

บทบาทของตัวชี้วัด:

Common และ Unique Outcome Measures ที่มีต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

ลิษา สวาทยานนท์

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

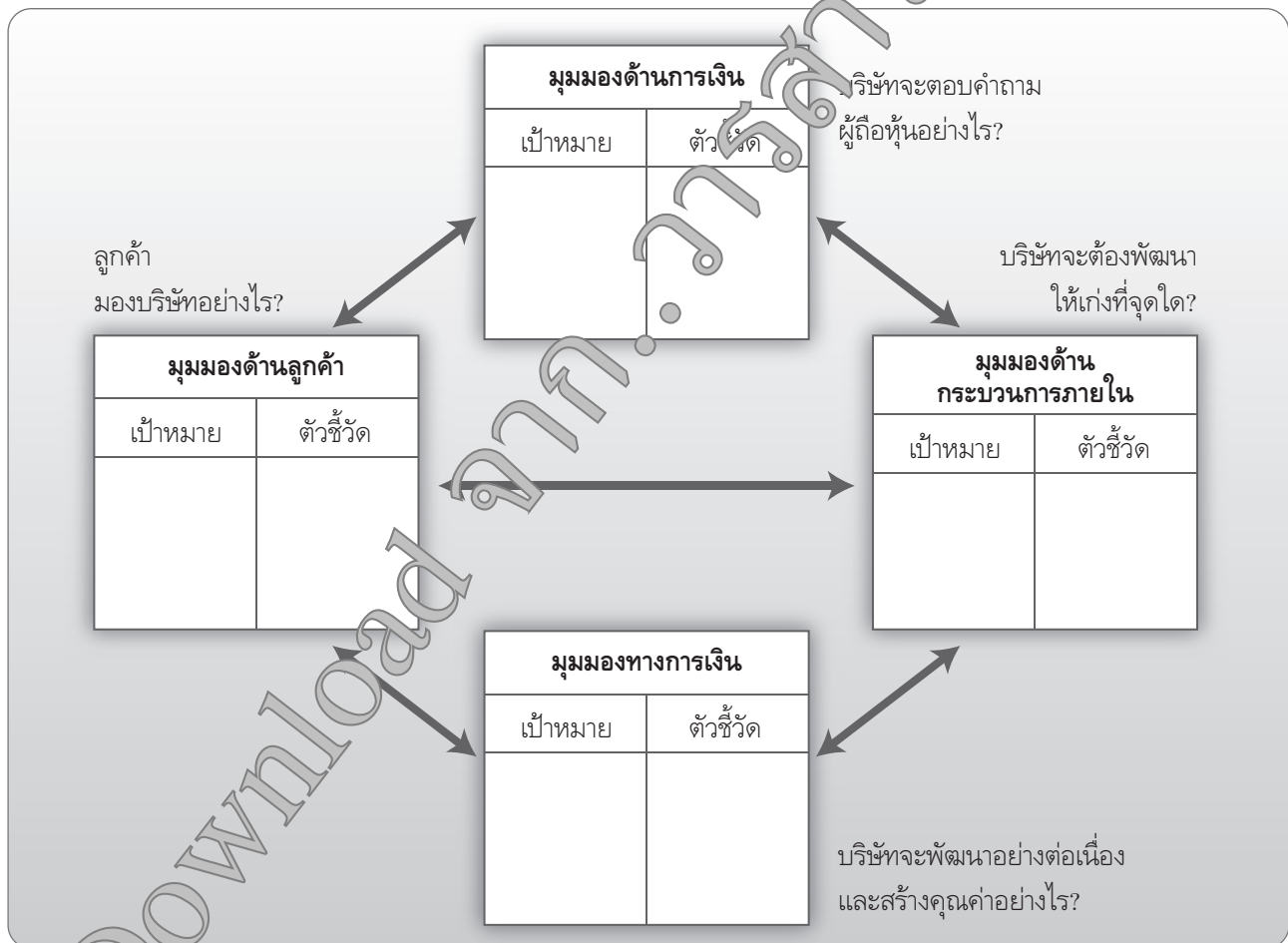
บท นำ: ในช่วงปี ค.ศ. 1980 ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตระหนักว่า การใช้ตัวชี้วัดทางการเงิน (financial measures) เพื่อประเมินผลองค์กรไม่ได้ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากการใช้การวัดผลทางการเงินไม่ได้คำนึงถึงพันธกิจ (mission) ของบริษัทและวิสัยทัศน์ (vision) ของผู้บริหารอย่างเต็มที่ จึงได้เป็นกลไกที่ช่วยให้สามารถควบคุมให้การทำงานเป็นไปตามแผนเชิงกลยุทธ์ที่วางไว้เพื่อให้สามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์และพันธกิจที่ตั้งไว้ได้ ดังนั้น ผู้บริหารจึงต้องการใช้ตัวชี้วัดทางการดำเนินงาน (operational measures) แทนการใช้ตัวชี้วัดทางการเงิน อย่างไรก็ตาม Dr.Robert Kaplan และ Dr.David Norton จาก Harvard Business School ชี้ให้เห็นว่า ผู้บริหารควรต้องใช้วิธีการวัดผลทางการเงินควบคู่ไปกับวิธีการวัดผลทางการดำเนินงาน ดังนั้น Kaplan และ Norton จึงได้พัฒนา Balanced Scorecard ขึ้นในปี ค.ศ. 1992 เพื่อพัฒนาปรับปรุงระบบการประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรธุรกิจ

■ บทความวิชาการ

บทบาทของตัวชี้วัด: Common และ Unique Outcome Measures ที่มีการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

Balanced Scorecard (BSC) เป็นเครื่องมือในการวัดผลการดำเนินงานที่แปลงกลยุทธ์ของบริษัท ซึ่งเกิดจากพันธกิจของบริษัทและวิสัยทัศน์ของผู้บริหารซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จของบริษัท ให้เป็นดัชนีวัดผลสำเร็จ (key performance indicators) อีกทั้ง BSC ยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถประสานตัวชี้วัดทางการเงินเข้ากับตัวชี้วัดที่ไม่ใช่ทางการเงิน (nonfinancial measures) ได้ BSC ประกอบด้วยมุมมองสำหรับ 4 ด้านหลัก คือ ด้านการเงิน (financial perspective) เช่น การเพิ่มรายได้และประสิทธิภาพในการผลิตที่มีต้นทุนต่ำ และมีการสูญเสียระหว่างผลิตน้อย เป็นต้น, ด้านลูกค้า (customer perspective) เช่น ความพึงพอใจของลูกค้า, ภาพลักษณ์, และการจัดการด้านลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น, ด้านกระบวนการ

ภายใน (internal business processes perspective) เช่น การคิดค้นนวัตกรรมใหม่ๆ, การจัดโครงสร้างองค์กรที่มีประสิทธิภาพ และการประสานงานภายในองค์กร เป็นต้น, และด้านการเรียนรู้และการพัฒนา (learning and growth perspective) เช่น การพัฒนาความรู้ความสามารถของพนักงาน, ความพึงพอใจของพนักงาน และการพัฒนาระบบอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงาน เป็นต้น การประสานกันระหว่างทั้ง 4 มุมมองจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงในองค์กร ซึ่งจะนำไปสู่การตัดสินใจและการแก้ไขในเหตุการณ์ที่ดีขึ้น (Kaplan and Norton [1992]) ภาพที่ 1 แสดงให้เห็นถึงการประสานกันระหว่าง 4 มุมมอง



ภาพที่ 1 การเชื่อมโยงกันระหว่าง 4 มุมมองของ BSC (Kaplan และ Norton [1992])

ในแต่ละมุมมอง บริษัทจะกำหนด common และ unique outcome measures ซึ่งเป็นตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน โดย common outcome measures คือ ตัวชี้วัดที่สามารถใช้ร่วมกันได้สำหรับทุกๆ หน่วยงานในองค์กร เช่น สำหรับมุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนา ตัวชี้วัดที่สามารถใช้ร่วมกันได้สำหรับทุกๆ หน่วยงานในองค์กรอาจเป็นจำนวนชั่วโมงที่จัดอบรมให้พนักงาน เป็นต้น unique outcome measures คือ ตัวชี้วัดที่แตกต่างไปสำหรับแต่ละหน่วยงานในองค์กร โดยจะกำหนดตัวชี้วัดดังกล่าวตามกลยุทธ์ของบริษัทและตามกลยุทธ์ที่ผู้บริหารได้วางไว้สำหรับแต่ละหน่วยงานในองค์กร โดยแต่ละหน่วยงานมักเป็นผู้กำหนดตัวชี้วัดนี้เอง เช่น สำหรับมุมมองด้านการเรียนรู้และพัฒนา ตัวชี้วัดที่เป็น unique outcome measures สำหรับแผนกขายอาจเป็นจำนวนปีการทำงานของพนักงานขาย แต่ตัวชี้วัดดังกล่าวสำหรับแผนกการเงินอาจเป็นจำนวนพนักงานที่ได้รับปริญญาโททางด้านบัญชีหรือการเงิน เป็นต้น

ในปัจจุบัน BSC ได้ถูกใช้กันอย่างแพร่หลายในองค์กร ทั้งที่หวังผลกำไรและไม่หวังผลกำไร (Silk [1998]) เหตุผลหลักในการที่องค์กรต่างๆ ได้นำ BSC มาใช้ก็เนื่องมาจากการที่ BSC ทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานได้จากหลายๆ มุมมอง จึงทำให้เห็นฉลวยภาพในทุกๆ ด้าน ซึ่งดีกว่าการใช้เพียงมุมมองด้านการเงินเพื่อประเมินผลความสำเร็จขององค์กร เช่น การใช้เพียงรายได้ ผลกำไร หรือราคาหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น นักวิจัยพบว่า องค์กรซึ่งให้ผลตอบแทนปีละ 10% และพนักงานโดยใช้ตัวชี้วัดทางการเงินเพียงอย่างเดียว จะไม่สามารถทำให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดในด้านกิจกรรมการคิดค้นนวัตกรรมใหม่ๆ หรือการปรับปรุงความสัมพันธ์กับลูกค้าให้ดีขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับองค์กรซึ่งใช้การวัดผลแบบ BSC (Bryant et al. [2004])

