

การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและ ไม่ใช่ทางการเงินภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์

สุวิมล บัวทอง

นักศึกษาระดับปริญญาเอกหลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาการจัดการ
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ดร.ศิริลักษณ์ บางโชคดี

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

บทคัดย่อ

ตลอดระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมา ระบบการวัดผลการดำเนินงานโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินได้รับการยอมรับเพิ่มมากขึ้นจากนักวิชาการ และผู้ปฏิบัติงาน ทั้งนี้จากทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ดีจะต้องได้รับการออกแบบให้มีความเหมาะสมกับปัจจัยเชิงสถานการณ์ขององค์กร ได้แก่ สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ความไม่แน่นอนในงาน โครงสร้างขององค์กร ขนาดขององค์กร กลยุทธ์ขององค์กร และวัฒนธรรมขององค์กร เป็นต้น วัตถุประสงค์ของการศึกษาในครั้งนี้ เพื่อทบทวนงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน ภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ เพื่อสร้างความเข้าใจและการตระหนักถึงปัจจัยเชิงสถานการณ์ ซึ่งมีอิทธิพลต่อการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงาน และเพื่อให้องค์กรสามารถออกแบบระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทั้งทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินให้สอดคล้องกับสถานการณ์การดำเนินงานภายใต้องค์กรของตน ซึ่งจะทำให้ได้ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิผลมากขึ้น

คำสำคัญ: ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน
ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์

Use of Financial and Non-Financial Performance Measures within Contingency Theory

Suwimon Buathong

*Ph.D. Candidate of Philosophy (Management),
Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University*

Dr.Sirilak Bangchokdee

*Lecturer of Department of Accountancy,
Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University*

ABSTRACT

Over the past 20 years, a performance measurement system incorporating both financial and non-financial performance measures has been increasingly accepted among researchers and practitioners. Following a contingency theory, it has been argued that an effective performance measurement system should be designed to suit organizations' contingency factors e.g. external environment, task uncertainty, organizational structure, organizational size, organizational strategy, and organizational culture. The objective of this study is to review the findings of previous contingency-based studies relevant to the use of financial and non-financial performance measures. It would help academics and practitioners to gain a better understanding of the effect of contingency factors on the use of financial and non-financial performance measures. Therefore, they will be able to improve the effectiveness of performance measures, which in turn would lead to a highly effective performance measurement system.

Keywords: Financial Performance Measures, Non-financial Performance Measures, Contingency Theory

บทนำ

ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ดี มีความสำคัญอย่างมากต่อความสำเร็จขององค์กร เนื่องจากระบบการวัดผลการดำเนินงานมีหน้าที่ในการแปลงกลยุทธ์ขององค์กรไปสู่กระบวนการการดำเนินงาน ซึ่งจะช่วยสื่อสารความคาดหวังขององค์กรผ่านกระบวนการวัดผลการดำเนินงาน และการให้ข้อมูลย้อนกลับและนำผลย้อนกลับที่ได้ไปปรับปรุงผลการดำเนินงานต่อไปในอนาคต (Kaplan & Norton, 1996, p.55; Chow & Van der Stede, 2006, p.1) ซึ่งระบบข้อมูลที่จะช่วยให้ผู้บริหารได้รับรู้ข้อมูลเพิ่มเติมมากขึ้น จะทำให้ผู้บริหารสามารถเข้าใจสถานการณ์ต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้นและสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมมากขึ้น (Inamdar, Kaplan & Reynolds, 2002, p.188) แต่อย่างไรก็ตาม องค์กรจำนวนมากมีระบบการวัดผลการดำเนินงานโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินเป็นหลัก (Kaplan & Norton, 1996, p.53) ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะถูกแสดงด้วยตัวเลขทางบัญชีในงบการเงินขององค์กร (Zuriekat, Salameh & Alrawashdeh, 2011, p.160) ทำให้สามารถสื่อสารให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกับองค์กรได้รับรู้ว่าองค์กรจะมีผลสรุปของการบริหารงานเป็นอย่างไร เกิดกำไร หรือ ขาดทุน (นภดล ร่มโพธิ์, 2546, น.27; ศิลปพร ศรีชัยแพ่ง และ พิมพ์ใจ วีรศุทธากร, 2555, น.80) ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน ได้แก่ ผลตอบแทนจากการลงทุน รายได้สุทธิ การเติบโตของยอดขาย การหมุนเวียนของกระแสเงินสด กำไรสุทธิ เป็นต้น (Kaplan & Norton, 1992, p.71; Hoque, 2005, p.472; Gunbus & Lussier, 2006, p.408) แม้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวาง แต่ก็ยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้ (นภดล ร่มโพธิ์, 2546, น.26-28)

ประการที่หนึ่ง การให้ความสำคัญกับผลโดยละเอียดหมายความว่า องค์กรให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ทางการเงินมากกว่าสิ่งอื่น เช่น ผู้บริหารให้ความสำคัญเพียงตัวเลขที่

แสดงผลกำไรตอนสิ้นปี โดยไม่สนใจข้อมูลสำคัญอื่น ๆ ซึ่งอาจจะมีผลโดยตรงต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของมูลค่าในอนาคต ซึ่งหากผู้บริหารให้ความสำคัญกับผลลัพธ์ทางการเงินในตอนสิ้นปีเช่นนี้ จะทำให้ผู้บริหารให้ความสำคัญสะท้อนเพียงผลการดำเนินงานในอดีตเท่านั้น บางครั้งอาจเข้าเกินไปที่จะนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการตัดสินใจในปัจจุบัน (Kaplan & Norton, 1992, p.71; Lau & Sholihin, 2005, p.390; Chow & Van der Stede, 2006, p.2; นภดล ร่มโพธิ์, 2546, น.26) ตัวอย่างเช่น ผลการดำเนินงานของปีปัจจุบัน องค์กรมีผลกำไรเพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับปีก่อนหน้า หากผู้บริหารสนใจเพียงผลกำไร ตัวเลขนั้นจะไม่สามารถบอกได้เลยว่าปัจจัยอะไรที่ทำให้ผลกำไรเพิ่มขึ้น (Henri, 2006, p.82) ส่งผลให้ความสามารถของผู้บริหารในการจะพัฒนาผลการดำเนินงานนั้น ลดลงและทำให้ความสามารถในการคาดการณ์ผลสำเร็จด้านกำไรมีต้อยลงไปด้วย (Ittner & Larcker, 2003, p.5)

ประการที่สอง การให้ความสำคัญกับผลสำเร็จในระยะสั้น หมายความว่า องค์กรพยายามเพิ่มผลการดำเนินงานทางการเงิน ได้แก่ กำไร และอัตราผลตอบแทนการลงทุน (Ittner & Larcker, 2003, p.5) โดยการตัดต้นทุนด้านการพัฒนาองค์กรในระยะยาวทิ้งไป เช่น ต้นทุนด้านการพัฒนาบุคลากรหรือการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ เนื่องจากไม่สามารถเห็นผลได้ชัดเจนในระยะสั้น ในทางตรงกันข้าม การตัดต้นทุนด้านการพัฒนาองค์กรกลับทำให้ตัวเลขผลกำไรนั้นเพิ่มขึ้นในทันที ซึ่งในความเป็นจริงแล้วผลกำไรดังกล่าวไม่ได้เกิดขึ้นจากความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวขององค์กร (นภดล ร่มโพธิ์, 2546, น.27) ตัวอย่างเช่น การสร้างความพึงพอใจในสินค้าแก่ลูกค้านั้น องค์กรจำเป็นต้องพัฒนาสินค้า บริการ และกระบวนการผลิตให้มีคุณภาพเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ดีที่สุด เมื่อลูกค้าเกิดความพึงพอใจจะเกิดการซื้อซ้ำ ซึ่งจะส่งผลให้องค์กรได้รับผลตอบแทนทางการเงินที่ดีขึ้นได้ในอนาคต

