี้

1) สร้างเครื่องมือเพื่อใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยการทบทวนวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎีต่าง ๆ เพื่อให้เครื่องมือที่ได้สามารถตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัยได้

2) การหาคุณภาพเครื่องมือ

2.1) เมื่อสร้างแบบสอบถามแล้วจะนำแบบสอบถามไปหาความตรงเชิงเนื้อหา และความตรงเชิงโครงสร้าง เพื่อให้ประเด็นคำถามในแบบสอบถามแต่ละข้อมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเนื้อหาของเรื่องที่ศึกษา ตรวจดูเนื้อหา ภาษา ความชัดเจนของคำถามว่าตรงประเด็นแต่ละด้านหรือไม่ และมีความเป็นปรนัยมากน้อยเพียงใด ข้อคำถามแต่ละข้อตรงกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยให้ผู้ทรงคุณวุฒิช่วยตรวจและปรับแก้แต่ละประเด็น และทดสอบทางสถิติโดยดูจากค่า Factor Loading (ตารางที่ 1)

2.2) หลังจากได้ปรับปรุงแก้ไขเครื่องมือการวิจัยตามคำแนะนำของผู้ทรงคุณวุฒิตรวจเครื่องมือถึงความตรงตามเนื้อหาได้นำแบบสอบถามไปทดสอบกับกลุ่มประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง แต่มีลักษณะประชากรเหมือนกัน จำนวน 30 ชุด เพื่อหาความเชื่อมั่น ตามแนวคิดของครอนบาค โดยใช้ค่าสัมประสิทธิแอลฟา (ตารางที่ 1)

3) หลังจากนั้นผู้วิจัยได้ปรับปรุงเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย เพื่อนำไปเก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างต่อไป

การดำเนินการเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ได้ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ในช่วงเดือนพฤษภาคม–สิงหาคม พ.ศ. 2559 โดยมีแบบสอบถามที่ไม่มีที่อยู่ผู้รับหรือเลิกกิจการแล้วกลับคืนมา 10 ฉบับ แบบสอบถามที่ส่งกลับคืนมาทั้งสิ้น 153 ฉบับ นำรหัสของข้อมูลมาประมวลผลทางสถิติโดยใช้คอมพิวเตอร์ผ่านโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติเพื่อการวิจัยโดยทดสอบสมมติฐานทางสถิติตามที่กำหนดอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ.05

**ตารางที่ 1** ผลค่า Factor Loadings และค่า Alpha Coefficient

| ตัวแปร | จำนวน | Factor Loadings | Alpha Coefficient |
|---|---|---|---|
| การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ (Integration Performance Measurement: IPM) | 30 | 0.893-0.938 | 0.948 |
| การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management: SCM) | 30 | 0.763-0.877 | 0.896 |
| การบริหารแบบควบคุมคุณภาพ (Quality Control Management: QCM) | 30 | 0.918-0.958 | 0.966 |
| ระบบการควบคุมทางการบริหาร (Management Control System: MCS) | 30 | 0.810-0.926 | 0.949 |
| การแข่งขันของธุรกิจ (Corporate Competitive: CPC) | 30 | 0.838-0.899 | 0.889 |
| ประสิทธิภาพของธุรกิจ (Business Effectiveness: BEF) | 30 | 0.766-0.879 | 0.893 |
| ความสำเร็จของกิจการ (Firm Success: FSC) | 30 | 0.706-0.924 | 0.886 |

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์แบบสอบถามข้อมูลเชิงปริมาณ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis: MRA)

การแปลผลแสดงค่าเฉลี่ยของแบบสอบถาม ตอนที่ 3 และตอนที่ 4 ยึดเกณฑ์การแปลผลของ Best & Kahn (1993) ดังนี้ 4.50–5.00=มากที่สุด 3.50–4.49=มาก 2.50–3.49=ปานกลาง 1.50–2.49=น้อย 1.00–1.49=น้อยที่สุด

## ผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 69.30) รองลงมาเป็นเพศชาย (ร้อยละ 30.70) มีอายุระหว่าง 41-50 ปี (ร้อยละ 49.00) สถานภาพสมรส (ร้อยละ 55.60) ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 54.90) มีประสบการณ์ในการทำงานมาแล้วมากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 54.20) มีรายได้เฉลี่ยต่อเดือนมากกว่า 80,000 บาทต่อเดือน (ร้อยละ 33.30) และตำแหน่งงานในปัจจุบันส่วนใหญ่มีตำแหน่งผู้จัดการบัญชี (ร้อยละ 42.50) รองลงมาอยู่ในตำแหน่งอื่น ๆ (ร้อยละ 35.30) ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นผู้บริหารและผู้ดูแลระบบคุณภาพของธุรกิจ

นอกจากนั้นผลการวิจัยเกี่ยวกับข้อมูลของธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทย พบว่า ธุรกิจ ISO 9001 ในประเทศไทยมีรูปแบบจัดตั้งแบบบริษัทจำกัด (ร้อยละ 88.20) รองลงมาเป็นบริษัทมหาชน (ร้อยละ 11.80) ประเภทของธุรกิจเป็นธุรกิจผลิตสินค้าอุตสาหกรรม (ร้อยละ 49.70) พนักงานในกิจการมีจำนวนน้อยกว่า 100 คน (ร้อยละ 54.90) รองลงมามากกว่า 300 คน (ร้อยละ 19.00) มีสินทรัพย์รวมในการดำเนินงานต่ำกว่า 500,000,000 บาท (ร้อยละ 66.70) รองลงมามีสินทรัพย์รวมในการดำเนินงานมากกว่า 2,000,000,000 บาท (ร้อยละ 20.30) ระยะเวลาในการ

ดำเนินธุรกิจมากกว่า 20 ปี (ร้อยละ 52.30) ทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 1,000,000,000 บาท (ร้อยละ 69.30) ระยะเวลาที่กิจการได้รับ ISO 9001 มาแล้ว 5–10 ปี (ร้อยละ 45.10) และกิจการส่วนใหญ่ไม่เคยได้รับรางวัลเกี่ยวกับความสำเร็จ (ร้อยละ 74.50)

การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Correlation Coefficients) (ตารางที่ 2) และค่า Variance Inflation Factors (VIFs) (ตารางที่ 3) เพื่อทดสอบโอกาสในการเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity)

**ตารางที่ 2** ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรทุกตัว

| ตัวแปร | FSC | CPC | BEF | IPM | SCM | QCM | MCS |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **ค่าเฉลี่ย** | 4.035 | 3.931 | 3.940 | 4.041 | 4.048 | 4.014 | 3.889 |
| **S.D.** | 0.431 | 0.471 | 0.528 | 0.447 | 0.528 | 0.492 | 0.441 |
| FSC | 1 | | | | | | |
| CPC | .559*** | 1 | | | | | |
| BEF | .627*** | .782*** | 1 | | | | |
| IPM | .448*** | .429*** | .514*** | 1 | | | |
| SCM | .312*** | .306*** | .382*** | .576*** | 1 | | |
| QCM | .304*** | .429*** | .581*** | .679*** | .652*** | 1 | |
| MCS | .518*** | .594*** | .585*** | .625*** | .597*** | .618*** | 1 |

***P<.01

จากตารางที่ 2 แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม และตัวแปรอิสระกับตัวแปรอิสระว่า จะมีโอกาสที่จะเกิดปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ซึ่งจากผลการทดสอบ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ มีค่าต่ำกว่า 0.90 นอกจากนั้นในตารางที่ 3 และ 4 ยังแสดงให้เห็นว่า ค่า VIFs มีค่าอยู่ระหว่าง 2.394–2.570 ดังนั้นจึงไม่พบปัญหาเรื่องของความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ สามารถทดสอบสมมติฐานต่อไปได้

**ตารางที่ 3** ผลกระทบระหว่างมิติของนวัตกรรมการบัญชีบริหารกับตัวแปรตาม

| ตัวแปรมิติของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร | ตัวแปรตาม | | |
|---|---|---|---|
| | CPC | BEF | FSC |
| การวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการ (Integration Performance Measurement: IPM) | 0.085 (0.096) | 0.117 (0.091) | 0.284*** (0.101) |
| การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management: SCM) | -0.162* (0.092) | -0.147* (0.087) | -0.019 (0.096) |
| การบริหารแบบควบคุมคุณภาพ (Quality Control Management: QCM) | 0.134 (0.101) | 0.366*** (0.096) | -0.153 (0.106) |
| ระบบการควบคุมทางการบริหาร (Management Control System: MCS) | 0.554*** (0.092) | 0.373*** (0.087) | 0.446*** (0.097) |
| **Adjusted $R^2$** | 0.357 | 0.420 | 0.3287 |
| **Maximum VIF** | 2.394 | 2.394 | 2.394 |