ประการที่สาม การให้ความสำคัญเฉพาะตัวเลขในงบการเงิน นั่นคือ องค์กรให้ความสำคัญกับตัวเลขที่ปรากฏในงบการเงินมากจนเกินไป ได้แก่ รายได้ ผลกำไร และผลตอบแทนทางการเงิน เนื่องจากตัวเลขเหล่านั้นได้รับการยอมรับจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกับองค์กร ซึ่งเป็นการมองผลการดำเนินงานขององค์กรเพียงบางส่วนเท่านั้นและไม่สามารถสะท้อนผลการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างรอบด้านและไม่เพียงพอต่อการตัดสินใจแก่ผู้บริหาร (นภดล รมโพธิ์, 2546, น.27)

เมื่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินงานมีการเปลี่ยนแปลงสภาพทางสังคม เศรษฐกิจ การเมือง และการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงยิ่งขึ้น (Schulz, Wu & Chow, 2010, p.18) ทำให้การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอสำหรับผู้บริหารในการสร้างความสำเร็จแก่องค์กร (Kaplan & Norton, 1992, p.71) รวมทั้งไม่สามารถทำการตัดสินใจและการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Hoque, 2005, p.472; Gumbus & Lussier, 2006, p.408) ดังนั้น เพื่อส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาความได้เปรียบทางการแข่งขันที่ยั่งยืนในสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินเพื่อสะท้อนความสำเร็จขององค์กรในด้านที่สำคัญต่อความสำเร็จ ได้แก่ ความพึงพอใจของลูกค้า ด้านประสิทธิภาพของกระบวนการ และด้านความสามารถของพนักงาน เป็นต้น ร่วมกับการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความหลากหลายและครอบคลุมทั้งในปัจจุบันและอนาคต และเพื่อเป็นประโยชน์ในการวางแผนดำเนินงาน การควบคุมองค์กร การบริหารงาน และการตัดสินใจแก่ผู้บริหารขององค์กร (Kaplan & Norton, 1992, p.71; จุฑามาน สิทธิผลวนิชกุล, 2553, น.91)

ในปี ค.ศ. 1996 Kaplan and Norton ได้กล่าวไว้ว่าการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินร่วมกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินจะช่วยให้องค์กรประสบผลสำเร็จมากขึ้น ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง ตัวชี้วัดที่ไม่ใช่ทางการเงินมีความสามารถในการขับเคลื่อนผลลัพธ์ทางการเงิน เมื่อใช้ร่วมกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะทำให้เกิดความสมดุลในการวัดผลการดำเนินงานระหว่างตัวชี้วัดที่เป็นตัวขับเคลื่อนผลลัพธ์ (Performance Drivers) และตัวชี้วัดที่เป็นผลลัพธ์ (Outcomes) ผู้บริหารที่ให้ความสำคัญกับความสมดุลของการวัดผลการดำเนินงานที่มีทั้งตัวชี้วัดที่เป็นตัวขับเคลื่อนผลลัพธ์และตัวชี้วัดที่เป็นผลลัพธ์จะทำให้ผู้บริหารสามารถมองเห็นภาพรวมของกระบวนการบริหารงานและสามารถคาดการณ์ผลการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้จากตัวขับเคลื่อนผลลัพธ์ และที่ตรงกันข้ามสาเหตุหรือตัวชี้วัดที่ทำให้ผลการดำเนินงานขององค์กรประสบผลสำเร็จได้อีกด้วย (Kaplan & Norton, 1996, p.66) ตัวอย่างเช่น หากตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่เป็นผลลัพธ์คือ ส่วนแบ่งทางการตลาด (Sales) อาจเกิดจากตัวชี้วัดที่เป็นตัวขับเคลื่อนผลลัพธ์ เช่น ความพึงพอใจของลูกค้าเพิ่มขึ้น การผลิตสินค้าหรือการให้บริการที่มีคุณภาพเป็นที่น่าพึงพอใจแก่ลูกค้า หรือพนักงานมีทักษะ ความรู้ ความสามารถในการดำเนินงานจนทำให้สามารถพัฒนาสินค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ และตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้เป็นอย่างดี เป็นต้น

ประการที่สอง ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินจะมุ่งเน้นผลสำเร็จในระยะยาว เมื่อใช้ร่วมกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะทำให้เกิดความสมดุลในการวัดผลการดำเนินงานระหว่างตัวชี้วัดที่มุ่งเน้นระยะสั้น ได้แก่ ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน และตัวชี้วัดที่มุ่งเน้นระยะยาว ได้แก่ ตัวชี้วัดด้านลูกค้า กระบวนการภายในธุรกิจ และการเรียนรู้และการเติบโต เช่น การพัฒนาการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าให้รวดเร็ว หรือการพัฒนาสินค้าและบริการเพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ การสร้างกระบวนการดำเนินงานที่ทันสมัย และการพัฒนาศักยภาพของบุคลากรขององค์กร (Kaplan & Norton, 1996, p.67) มุมมองต่าง ๆ เหล่านี้จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการบริหารงาน

และทำให้ทราบว่าองค์กรมีจุดอ่อนใดที่ควรได้รับการปรับปรุงแก้ไข และจุดแข็งใดที่ควรได้รับการพัฒนาให้ดียิ่งขึ้น เพื่อให้สามารถสร้างจุดแข็งนั้นเป็นความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ในระยะยาว (Ittner, Larcker & Meyer, 2003, p.731)

ประการที่สาม ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน ทำให้ผู้บริหารมีมุมมองในการบริหารงานที่กว้างขึ้นเมื่อใช้ร่วมกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะทำให้เกิดความสมดุลในการวัดผลการดำเนินงานระหว่างตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน ทำให้มีตัวชี้วัดที่หลากหลายและครอบคลุมมุมมองต่าง ๆ ทั้งทั้งองค์กร โดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินมากเกินไป (Kaplan & Norton, 1996, p.64; Ittner & Larcker, 2003, p.1) นอกจากนี้ ยังทำให้ผู้บริหารเกิดการรับรู้ว่าการดำเนินงานทางการเงินที่เกิดขึ้นได้นั้น เกิดจากตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินตัวใดเป็นตัวขับเคลื่อนที่สำคัญ ซึ่งจะส่งผลให้องค์กรเกิดการเรียนรู้และพัฒนาผลการดำเนินงานให้ดียิ่งขึ้น

ภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) การบริหารงานให้ได้ผลการดำเนินงานที่ดีนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับการใช้เครื่องมือในการบริหารงานที่ดีเพียงอย่างเดียว แต่องค์กรจะต้องใช้เครื่องมือที่เหมาะสมกับสถานการณ์ขององค์กร (Chenhall, 2003, p.128) งานวิจัยในอดีตมีการศึกษาระบบการวัดผลการดำเนินงานภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ แต่ยังคงขาดการทบทวนวรรณกรรมในภาพรวมของ การศึกษาผลกระทบของปัจจัย เชิงสถานการณ์ที่มีต่อการวัดตัวชี้วัดทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนงานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ ทำให้สามารถตรวจสอบองค์ความรู้เกี่ยวกับระบบการวัดผลการดำเนินงานภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ที่ได้พัฒนาขึ้นตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน รวมถึงสรุปปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ใช้

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินจากหลักฐานเชิงประจักษ์ (Empirical Evidence) ซึ่งได้รับจากงานวิจัยในอดีต

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินมักจะได้จากงบการเงินขององค์กร ซึ่งได้แก่บัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและมีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงทำให้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือสูง (ศิลปพร ศรีรัฐประพร และ พิมพพีใจ วีรศุทธากร, 2555, น.79-80) ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินมีความหลากหลาย ประกอบไปด้วย ตัวชี้วัดผลตอบแทนทางบัญชี (Accounting Return Measures) ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on Investment: ROI) และกำไรส่วนที่เหลือ (Residual Income: RI) เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีตัวชี้วัดต้นทุน รายได้ และกำไร

ตามแนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบ การเลือกตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินขึ้นอยู่กับอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานหรือบุคคลที่เราต้องการวัดผลการดำเนินงาน (Bouwens & Van Lent, 2007, p.668) ตัวอย่างเช่น องค์กรวัดผลการดำเนินงานของศูนย์กำไรโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น กำไร และอัตรากำไรสุทธิของกำไร เป็นต้น ในขณะที่จะวัดผลการดำเนินงานของศูนย์ลงทุนโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น อัตราผลตอบแทนการลงทุนและกำไรส่วนที่เหลือ เป็นต้น (Garrison, Noreen & Brewer, 2012, p.480) แม้ว่าตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินจะมีความน่าเชื่อถือ แต่ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินเหล่านี้ยังมีข้อจำกัดเพราะเป็นตัวชี้วัดที่เน้นผลสรุปของผลการดำเนินงานในอดีต และให้ความสำคัญกับผลการดำเนินงานในระยะสั้น (DeBusk, Brown & Killough, 2003, p.217) นักวิชาการและนักปฏิบัติจึงเสนอแนะให้มีการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินร่วมกับ

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินเพื่อลดข้อจำกัดข้างต้น (Kaplan & Norton, 1992, p.71; จุฑามน สิทธิผลวนิชกุล, 2553, น.91)

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน คือ ตัวชี้วัดที่ไม่แสดงในรูปของการเงิน (Non-Monetary Expression) (Lau, 2011, p.288) ซึ่งมีความหลากหลายตามแนวคิดของระบบการวัดผลดุลยภาพ (Balanced Scorecard: BSC) ของ Kaplan and Norton (1992, 1996) ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน ประกอบไปด้วย 3 มุมมอง ดังนี้

มุมมองด้านลูกค้า เป็นมุมมองที่องค์กรต้องคำนึงถึงว่าจะเป็นอย่างไรรในสายตาของลูกค้า เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Kaplan & Norton, 1992, p.72) ได้แก่ ตัวชี้วัดด้านความพึงพอใจของลูกค้า การรักษาลูกค้าเก่า การได้มาของลูกค้าใหม่ ส่วนแบ่งทางการตลาด และความสามารถในการทำกำไรของลูกค้าหลัก เป็นต้น

มุมมองด้านกระบวนการภายในธุรกิจ เป็นมุมมองที่องค์กรต้องคำนึงถึงว่าจะจัดกระบวนการภายในอย่างไร เพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ถือหุ้นและลูกค้าได้เป็นอย่างดี (Kaplan & Norton, 1992, p.72) ได้แก่ ตัวชี้วัดด้านการพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือการพัฒนาการให้บริการ การบริการหลังการขาย ประสิทธิภาพการผลิต และคุณภาพของการบริการ

มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต เป็นมุมมองที่องค์กรต้องคำนึงถึงว่าจะเรียนรู้ได้อย่างไร เพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมายและมีการเติบโตที่ยั่งยืน (Kaplan & Norton, 1996, p.63) ได้แก่ ตัวชี้วัดด้านความสามารถของพนักงาน ระบบข้อมูลสารสนเทศ และระบบการดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กร (Hoque & James, 2000, p.2-3)

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน มักให้ความสำคัญกับสาเหตุมากกว่าผล (Meyer, 2002, p.32) จึงสามารถสื่อสารให้ผู้บริหารเห็นสาเหตุของปัญหาและรู้ว่าจะต้องแก้ไขปัญหาที่จุดใด (Lau, 2011, p.289) ดังนั้น ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินจึงมี

ความสามารถในการเข้าใจสถานการณ์ได้ง่ายมากกว่าตัวชี้วัดผล การดำเนินงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การขึ้นต้นทุนของสินค้าเป็นตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน หากพบว่า กิจกรรมมีต้นทุนสินค้าเพิ่มสูงขึ้น อาจจะผลไม่น่าพอใจสำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิต ถือเป็นเช่นนั้นผู้บริหารอาจไม่ทราบชัดเจนว่าเกิดจากสาเหตุอะไร แต่หากมีการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน เช่น ระยะเวลาในการจัดเตรียมการผลิต (Setup Time) แล้วพบว่ามีการใช้เวลาในการเตรียมการผลิตนานเกินกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ ก็จะสามารถทราบสาเหตุที่แท้จริงของต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สูงขึ้น สามารถเข้าใจปัญหาและตัดสินใจแก้ปัญหาคืออย่างเหมาะสม (Lau, 2011, p.288-289)

ทั้งนี้ ผลกระทบทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินภายในองค์กรบริหารเชิงสถานการณ์ พบว่าระดับการใช้ของตัวชี้วัดผลการดำเนินงานแต่ละประเภทขึ้นอยู่กับสถานการณ์ขององค์กร ซึ่งจะได้อภิปรายในลำดับถัดไป

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์

ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ภายใต้บริบทของงานวิจัยด้านบัญชีบริหารถูกพัฒนาขึ้นมาด้วยความเชื่อที่ว่าไม่มีเครื่องมือการจัดการใดที่ดีที่สุด ที่จะสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้กับทุกองค์กรและทุกสถานการณ์ (Otley, 1980, p.413) หรืออีกนัยหนึ่งคือต้องมีความเหมาะสม (Fit) ระหว่างระบบการควบคุมต่าง ๆ ภายในองค์กรกับสภาพแวดล้อมขององค์กร จึงจะส่งผลให้ผลการดำเนินงานขององค์กรดีขึ้นได้ (Hammad, Jusoh & Oon, 2010, p.767) ดังนั้นแล้ว องค์กรจำเป็นต้องคำนึงถึงการออกแบบระบบการวัดผลการดำเนินงานให้มีความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมหรือลักษณะเฉพาะของปัจจัยเชิงสถานการณ์ เพื่อให้สามารถใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Otley, 1980, p.413; Chenhall, 2003, p.128; Schulz, Wu & Chow, 2010, p.18)

ตลอดระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมา งานวิจัยด้านบัญชีบริหารมีการนำทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ มาเป็นทฤษฎีหลักในการพัฒนาสมมติฐานเพื่อการวิจัย (ศิลปพร ศรีจันเพชร และ พิมพ์ใจ วีรศุทธากร, 2555, น.79) โดยปัจจัยเชิงสถานการณ์ที่มีผลต่อการใช้ตัวชี้วัดทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินที่ได้มีการศึกษามาแล้ว ได้แก่ สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ความไม่แน่นอนในงานโครงสร้างขององค์กร ขนาดขององค์กร กลยุทธ์ขององค์กร และวัฒนธรรมขององค์กร (Hoque & James, 2000; Chenhall, 2003; Chenhall, 2005; Jusoh, 2008; Lee & Yang, 2011; Dyball, Cummings & Yu, 2011)

ปัจจัยเชิงสถานการณ์

การทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่า มีปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงาน ดังนี้ สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ความไม่แน่นอนในงานโครงสร้างขององค์กร ขนาดขององค์กร กลยุทธ์ขององค์กร และวัฒนธรรมขององค์กร

(1) สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร (External Environment) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารส่วนใหญ่จะศึกษาอิทธิพลของสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรที่มีผลกระทบต่อการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นของความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อม (Environmental Uncertainty) ซึ่งหมายถึง สถานการณ์ที่ผู้บริหารไม่สามารถคาดการณ์ความเป็นไปได้ของเหตุการณ์ต่างๆ ได้อย่างแน่ชัด ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมสามารถเกิดขึ้นได้จากหลายปัจจัย เช่น ความต้องการของลูกค้าที่เปลี่ยนแปลงไป การแข่งขันทางการค้าที่รุนแรง การกดดันทางสังคม สภาพเศรษฐกิจการเมือง และสังคม เป็นต้น (Chenhall, 2003, p.137)

งานวิจัยในทฤษฎีที่มีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเรียนรู้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมกับการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานขององค์กร ได้แก่ การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน (Otley, 1978; Hoque, 2004)

การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน (Hoque, 2005; Jusoh, 2010) และการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่หลากหลาย (Chong & Chong, 1997; Scholz, Wu & Chow, 2010; Gosselin, 2011)