**P<.05, ***P<.01

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ พบว่า มิติด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta$= 0.284, P<.01) มิติของการบริหารต้นเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงลบต่อการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจ ($\beta_2$=-0.162, P< .10; $\beta_6$=-0.147, P< .10) นอกจากนั้นมิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของธุรกิจ ($\beta_7$=0.366, P< .01) และมิติด้านระบบการควบคุมทางการบริหารของนวัตกรรมการบัญชีบริหาร มีผลกระทบเชิงบวกต่อการแข่งขันของธุรกิจ ($\beta_4$= 0.554, P< .01) ประสิทธิภาพของธุรกิจ ($\beta_8$=0.373, P< .01) และความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta_{12}$=0.446, P< .10) ดังนั้นจึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 1d, 2c, 2d, 3a และ 3d

**ตารางที่ 4** ผลความสัมพันธ์ระหว่างการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจกับความสำเร็จของธุรกิจ

| ตัวแปรอิสระ | ตัวแปรตาม |
|---|---|
| | ความสำเร็จของธุรกิจ (FSC) |
| การแข่งขันของธุรกิจ (Corporate Competitive: CPC) | 0.176* (0.101) |
| ประสิทธิภาพของธุรกิจ (Business Effectiveness: BEF) | 0.489*** (0.101) |
| Adjusted $R^2$ | 0.397 |
| Maximum VIF | 2.570 |

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ เพื่อทดสอบผลกระทบระหว่างการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจ กับความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งพบว่า การแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ ($\beta_{13}$= 0.176, P< .10; $\beta_{14}$= 0.489, P< .01) ดังนั้นจึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 4 และ 5

## อภิปรายผลการวิจัย

จากผลการทดสอบผลกระทบระหว่างมิติของนวัตกรรมการบัญชีบริหารกับการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งพบว่ามิติด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการนำเอาเทคนิคต่าง ๆ เข้ามาใช้ในการบริหารจัดการที่หลากหลาย เช่น การบริหารคุณภาพทั่วทั้งองค์กร (TQM) ระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี (JIT) ระบบการผลิตโดยใช้ข้อมูลร่วมกัน (Computer Integrated Manufacturing; CIM) และเทคโนโลยีการผลิตที่เหมาะสม (Optimized Production Technology; OPT) การวัดผลงานเชิงดุลยภาพ (BSC) ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) นำมาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานทำให้ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจทันเวลาและเกี่ยวข้องกับงานที่ปฏิบัติอยู่ (Ghalayini, Noble & Crowe, 1997) การที่กิจการจะได้ข้อมูลในภาพรวมของผลการดำเนินงานจึงควรมีการบูรณาการระบบการวัดผลการดำเนินงานเพราะเทคนิคและวิธีการในการวัดผลการดำเนินงานแต่ละวิธีนั้นมีข้อดีและข้อจำกัดที่แตกต่างกัน ซึ่งการบูรณาการระบบการวัดผลการดำเนินงานนั้นควรเน้นความสมดุลกันของวิธีการวัดทั้งทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน และที่สำคัญจะต้องมีความเชื่อมโยงกับวิธีการปฏิบัติงานและการรายงานผลการดำเนินงานจะนำไปสู่ความสำเร็จของเป้าหมายได้ นอกจากนั้นผลการวิจัยยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Watts & McNair-Connolly (2012) ซึ่งได้ศึกษาการวัดผลการดำเนินงานแบบใหม่และระบบการควบคุมทางการบริหาร โดยใช้วิธีการวัดผลการดำเนินงานที่หลากหลายช่วยลดรูปแบบการทำงานลง สามารถระบุจุดอ่อนของรูปแบบเดิม ให้รูปแบบที่ครอบคลุมในการจัดการผลการดำเนินงาน