Jusoh (2010) ศึกษาอิทธิพลของความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมต่อการใช้ตัวชี้วัดผล คุณภาพ โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารระดับสูงในอุตสาหกรรมการผลิตประเทศมาเลเซีย ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่มีการรับรู้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมในระดับสูง มีการใช้ตัวชี้วัดด้านลูกค้าและด้านการเรียนรู้และการเติบโตซึ่งเป็นประเภทของตัวชี้วัด ผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินในระดับสูง ซึ่งสอดคล้องกับ Scholz, Wu and Chow (2010) ศึกษาการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินภายใต้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่เพิ่มขึ้น โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารระดับสูงในอุตสาหกรรมการผลิตประเทศไต้หวัน ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่มีการรับรู้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมสูง ทำให้ผู้บริหารมีการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ Gosselin (2011) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมและการใช้ตัวชี้วัดผล คุณภาพ ประกอบด้วยตัวชี้วัดด้านการเงิน ตัวชี้วัดด้านลูกค้า ตัวชี้วัดด้านกระบวนการภายใน ธุรกิจ และตัวชี้วัดด้านการเรียนรู้และเติบโต โดยเก็บข้อมูลกับรองผู้จัดการฝ่ายการเงินอุตสาหกรรมการผลิตประเทศแคนาดา ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่ต้องเผชิญกับระดับความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมสูง ผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะนำตัวชี้วัดผลคุณภาพมาใช้เพิ่มมากขึ้น รวมทั้งการศึกษาของ Hoque (2005) ที่ได้พิจารณาความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมในกรณีเป็นตัวแปรคั่นกลาง (Moderate) ระหว่างความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินกับผลการดำเนินงานขององค์กร โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารระดับสูงในอุตสาหกรรมการผลิตประเทศนิวซีแลนด์ ผลการวิจัยพบว่า การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินจะสามารถช่วยให้องค์กร

มีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นได้ ภายใต้ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่สูงขึ้น

จากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องสามารถสรุปได้ว่า ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรเป็น ปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงาน ทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) จากการดำเนินงานที่ครอบคลุมทุกด้านที่สำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านการสร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้า ส่วนแบ่งทางการตลาด การเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต หรือการวิจัยและพัฒนา รวมถึงข้อมูลในมุมมองทางการเงิน เช่น ผลกำไร อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน รายได้จากการดำเนินงาน เป็นต้น เพื่อให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่เพียงพอในการแก้ไขปัญหาและพัฒนางานด้านต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้น และยังช่วยให้ผู้บริหารได้รับรู้ภาพรวมของความสำเร็จของผลการดำเนินงานขององค์กรมากยิ่งขึ้น ดังนั้น การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงินควบคู่กัน จึงก่อให้เกิดการตัดสินใจและการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อตอบสนองต่อความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร

(2) ความไม่แน่นอนในงาน (Task Uncertainty)

ความไม่แน่นอนในงานมีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการทำงาน กระบวนการผลิต รวมทั้งซอฟต์แวร์ โปรแกรม บุคลากร และองค์ความรู้ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการทำงาน (Chenhall, 2003, p.139) สำหรับงานวิจัยด้านการบัญชีบริหาร ความไม่แน่นอนในงาน หมายถึง ระดับของความแตกต่างระหว่างปริมาณข้อมูลที่ใช้ในการดำเนินงาน และปริมาณข้อมูลที่มีอยู่แล้วในมือผู้บริหาร (Mollanazari & Abdolkarimi, 2013, p.444) โดยความไม่แน่นอนในงานจะมีความเกี่ยวข้องกับ ประเด็นที่สำคัญ ได้แก่ ประเด็นความยุ่งยากในงาน (Task Difficulty) คือ สถานการณ์ที่ผู้บริหารไม่มีข้อมูลในมือที่เพียงพอ ทำให้ไม่เข้าใจในสถานการณ์ที่ทำงานอยู่ส่งผลให้ไม่สามารถวางแผนการดำเนินงานภายใต้การตัดสินใจที่เหมาะสมและขาดกระบวนการหรือหลักการที่ถูกต้องในปฏิบัติงาน และอีก

ประเด็นหนึ่งคือ ความผันแปรในงาน (Task Variability) คือ ความถี่บ่อยของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นโดยไม่ได้คาดการณ์ไว้ล่วงหน้าส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการตัดสินใจ ซึ่งทรา มีความยุ่งยากในงานและความผันแปรในงานเพิ่มสูงขึ้น ย่อมส่งผลให้ความไม่แน่นอนในงานเพิ่มสูงขึ้นเช่นกัน (Van de Ven & Delbecq, 1974, p.183-184; Choe, 1998, p.187; Mollanazari & Abdolkarimi, 2012, p.444) ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลที่ครอบคลุมและเพียงพอในการดำเนินงาน (นพดล ธรรมโพธิ์, 2555, น.18)

Choe (1998) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไม่แน่นอนในงานและการใช้ข้อมูลในระบบการบัญชีเพื่อการบริหาร โดยเก็บข้อมูลของผู้บริหารขององค์กรทางธุรกิจประเทศเกาหลี ผลการวิจัยพบว่า ภายใต้ความไม่แน่นอนในงานที่เพิ่มขึ้น จะมีการใช้ข้อมูลที่มีการรวบรวม สรุปผล และผสมผสานข้อมูลต่าง ๆ ไว้ด้วยกันเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากจะช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ครอบคลุมและสามารถนำไปใช้สนับสนุนต่อสถานการณ์ สอดคล้องกับ Hartmann (2005) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไม่แน่นอนในงานและการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารองค์กรทั้งภาครัฐบาลและภาคเอกชนในประเทศเนเธอร์แลนด์ ผลการวิจัยพบว่า ภายใต้ความไม่แน่นอนในงานที่เพิ่มขึ้น ผู้บริหารจะคำนึงถึงการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินลดลง เนื่องจากภายใต้ความไม่แน่นอนจะทำให้งานที่ทำอยู่มีความซับซ้อนและมีความหลากหลาย ดังนั้น การให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินอย่างเดียวจะไม่สามารถให้ข้อมูลที่เพียงพอในการดำเนินงานและการพัฒนากระบวนการบริหารด้านต่าง ๆ ได้ นอกจากนี้งานวิจัยของ Van der Geer, Tuijl and Rutte (2009) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความไม่แน่นอนในงานและประเภทของตัวชี้วัดผลการดำเนินงานในโรงพยาบาล โดยเก็บข้อมูลกับทีมงานที่ให้การดูแลรักษาผู้ป่วยจากศูนย์เวชศาสตร์การฟื้นฟู ประเทศเนเธอร์แลนด์ ผลการวิจัยพบว่า ภายใต้ความไม่แน่นอนในงานที่เพิ่มขึ้น ทีมงานจะพัฒนาตัวชี้วัดด้านกระบวนการ

มากกว่าตัวชี้วัดทางการเงิน เนื่องจากภายใต้ความไม่แน่นอนในงานที่เพิ่มสูงขึ้นโรงพยาบาลจะต้องมีการพัฒนากระบวนการแก้ปัญหามากกว่าภายใต้ความไม่แน่นอนในงานต่ำ เนื่องจากลักษณะของการดูแลและรักษาผู้ป่วยแต่ละรายมีวิธีการที่แตกต่างกัน เพราะฉะนั้น แนวทางการรักษาจึงมีความไม่แน่นอน ผู้ให้บริการจึงต้องมีข้อมูลและความรู้ที่เพียงพอเพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาหรือรักษาผู้ป่วย ตลอดจนพัฒนากระบวนการดำเนินงานและการตัดสินใจ เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ป่วยแต่ละราย