มิติด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของนวัตกรรมการบัญชีบริหารมีผลกระทบเชิงลบต่อการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าการเปลี่ยนแปลงและความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมในการแข่งขันทำให้ผู้บริหารต้องมีการตัดสินใจนำเอาเทคนิคและวิธีการในการบริหารต้นทุนมาใช้เพื่อปรับปรุงตำแหน่งเชิงกลยุทธ์ ซึ่งเทคนิคเหล่านั้นอาจไม่สอดคล้องหรือไม่ช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานของธุรกิจ ในขณะเดียวกันกิจการจะต้องมีการวางแผนการดำเนินงานเพื่อคงไว้ซึ่งคุณภาพการผลิตอาจมีผลทำให้ต้นทุนการผลิตสูงกว่าคู่แข่งขันได้

มิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของธุรกิจ เนื่องจากแนวคิดเกี่ยวกับการจัดการคุณภาพเป็นแนวคิดพื้นฐานในการพัฒนาประสิทธิภาพของการดำเนินงานของธุรกิจ ดังนั้นการควบคุมคุณภาพจึงเป็นกิจกรรมหรือวิธีการที่ทำขึ้นอย่างเป็นระบบเพื่อตอบสนองความต้องการด้านคุณภาพของลูกค้า ช่วยลดและกำจัดสาเหตุของข้อบกพร่อง ความล่าช้า ความไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานทุกขั้นตอน

มิติด้านระบบการควบคุมทางการบริหารมีผลกระทบเชิงบวกต่อการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ จะเห็นได้ว่าระบบการควบคุมทางการบริหารหรือที่รู้จักกันในนามของ Management Control Systems (MCS) ตามแนวคิดของ Anthony (Langfield-Smith, 1997) แสดงให้เห็นว่าระบบ MCS เป็นกระบวนการที่ผู้บริหารให้ความมั่นใจว่าทรัพยากรที่มีอยู่ในองค์กรจะถูกใช้ไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ระบบ MCS จึงเป็นระบบที่องค์กรใช้เพื่อรวบรวมและใช้ข้อมูลในการประเมินประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของ

องค์กรที่มีอยู่ เพราะพฤติกรรมการใช้ทรัพยากรขององค์กรนั้นส่งผลไปยังกลยุทธ์ขององค์กรเช่นกัน และสอดคล้องกับแนวคิดของ Salarzehi & Kord (2010) ที่ว่า ระบบการควบคุมการจัดการเป็นการใช้เทคนิคต่าง ๆ ในองค์กรเพื่อการสังเกตและประเมินผลการทำงานของพนักงานว่า เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด ดังนั้นระบบจะมุ่งเน้นให้เกิดการปฏิบัติงานที่ดีขึ้นและมีประสิทธิภาพ แต่การมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันอย่างยั่งยืนได้ จะต้องรวมถึงการบริหารจัดการเพื่อสร้างให้เกิดการร่วมมือและความคิดสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงานแก่พนักงานจึงจะเกิดการพัฒนาและมองเห็นโอกาสใหม่ ๆ ในการทำธุรกิจ เพราะการที่ระบบองค์กรจะขับเคลื่อนไปได้นั้นไม่ได้เกิดจากการผลักดันของคนเพียงสองหรือสามคนเท่านั้น แต่ต้องเกิดจากความร่วมมือในการผลักดันและทำกิจกรรมต่าง ๆ ร่วมกันเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้

นอกจากนั้นผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณในส่วนของการเพื่อทดสอบผลกระทบระหว่างการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจ กับความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งพบว่า การแข่งขันของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Pho-Kaew, Ussahawanitchakit & Muenthaisong (2011) ที่พบว่า การที่กิจการจะสามารถแข่งขันได้นั้นกิจการจะต้องมีการพัฒนาจุดเด่นของตนเองเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันและส่งผลต่อความอยู่รอดขององค์กร นอกจากนั้นประสิทธิภาพของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งเป็นตามแนวคิดของ Sousa, Monteiro & Pellissier (2011) พบว่า องค์กรจะเกิดประสิทธิภาพในการทำงานต้องมีความเพียงพอของการยืดหยุ่นในการตอบสนองอย่างเหมาะสม สำหรับการปฏิบัติงานประจำวันและการปรับปรุงมาตรฐานคุณภาพของการปฏิบัติงานในองค์กร ดังนั้นการที่กิจการตระหนักถึงการบริหารงานที่ดีเยี่ยมเพื่อการรักษาผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นนั้นย่อมมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ซึ่งผลลัพธ์นั้นจะช่วยลดการสูญเสีย เพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน ปรับปรุงกระบวนการทำงานได้อย่างต่อเนื่อง และป้องกันปัญหาจากข้อผิดพลาดต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดี (Bhasin, 2009) ซึ่งประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานที่ดีนั้นจะช่วยให้กิจการมีชื่อเสียงในการปฏิบัติงานและช่วยเพิ่มมูลค่าให้แก่กิจการสูงสุด (Harewood, Chrysostomou, Himy & Leong, 2008)