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตที่เกี่ยวข้องสรุปได้ว่าความไม่แน่นอนในงานเป็นสาเหตุสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกระบวนการทางเทคโนโลยีหรือกระบวนการทำงานของบุคคล ทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องพัฒนาขั้นตอนของการทำงาน รวมทั้งการออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์และการบริหารต้นทุนเพื่อจัดการกับความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเป็นเหตุให้ผู้บริหารจำเป็นต้องนำระบบการวัดผลมาใช้ โดยครอบคลุมทั้งตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน เช่น ตัวชี้วัดด้านความพึงพอใจของลูกค้า จำนวนคำร้องเรียนของลูกค้า ระยะเวลาในการผลิตสินค้า ความพึงพอใจของพนักงาน ความสามารถในการพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ ๆ และจำนวนนวัตกรรมในองค์กร เป็นต้น (Chenhall, 2003, p.144; Lau, 2011, p.291) เนื่องจากผู้บริหารมีความต้องการข้อมูลมากขึ้นเพื่อใช้ในการจัดสรรทรัพยากร การวางแผนและปรับเปลี่ยนกระบวนการทำงาน หากผู้บริหารได้รับข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับลูกค้า การตลาด หรือผลการดำเนินงานของกระบวนการต่าง ๆ ภายในองค์กร และรวบรวมข้อมูลจากภายนอกองค์กร ได้แก่ ข้อมูลของลูกค้า เทคโนโลยี และนวัตกรรมการผลิตหรือการบริการ สิ่งเหล่านี้จะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจงานที่ทำงานอย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น และสามารถตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพภายใต้สถานการณ์ความไม่แน่นอนในงาน (Kaplan & Norton, 1992, p.71; จุฑามาน อธิพลวนิชกุล, 2553, น.91)

(3) โครงสร้างขององค์กร (Organizational Structure) เป็นปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับบทบาทตำแหน่ง หน้าที่อย่างเป็นทางการของสมาชิกในองค์กรหรือกลุ่มงานในองค์กร ดังนั้น ลักษณะของโครงสร้างขององค์กรจึงมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของงาน การจูงใจส่วนบุคคล การไหลของข้อมูล และระบบการควบคุม และการกำหนดแนวทางรวมกันขององค์กรในอนาคต (Chenhall, 2003, p.144-145)

Burns and Stalker (1961, p.104) ได้นิยามลักษณะของโครงสร้างขององค์กรไว้ 2 รูปแบบ ได้แก่ โครงสร้างองค์กรแบบเครื่องอย่างแข็งงวด (Mechanistic Organization) เป็นโครงสร้างองค์กรที่มีการควบคุมอย่างเข้มงวด มีลักษณะหน้าที่งานที่เฉพาะเจาะจงตามความเชี่ยวชาญ หน้าที่งานมีลำดับเป็นขั้นตอนและถูกกำหนดโดยผู้บังคับบัญชา มีโครงสร้างลำดับชั้นในการควบคุมและมีการสื่อสารจากบนลงล่าง ผู้ปฏิบัติงานในระดับล่างจึงมีโอกาสในการร่วมตัดสินใจน้อย ในขณะที่โครงสร้างองค์กรแบบยืดหยุ่น (Organic Organization) เป็นโครงสร้างองค์กรที่มีความยืดหยุ่นและปรับตัวได้ง่าย ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับมีโอกาสในการตัดสินใจ มีโครงสร้างของการควบคุมและการสื่อสารเป็นแบบแนวนอน มีการกระจายอำนาจสูง แต่โครงสร้างแบบนี้มีข้อเสียคือ การติดตามควบคุมทำได้ยาก

Govindarajan (1986, p.844) แบ่งประเภทของโครงสร้างขององค์กรออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ โครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจ (Centralization) ผู้บริหารระดับสูงจะเป็นผู้ตัดสินใจหรือวางแผนการดำเนินงานเองทั้งหมด และโครงสร้างแบบกระจายอำนาจ (Decentralization) เป็นโครงสร้างที่ผู้จัดการแผนกหรือผู้จัดการระดับรองลงมา มีอำนาจในการตัดสินใจมากขึ้น

Lee and Yang (2011) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างขององค์กรและการใช้ระบบการวัดผลคุณภาพ โดยศึกษากับผู้บริหารฝ่ายการเงินของบริษัทที่อยู่ในหลาย ๆ อุตสาหกรรมในประเทศไต้หวัน ผลการวิจัยพบว่า องค์กร

ที่มีโครงสร้างองค์กรแบบยืดหยุ่น จะมีการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินในระบบการวัดผลดุลยภาพมากกว่าโครงสร้างขององค์กรที่มีการควบคุมอย่างเข้มงวด นอกจากนี้ Gosselin (2011) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างขององค์กรและการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงาน พบว่า องค์กรที่มีโครงสร้างแบบกระจายอำนาจ จะมีการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินหรือตัวชี้วัดด้านกระบวนการสูง

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องสรุปได้ว่า โครงสร้างขององค์กรเป็นปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงาน โครงสร้างขององค์กรที่แตกต่างกันย่อมมีผลต่อการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับความจำเป็นของการใช้ข้อมูลแต่อย่างไรก็ตาม โครงสร้างขององค์กรที่เปิดโอกาสให้บุคลากร ในองค์กรมีส่วนร่วมในการตัดสินใจและเป็นองค์กรที่พร้อมจะปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ต่าง ๆ ได้ง่าย ผู้บริหารและบุคลากรย่อมมีความจำเป็นต้องได้รับข้อมูลทั้งด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน เพื่อให้มีข้อมูลที่หลากหลายและครอบคลุมทุกด้านที่สำคัญในการดำเนินงานมากยิ่งขึ้น เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านความเชื่อมั่นของลูกค้า ในคุณภาพของสินค้าหรือบริการที่น่าเสนอ ประสิทธิภาพในการผลิตสินค้าและบริการ ความพึงพอใจของพนักงาน และจำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมพนักงาน เป็นต้น ทั้งนี้ก็เพื่อให้ผู้บริหารสามารถจัดสรรทรัพยากร วางแผนกระบวนการทำงาน และการตัดสินใจ ปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและทันต่อความต่อองค์กร และโครงสร้างขององค์กรที่มีการควบคุมอย่างเข้มงวด ผู้บังคับบัญชาเป็นผู้กำหนดมาตรการต่าง ๆ ที่ให้บุคลากรมีอำนาจในการตัดสินใจน้อย องค์กรให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดทางการเงินมากกว่าเนื่องจากมีความแน่นอนในการดำเนินงานค่อนข้างสูง

(4) ขนาดขององค์กร (Organizational Size)

Chenhall (2003, p.149) กล่าวว่า ขนาดขององค์กรสามารถพิจารณาได้จากหลายมุมมอง เช่น ผลกำไร ปริมาณ

ยอดขายต่อสินทรัพย์ ส่วนแบ่งมูลค่า (Share Value) หรือจำนวนพนักงานขององค์กร เป็นต้น แต่การศึกษาที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีบริหารภายใต้ทฤษฎีการบริหารในสถานการณ์นั้น ส่วนใหญ่จะวัดขนาดขององค์กรหลายประการพิจารณาจากจำนวนพนักงาน องค์กรที่มีขนาดเล็กจะมีระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ถูกกำหนดขึ้นมาโดยสำนักงานใหญ่ มีรูปแบบการควบคุมเป็นทางการ ไม่มีความซับซ้อนและสามารถดำเนินการได้ง่าย เนื่องจากมีจำนวนพนักงานน้อย (Sharma, 2002, p.106) ในขณะที่องค์กรที่มีขนาดใหญ่จะมีกระบวนการงานที่มีความซับซ้อนมากขึ้น พนักงานจึงจำเป็นต้องมีการควบคุมที่เป็นทางการ ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้รับข้อมูลมากขึ้นเพื่อใช้ในการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม (Chenhall, 2003, p.149)

Hopwood and James (2000) ศึกษาความสัมพันธ์ของขนาดขององค์กรกับการใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพ โดยเก็บข้อมูลกับผู้จัดการแผนกการเงินในอุตสาหกรรมการผลิตประเทศออสเตรเลีย พบว่า อุตสาหกรรมการผลิตที่มีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพที่เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากองค์กรขนาดใหญ่จะมีการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นจำนวนมาก การบริหารงานจึงมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ดังนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลที่หลากหลายและครอบคลุมทุกด้านของกระบวนการทำงานเพื่อใช้ในการดำเนินงานและการตัดสินใจ นอกจากนี้ Sharma (2002) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดขององค์กรกับระบบการควบคุมขององค์กรผ่านระบบงบประมาณ (Budgets) โดยเก็บข้อมูลกับผู้จัดการแผนกการเงินของโรงแรม ผลการวิจัยพบว่าขนาดขององค์กรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระบบงบประมาณ หมายความว่าองค์กรที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจำเป็นต้องใช้การกำหนดงบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานและการควบคุม อีกทั้งงานวิจัยของ Speckbacher, Bischof and Pfeiffer (2003) ศึกษาความสัมพันธ์ของขนาดขององค์กรกับการใช้ระบบการวัดผล

ดุลยภาพในประเทศที่พูดภาษาเยอรมัน โดยมีการแบ่งการใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพออกเป็น 3 หน้าที่ คือ (1) การใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพในการวัดผลการดำเนินงานโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน (2) การใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพโดยการบูรณาการเข้ากับกลยุทธ์ และ (3) การเชื่อมโยงระบบการวัดผลดุลยภาพกับระบบการให้ผลตอบแทน ผลการวิจัยพบว่า ขนาดขององค์กร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพทั้ง 3 หน้าที่ นั่นคือ เมื่อองค์กรมีขนาดใหญ่ขึ้น มีแนวโน้มที่จะใช้ระบบการวัดผลดุลยภาพเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสรุปได้ว่า องค์กรที่มีขนาดใหญ่ขึ้น มีแนวโน้มที่จะใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินเพิ่มขึ้น เนื่องจากมีกิจกรรมและกระบวนการในการดำเนินงานที่หลากหลาย รวมทั้งมีความซับซ้อนในการดำเนินงาน ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้รับข้อมูลที่ครอบคลุมผลการดำเนินงานและมากเพียงพอต่อการตัดสินใจ เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านความพึงพอใจของลูกค้า ส่วนแบ่งทางการตลาด การจัดส่งสินค้าที่ตรงเวลา ประสิทธิภาพของกระบวนการผลิต จำนวนสินค้าใหม่ที่น่าสนใจที่ส่งมอบสู่ท้องตลาด เป็นต้น จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ครอบคลุมและหลากหลายมากยิ่งขึ้นเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงาน

(5) กลยุทธ์ขององค์กร (Organizational Strategy)

กลยุทธ์เปรียบเสมือนแนวทางที่จะใช้ในการตัดสินใจให้แก่ผู้บริหารในอนาคต (Mintzberg, 1979, p.935) เป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยกำหนดกรอบการดำเนินงานให้แก่พนักงานทุกระดับในองค์กร เพื่อให้มีแนวทางและการกำหนดเป้าหมายของแต่ละบุคคลสอดคล้องกับเป้าหมายหลักและวิสัยทัศน์ขององค์กร ดังนั้น เป้าหมายของระบบการวัดผลการดำเนินงานขององค์กรจึงมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับกลยุทธ์และวิสัยทัศน์ขององค์กรนั้น ๆ (Chenhall, 2003, p.150)

จากแนวคิดของ Miles and Snow (1978) กลยุทธ์สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ (1) กลยุทธ์ป้องกัน (Defender Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่มุ่งรับและมุ่งเน้นประสิทธิภาพและปกป้องส่วนแบ่งของตลาดของตนเอง ทำให้มีลักษณะมุ่งเน้นการควบคุม และรวมศูนย์อำนาจเป็นสำคัญ (2) กลยุทธ์ฉวยโอกาส (Prospector Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่มุ่งมองหาโอกาสเพื่อผลิตสินค้าใหม่ ๆ ขยายตลาดให้กว้างขึ้น หรือสร้างฐานลูกค้าใหม่ จึงมีลักษณะ การดำเนินงานที่มีควมยืดหยุ่นและกระจายอำนาจมากกว่ากลยุทธ์ป้องกัน (3) กลยุทธ์เชิงวิเคราะห์ (Analyzer Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่วิเคราะห์สถานการณ์หรือแนวโน้มต่าง ๆ ก่อให้เกิดสิ่งทางธุรกิจว่าจะดำเนินธุรกิจเชิงรุกหรือเชิงรับ โดยกลยุทธ์ประเภทนี้ต้องมีข้อมูลเป็นจำนวนมากเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ และ (4) กลยุทธ์โต้ตอบ (Reactor Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่พร้อมจะตอบโต้ทันทีที่สภาพแวดล้อมในการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไป

Porter (1980) กล่าวไว้ว่า องค์กรที่มีความได้เปรียบทางการแข่งขันได้นั้น จำเป็นต้องมีกลยุทธ์พื้นฐาน 3 กลยุทธ์สำคัญ ได้แก่ (1) กลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง (Differentiation Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่จะสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า เช่น สินค้ามีคุณภาพสูง รูปแบบและการบริการส่งสินค้าที่ตอบสนองความต้องการของลูกค้า (2) กลยุทธ์มุ่งเน้นต้นทุนต่ำ (Cost Leadership Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่จะทำให้องค์กรสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าได้ในราคาที่ต่ำกว่าคู่แข่งในตลาด (3) กลยุทธ์มุ่งเน้นกลุ่มเป้าหมาย (Focus Strategy) เป็นกลยุทธ์ที่เน้นลูกค้าเฉพาะกลุ่ม (Chenhall & Langfield-Smith, 1998, p.244)

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารจะเลือกบริหารด้วยกลยุทธ์แบบใด ควรพิจารณาเครื่องมือในการบริหารจัดการควบคู่ไปด้วยเพื่อช่วยสนับสนุนให้มีการนำกลยุทธ์ไปใช้ได้ประสบความสำเร็จมากยิ่งขึ้น (Chenhall & Langfield-Smith, 1998, p.243) เช่น ระบบการวัดผลดุลยภาพ ระบบงบประมาณ (Budgeting) การวัดเปรียบเทียบสมรรถนะ

(Benchmarking) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based management) เป็นต้น

จากการทบทวนงานวิจัยพบว่า มีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ขององค์กรกับการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานขององค์กร ดังเช่นงานวิจัยของ Hoque (2004) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ฉวยโอกาสและกลยุทธ์ป้องกันกับการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารอุตสาหกรรมการผลิตประเทศนิวซีแลนด์ ผลการวิจัยพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างกลยุทธ์ฉวยโอกาสและการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินในการวัดผลการดำเนินงานเนื่องจากกลยุทธ์ฉวยโอกาสมีลักษณะของการมองหาตลาดหรือลูกค้าใหม่ ๆ ทำให้ข้อมูลด้านลูกค้าและข้อมูลสำคัญภายนอกองค์กรมีความจำเป็นมาก ต่อมา Van der Stede, Chow and Lin (2006) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ทางการผลิตที่มุ่งเน้นคุณภาพและการใช้ตัวชี้วัดที่หลากหลายในการวัดผล การดำเนินงาน โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารและผู้อำนวยการของแผนกการผลิตในอุตสาหกรรมการผลิตประเทศสหรัฐอเมริกา ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่มุ่งเน้นกลยุทธ์ด้านคุณภาพจะใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่ครอบคลุมตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน เช่น ตัวชี้วัดเกี่ยวกับคุณภาพของพนักงานคุณภาพของกระบวนการ คุณภาพในการร่วมมือกันระหว่างแผนกหรือด้านลูกค้า ล้วนจำเป็นต้องใช้ตัวชี้วัดที่เป็นรูปธรรม (Objective) และนามธรรม (Subjective) เพื่อให้เกิดความมั่นใจในผลลัพธ์ของการพัฒนาคุณภาพ