## สรุป

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ เพื่อทดสอบผลกระทบระหว่างมิติของนวัตกรรมการบัญชีบริหารกับการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งพบว่า มิติด้านการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของธุรกิจ มิติด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มีผลกระทบเชิงลบต่อการแข่งขันของธุรกิจและประสิทธิภาพของธุรกิจ มิติการบริหารแบบควบคุมคุณภาพมีผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของธุรกิจ มิติด้านระบบการควบคุมทางการบริหารมีผลกระทบเชิงบวกต่อการแข่งขันของธุรกิจ ประสิทธิภาพของธุรกิจ และความสำเร็จของธุรกิจ และการแข่งขันของธุรกิจมีผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของธุรกิจ ดังนั้นผลการทดสอบจึงสนับสนุนสมมติฐานที่ 3a, 2c, 1d, 2d, 3d สมมติฐานที่ 4 และ 5 ตามลำดับ

## ข้อเสนอแนะ

ผลลัพธ์ของงานวิจัยนี้ พบว่า สมมติฐานบางข้อยังไม่ได้รับการสนับสนุน เช่น การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์และการบริหารแบบควบคุมคุณภาพยังไม่ส่งผลต่อความสำเร็จของกิจการ ซึ่งผลการวิจัยนี้ยังอาจต้องการการทดสอบเพิ่มเติม ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรต้องมีการพิจารณาถึงมิติของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์หรือมิติของการบริหารแบบควบคุมคุณภาพเพิ่มมากขึ้นเพื่อเป็นการทดสอบงานวิจัยอีกครั้งหนึ่งเพราะเมื่อเวลาเกิดการเปลี่ยนแปลงไปหรือสภาพแวดล้อมเกิดการเปลี่ยนแปลงไปผลลัพธ์อาจมีความแตกต่างกัน นอกจากนั้นจะเห็นได้ว่าการวัดผลการดำเนินงานแบบบูรณาการและระบบการควบคุมทางการบริหารมีผลกระทบต่อความสำเร็จของธุรกิจ ซึ่งแสดงให้เห็นว่า การดำเนินงานของธุรกิจในปัจจุบันผู้บริหารจะมีการนำเอาเทคนิคที่หลากหลายมาใช้ในการบริหารงานเพื่อให้เหมาะสมกับกิจการเพื่อให้มั่นใจว่า ทรัพยากรที่มีอยู่ถูกใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรมีการศึกษาถึงการบูรณาการศาสตร์ด้านการบริหารกับศาสตร์ด้านการบัญชีเพิ่มมากขึ้น

## กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบคุณมหาวิทยาลัยราชภัฏลำปางที่สนับสนุนงบประมาณในการทำวิจัย นอกจากนั้นขอขอบพระคุณผู้บริหารธุรกิจ ISO 9001 เป็นอย่างสูงที่ได้แสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อผู้วิจัย

## References


Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G.S. (2001). *Marketing Research.* New York: John Wiley & Sons.

Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus, 41*(3), 217-240.

Al Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research, 18*, 399–424.

Askarany, D. (2015). Innovation of management accounting practices and techniques. igi global, p. 10, forthcoming. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2491334.

Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S.M. (2001). *Management Accounting.* Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Azhar, Z., & Abdul Rahman, I. K. (2009). Managerial performance measures in management accounting practices of Malaysian institutions of higher learning. *Malaysian Accounting Review, 8*(1), 37-61.

Baer, M., & Frese, M. (2003). Innovation is not enough: climates for initiative and psychological safety, process innovations, and firm performance. *Journal of Organizational Behavior, 24*, 45-68.

Best, J. W., & Kahn, J. V. (1993). *Research in Education.* (7th ed). Boston: Allyn and Bacon.