นอกจากนี้ Yang Spencer, Loner and Salmon (2009) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์การสร้างความแตกต่างกับระบบการวัดผลการดำเนินงาน โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารอุตสาหกรรมการผลิตประเทศออสเตรเลีย ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่ใช้กลยุทธ์การสร้างความแตกต่างทั้งในมุมมองความยั่งยืนของผลิตภัณฑ์และการมุ่งเน้นการให้บริการลูกค้าจะใช้นำตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินมาใช้ในองค์กร

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตสรุปได้ว่า องค์กรที่องค์กรเป็นปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงานที่มีความแตกต่างจากปัจจัยอื่น ๆ เช่นงานผู้บริหารจำเป็นต้องพัฒนากลยุทธ์ขึ้นมาตามการเปลี่ยนแปลงภายนอกองค์กร เช่น ข้อมูลด้านลูกค้า ข้อมูลคู่แข่งทางการตลาด ข้อมูลทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และต้องประเมินปัจจัยภายในองค์กร เช่น ระบบการทำงาน กระบวนการทำงานที่นำไปสู่การรักษาคงคุณภาพของสินค้าหรือบริการ และข้อมูลเกี่ยวกับการพัฒนาคุณภาพของบุคลากรในองค์กร ดังนั้น องค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่มุ่งเน้นการสร้างตลาดหรือลูกค้าใหม่ และมุ่งเน้นการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลย้อนกลับที่หลากหลายทั้งด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านอัตราการเติบโตของยอดขาย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ต้นทุน ในการผลิตสินค้า รวมทั้งมุมมองตัวชี้วัดด้านจำนวนลูกค้าใหม่ อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน และระยะเวลา ในการพัฒนาสินค้าใหม่ เป็นต้น เพื่อให้ครอบคลุมทุกกระบวนการดำเนินงาน และเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจในอนาคต

● (6) วัฒนธรรมขององค์กร (Organizational culture) เป็นปัจจัยที่เกิดจากองค์ความรู้ ความเชื่อ ศีลธรรม กฎหมาย ขนบธรรมเนียม ทศนคติ และสามารถด้านต่าง ๆรวมทั้งกิจวัตรของแต่ละบุคคลในองค์กร ซึ่งในแต่ละองค์กรจะมีรูปแบบหรือลักษณะเฉพาะตัวและจะมีการถ่ายทอดจากรุ่นหนึ่งไปสู่อีกรุ่นหนึ่งของสมาชิกในองค์กร จนกลายเป็นสิ่งที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาและเป็นค่านิยมร่วมกันของทั้งองค์กร (Chenhall, 2003, p.152-153) ในอดีตระบบควบคุมขององค์กรจะมีลักษณะการควบคุมที่เป็นทางการและใช้ระบบข้อมูลย้อนกลับ(Feedback) ในการวัดผล การดำเนินงานของทุกคนในองค์กรและนำผลการวัดที่ได้ไปเปรียบเทียบกับมาตรฐานผลการดำเนินงานที่มีการกำหนดไว้ล่วงหน้าแล้ว เพื่อพิจารณาว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ แต่ต่อมาระบบควบคุมต่าง ๆ เริ่มมีความยืดหยุ่นมากยิ่งขึ้นและส่งเสริมให้มีการสร้าง

นวัตกรรมและการเรียนรู้ขององค์กรมากขึ้น (Henri, 2006, p.77) ดังนั้น การควบคุมและความยืดหยุ่น จึงเป็นลักษณะสำคัญในการพิจารณาประเภทของวัฒนธรรมองค์กร (Quinn & Rohrbaugh, 1983, p.367) โดยวัฒนธรรมที่มีลักษณะของการควบคุม คือ ผู้บริหารมีความสามารถในการคาดการณ์ มีความเชื่อมั่น มีลักษณะการบริหารงานที่เป็นทางการ มีความเข้มงวดและมีการดำเนินงานที่มีความสอดคล้องกันภายในองค์กร ในขณะที่วัฒนธรรมที่มีลักษณะของความยืดหยุ่น จะเป็นการเปิดกว้างพร้อมจะมีการปรับตัวได้ตลอดเวลาเมื่อมีสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป (Henri, 2006, p.77)

Henri (2006) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างวัฒนธรรมองค์กรและระบบการวัดผลการดำเนินงานที่มีความหลากหลาย (ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน) โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารในอุตสาหกรรม การผลิตประเทศแคนาดา ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบความยืดหยุ่นจะใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่มีความหลากหลายและครอบคลุมกลยุทธ์ขององค์กรเพื่อกระตุ้นใจและการดำเนินงานมากกว่าองค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบควบคุม ต่อมา Eker and Eker (2009) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างวัฒนธรรมองค์กรและระบบการวัดผลการดำเนินงาน โดยเก็บข้อมูลกับผู้บริหารในอุตสาหกรรม การผลิตประเทศตุรกี ผลการวิจัยพบว่า องค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบยืดหยุ่นจะใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินมากกว่าองค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบควบคุม ในขณะที่ Agbejule (2011) ศึกษาผลกระทบของวัฒนธรรมองค์กรกับการใช้ระบบบัญชีบริหารที่สอดคล้องต่อการดำเนินงาน โดยศึกษากับผู้บริหารระดับสูงในองค์กรที่ปรึกษาทางธุรกิจประเทศฟินแลนด์ ผลการวิจัยพบว่า วัฒนธรรมองค์กรมีอิทธิพลต่อการใช้ระบบบัญชีบริหาร นั่นคือ เมื่อองค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบยืดหยุ่นมีการใช้ตัวชี้วัดที่ไม่ใช่ทางการเงินเพิ่มขึ้น การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินลดลง จะทำให้ผลการดำเนินงานขององค์กรจะเพิ่มขึ้น และเมื่อ

องค์กรที่มีวัฒนธรรมแบบควบคุมใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินควบคู่กับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน จะทำให้ผลการดำเนินงานขององค์กรเพิ่มขึ้น

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตแล้ว ได้พบว่า วัฒนธรรมองค์กรได้กลายเป็นปัจจัยที่สำคัญของระบบการควบคุมขององค์กร เนื่องจากหลาย ๆ องค์กรได้พยายามสร้างและพัฒนากระบวนการดำเนินงานร่วมกัน เพื่อสร้างความหลากหลายทางวัฒนธรรม (Chenhall, 2003, p.152) เพื่อทำให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดังนั้น วัฒนธรรมที่แตกต่างกันย่อมส่งผลต่อการใช้ระบบการวัดผลการดำเนินงานที่แตกต่างกัน จึงเช่นกัน โดยวัฒนธรรมที่เน้นการควบคุมทำให้การดำเนินงานเกิดความมั่นคง และมีความสำคัญต่อสภาพแวดล้อมภายในองค์กร มีการทำตามกฎระเบียบอย่างเคร่งครัดและมุ่งความสำเร็จขององค์กร ผู้บริหารจึงมักให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านยอดขาย ต้นทุน ภาระหนี้ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และผลตอบแทนจากการลงทุน เป็นต้น เนื่องจากผู้บริหารสามารถรับรู้ผลลัพธ์ที่ดีจากการดำเนินงานด้วยตัวเลขได้อย่างชัดเจนว่าจะมีผลขาดทุนหรือกำไร ในขณะที่วัฒนธรรมที่เน้นความยืดหยุ่นจะมุ่งเน้นให้ทุกคนในองค์กรพัฒนาตนเอง เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ผู้บริหารจึงมักให้ความสำคัญกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินควบคู่กันไป เช่น มุมมองตัวชี้วัดด้านความพึงพอใจของลูกค้า ข้อร้องเรียนจากลูกค้า จำนวนสินค้าส่งคืน ประสิทธิภาพในการให้บริการหลังการขาย และความพึงพอใจของพนักงาน เป็นต้น เนื่องจากเป็นองค์กรที่พร้อมจะมีการปรับตัว จึงจำเป็นต้องได้รับข้อมูลที่ครอบคลุมผลการดำเนินงานทุกด้านเพื่อนำไปปรับปรุง แก้ไข หรือปรับเปลี่ยนกระบวนการดำเนินงานตามสถานการณ์ขององค์กรที่เปลี่ยนแปลงไป

นสาสรุป

บทความฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับระบบการวัดผลการดำเนินงาน ภายใต้ทฤษฎีการบริหารเชิงสถานการณ์ โดยพบว่า ปัจจัยเชิงสถานการณ์ของระบบการวัดผลการดำเนินงานโดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน ประกอบด้วย ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ความไม่แน่นอนในงาน โครงสร้างขององค์กร ขนาดขององค์กร กลยุทธ์ขององค์กร และวัฒนธรรมขององค์กร

บทความนี้ก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงวิชาการ โดยช่วยให้ให้นักวิชาการและนักวิจัยด้านการบัญชีบริหารสามารถเข้าใจองค์ความรู้ของการใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินเกี่ยวกับปัจจัยเชิงสถานการณ์ที่พัฒนา มาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันได้ดียิ่งขึ้น และสามารถนำไปต่อยอดงานวิจัยด้านระบบการวัดผลการดำเนินงานได้ในอนาคต

นอกจากนี้ บทความนี้ยังก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ โดยช่วยให้ผู้บริหารและนักบัญชีบริหารในการตัดสินใจ ออกแบบและเลือกใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานให้เหมาะสมกับปัจจัยเชิงสถานการณ์ขององค์กรของตน เพื่อเพิ่มประสิทธิผลของระบบการวัดผลการดำเนินงานขององค์กรให้ดียิ่งขึ้น

สำหรับการศึกษาในครั้งต่อไป เพื่อเป็นการพัฒนาและต่อยอดองค์ความรู้ที่มีอยู่ การศึกษาในอนาคตควรพิจารณาปัจจัยเชิงสถานการณ์อื่นๆ นอกเหนือจากที่ศึกษามาแล้ว ซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อกรอบการออกแบบระบบการวัดผลการดำเนินงาน เช่น การมีส่วนร่วมของพนักงานในองค์กร การใช้เทคโนโลยี เป็นต้น นอกจากนี้งานวิจัยส่วนใหญ่ในอดีตจะเน้นศึกษาในประเทศที่พัฒนาแล้ว ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ เป็นต้น ดังนั้นการศึกษาในครั้งต่อไป อาจจะศึกษาผลกระทบของปัจจัยเชิงสถานการณ์ต่อการเลือกใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินในประเทศที่กำลังพัฒนาหรือกลุ่มประเทศเศรษฐกิจใหม่

เพื่อแสดงให้เห็นว่าปัจจัยเชิงสถานการณ์ที่ศึกษาในประเทศที่พัฒนาแล้วนั้น สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในบริบทของประเทศที่กำลังพัฒนาได้หรือไม่

เอกสารอ้างอิง

จุฑามาน สิทธิผลวนิชกุล. (2553). วิวัฒนาการของการบัญชีบริหารสู่การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีสำหรับผู้บริหาร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6(17), 26-36.

นภดล ร่มโพธิ์. (2546). แนวคิดการประเมินผลการปฏิบัติงานองค์กรสมัยใหม่. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 100, 26-36.

ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร และพิมพ์ใจ วีระศุทธากร. (2555). การวัดค่าในงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 8(23), 76-80.

Agbejule, A. (2011). Organizational culture and performance: the role of management accounting system. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(1), 74-89.

Souwens, J., & Van Lent, L. (2007). Assessing the performance of business unit managers. *Journal of Accounting Research*, 45(4), 667-697.

Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). Open system rational model. *The Management of Innovation*, London: Tavistock Press.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcome: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.

- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting Organizations and Society*, 23(3), 243–264.
- Choe, J.-M. (1998). The effects of user participation on the design of accounting information systems. *Information & Management*, 34, 185–198.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), 268–276.
- Chow, C. W., & Van der Stede, W. A. (2006). The use and usefulness of nonfinancial performance measures. *Management Accounting Quarterly*, 7(3), 1–8.
- DeBusk, G. K., Brown, R. M., & Killough, L. N. (2003). Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the balanced scorecard. *The British Accounting Review*, 35, 215–231.
- Eker, M., & Eker, S. (2009). An empirical analysis of the association between the organizational culture and performance measurement systems in the Turkish manufacturing sector. *Journal of Economic and Social Research*, 11(2), 43–76.
- Dyball, M. C., Cummings, L., & Yu, H. (2011). Adoption of the concept of a balanced scorecard within NSW health: an exploration of staff attitudes. *Financial Accounting & Management*, 27(3), 331–341.
- Garrison, Noreen, & Brewer. (2012). *Managerial accounting*. Singapore: Mc Graw Hill Press.
- Gosselin, M. (2011). Contextual factors affecting the development of innovative performance measurement systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(3), 210–211.
- Govindarajan, V. (1986). Secularization, strategy, and effectiveness of strategic business units in multibusiness organizations. *Academy of Management Review*, 11(4), 844–856.
- Gumbus, A., & Lussier, P. N. (2006). Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management*, 44(13), 407–425.
- Hartmann, F. (2005). The effects of tolerance for ambiguity and uncertainty on the appropriateness of accounting performance measures. *ABACUS*, 41(3), 241–264.
- Hammad, S. A., Jusoh, R., & Oon, E. Y. N. (2010). Management accounting system for hospitals: a research framework. *Industrial Management & Data Systems*, 110(5), 762–784.
- Henri, J.-F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 77–103.
- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business review*, 13, 485–502.
- Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. *The British Accounting Review*, 37, 471–481.

- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1–17.
- Inamdar, N., Kaplan, R. S., & Reynolds, K. (2002). Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations. *Journal of Healthcare Management*, 47(3), 179–196.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 1–9.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Meyer, M. W. (2003). Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 78(3), 725–758.
- Jusoh, R. (2008). Environmental uncertainty, performance, and the mediating role of balanced scorecard measures use: evidence from Malaysia. *International Review of Business Research*, 4(2 March 2008), 116–135.
- Jusoh, R. (2010). The influence of perceived environmental uncertainty, firm size, and strategy on multiple performance measures usage. *African Journal of Business Management*, 4(10), 1972–1984.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1), 53–79.
- Lau, C. M., & Sholihin, M. (2005). Financial and nonfinancial performance measures: how do they affect job satisfaction? *The British Accounting Review*, 37, 389–413.
- Lau, C. M. (2011). Nonfinancial and financial performance measures: how do they affect employee role clarity and performance? *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24, 286–293.
- Lee, C.-L., & Yang, H.-J. (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22, 84–104.
- Meyer, M. W. (2002). *Rethinking performance measurement beyond the balanced scorecard*. UK: Cambridge University Press.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. New York: McGraw-Hill.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934–948.
- Mollanazari, M. & Abdolkarimi, E. (2012). The effect of task, organization and accounting information systems characteristics on the accounting information systems performance in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Innovation, Management and Technology*, 3(4), 443–448.
- Otley, D. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), 122–149.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.

- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press.
- Quinn, R., & Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Science*, 29(3), 363-377.
- Schulz, A. K.-D., Wu, A., & Chow, C. W. (2010). Environmental uncertainty, comprehensive performance measurement systems, performance-based compensation, and organizational performance. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 17, 17-40.
- Sharma, D.S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13, 101-130.
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2002). A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361-387.
- Van der Geer, E., Tuijl, H. F. J. M. V., & Rutger, C. G. (2009). Performance management in healthcare: performance indicator development, task uncertainty, and types of performance indicators. *Social Science & Medicine*, 69, 1523-1530.
- Van de Ven, A. H., & Delbecq, A. L. (1974) A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly*, 19, 183-197.
- Van der Stede, W. A., Chow, C. W., & Lin, T. W. (2006). Strategy, choice of performance measures, and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 185-205.
- Yang Spencer, S., Joiner, T. A., & Salmon, S. (2009). Differentiation strategy, performance measurement systems and organizational performance: evidence from Australia. *International Journal of Business*, 14(1), 83-103.
- Zurikat, M., Salameh, R., & Alrawashdeh, S. (2011). Participation in performance measurement systems and level of satisfaction. *International journal of Business and Social Science*, 2(8 May), 159-169.

JAP