Bhasin, M. (2009). Corporate governance and transparency scenario: an empirical study of Asia. International Review of Business Research Papers, *5*(6), 269-297.

Briers, M., & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. Accounting, Organizations and Society, 26, 237-269.

Brown, D. A., Booth, P., & Giacobbe, F. (2004). Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. Accounting and Finance, 44, 329-356.

Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society, 33*, 517-550.

Damanpour, F. Y., & Gopalakrishnan, S. (1998). Theories of organizational structure and innovation adoption: the role of environmental change. *Journal of Engineering and Technology Management, 15*, 1-24.

Emsley, D. (2008). Different interpretations of a "fixed" concept: examining juran's cost of quality from an actor-network perspective. *Accounting Auditing & Accountability Journal, 21*(3), 375-397.

Funck, E. (2007). The balanced scorecard equates interests in healthcare organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change, 3*(2), 88-103.

Ghalayini, A. M., Noble, J. S., & Crowe, T. J. (1997). An integrated dynamic performance measurement system for improving manufacturing competitiveness. *International Journal of Production Economics, 48*, 207-225.

Gurd, B., Smith, M., & Swaffer, R. (2001) Factors impacting on accounting lag: an exploratory study of responding to TQM. *The British Accounting Review, 34*(3), 205-221.

Harewood, G.C., Chrysostomou, K., Himy, N., & Leong W.L. (2008). A time and motion study of endoscopic practice: strategies to enhance efficiency. *Gastrointest Endose, 68*, 1043-1050.

Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2001). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Tenth Edition, Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall.

Johanson, U., Skoog, M., Backlund, A., & Almqvist, R. (2006). Balancing dilemmas of the balanced scorecard. *Accounting Auditing & Accountability Journal, 19*(6), 842-857.

Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 10*(1), 85-109.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity based costing. *Harvard Business Review, 82*(11), 131-138.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting Organizations and Society, 22*(2), 207-232.

Liu, L. Y. J., & Pan, F. (2007). The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. *The British Accounting Review, 39*(3), 249-264.

Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research, 13*, 47-90.

Mostafa, M. (2005). Factors affecting organizational creativity and innovativeness in Egyptian business organizations: an empirical investigation. *Journal of Management Development, 24*(1), 7-33.

Prasomtong, N. (2016). The causal relationship model between creative individuals innovation and creativity into an innovative enterprise with empirical data. *Journal of Modern Management Science, 9*(2), 49-67. [in Thai]

Pho-Kaew, B., Ussahawanitchakit, P., & Muenthaisong, K. (2011). Effect of efficiency, management control system and organizational support potential on competitiveness of apparel industry in Thailand. *Journal of Accountancy and Management Mahasarakham University*, *3*(3), 15-27. [in Thai]

Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research, 11*(4), 427-450.

Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of Innovations* (5th ed.). New York: Free Press.

Salarzehi, H., & Kord, B. (2010). Management control system. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, 2*(6), 193–206.

Schoute, M., & Wiersma, E. (2001). *The evaluation of Management Accounting Innovations: Some Methodological Issues*. Amsterdam Research Center in Accounting, pp.1-26.

Sousa, F., Monteiro, I., & Pellissier, R. (2011). *Methods to Improve Creativity and Innovation: the Effectiveness of Creative Problem Solving.* Technology for Creativity and Innovation: Tools, Techniques and Application.

Staw, B. M., & Epstein, L. D. (2000). What bandwagons bring: effects of popular management techniques on corporate performance, reputation, and CEO Pay. *Administrative Science Quarterly, 45*, 523-556.

Thitiyapramote, N., Ussahawanitchakit, P., & Boonlua, S. (2016). Internal audit creativity strategy and firm performance: an empirical investigation of export gem and jewelry business in Thailand. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge, 21*(1), 149-166.

Watts, T., & McNair-Connolly. (2012). New performance measurement and management control systems. *Journal of Applied Accounting Research, 13*(3), 226-241.

Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa: case studies from retail services. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17*(5), 675-704.

Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis. 3rd* ed. New York: Harper and Row Publication.

Yazdifar, H., & Askarany, D. (2010). A comparative investigation into the diffusion of management accounting innovations in the UK, Australia and New Zealand. Research Executives Summaries Series, 5(9), Available at SSRN:http://ssrn.com/abstract=1548036.

Zawawi, N. H. M., & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations: an overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management, 7*(4), 505-568.