บทความนี้จะเสนอผลงานวิจัยทางบัญชีเกี่ยวกับ BSC โดยจะเน้นงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กรโดยพิจารณาจาก common และ unique outcome measures เนื่องจาก

ตัวชี้วัดทั้งที่เป็น common และ unique outcome measures ถูกพัฒนาขึ้นเพื่อให้ผู้บริหารได้พิจารณาประเมินผลงานของหน่วยงานร่วมกัน ดังนั้น ส่วนที่เหลือของบทความนี้จะนำเสนองานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับ common และ unique outcome measures และบทสรุปของบทความนี้

งานวิจัยเกี่ยวกับ Common และ Unique Outcome Measures

เนื่องจาก BSC ประกอบด้วย common และ unique outcome measures ตัวชี้วัดจึงสามารถใช้ได้กับทุกๆ หน่วยงานในองค์กร แต่บางตัวชี้วัดก็สามารถใช้ได้เฉพาะเจาะจงสำหรับหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งเท่านั้น ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลพินิจ (judgment) และการตัดสินใจ (decision making) พบว่า หากผู้ที่ต้องตัดสินใจได้รับข้อมูลเกี่ยวกับตัวชี้วัดที่เป็น common และ unique measures ก็จะทำให้ความสำคัญต่อ common measures มากกว่า unique measures (Slovic และ MacPhillamy [1974]) ซึ่งอาจเรียกกรณีนี้ว่า common measure bias โดยในงานวิจัยชิ้นนี้ ผู้วิจัยได้ให้ผู้ร่วมทดลองซึ่งเป็นนักศึกษาปริญญาตรีเป็นผู้ตัดสินใจว่า นักศึกษาคนใดในสองคนมีผลการเรียนดีกว่าเมื่อตอนเป็นนักศึกษาปีที่ 1 ซึ่งการตัดสินใจดังกล่าวจะพิจารณาจากข้อมูลที่เป็นคะแนนเกี่ยวกับความสามารถของนักศึกษาทางด้านภาษาอังกฤษ ด้านการคำนวณ และด้านความต้องการในการประสบความสำเร็จ ผู้ร่วมทดลองจะได้รับข้อมูลที่เหมือนกันและแตกต่างกัน (common และ unique) สำหรับนักศึกษาทั้งสองคน และจะใช้ข้อมูลดังกล่าวตัดสินใจว่านักศึกษาคนใดมีผลการเรียนดีกว่า ซึ่งผลการวิจัยพบว่า มี common measure bias ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่ง Slovic และ MacPhillamy (1974) กล่าวว่า การที่เกิด common measure bias ก็เพราะว่าข้อมูลที่เหมือนกัน (common information) มักเป็นข้อมูลที่ทำความเข้าใจได้ง่ายกว่า ดังนั้น ผู้บริหารที่ต้องประเมินผลการดำเนินงานของพนักงานในหลายๆ แผนกในองค์กรอาจไม่ได้สนใจ

■ บทความวิชาการ

บทบาทของตัวชี้วัด: Common และ Unique Outcome Measures ที่มีการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

ตัวชี้วัดที่เป็น unique measures ที่กำหนดขึ้นเฉพาะเจาะจงสำหรับแต่ละแผนก ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่าผู้บริหารไม่มีความคุ้นเคยกับ unique measures ที่กำหนดขึ้นเองโดยแต่ละแผนกโดยที่ผู้บริหารไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดตัวชี้วัดสำหรับแต่ละแผนกดังกล่าว ดังนั้นผู้บริหารจึงอาจไม่มีความเชื่อถือและคุ้นเคยกับ unique measures ซึ่งการที่ผู้บริหารไม่สนใจพิจารณา unique measures จะทำให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรน้อยกว่าการพิจารณา common ร่วมกับ unique measures ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานและพนักงาน

Lipe และ Salterio (2000) ได้ทำงานวิจัยเชิงทดลองเพื่อศึกษาว่า common outcome measures มีอิทธิพลเหนือ unique outcome measures ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กรหรือไม่ โดยมีนักศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจจำนวน 58 คน เป็นผู้ร่วมทดลองที่จะประเมินผลการดำเนินงานของสองหน่วยงานในบริษัทขายเสื้อผ้าที่ถูกจำลองขึ้น สองหน่วยงานดังกล่าว ได้แก่ RadWear และ WorkWear มีกลุ่มลูกค้าต่างกันและมีกลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจต่างกัน โดยทั้งสองหน่วยงานมี BSC ที่ประกอบไปด้วย common measures ที่เหมือนกัน และ unique measures ที่แตกต่างกัน งานวิจัยแบ่งผู้ร่วมทดลองเป็น 4 กลุ่ม โดยมีตัวแปรอิสระที่ทั้งการศึกษา 2 ตัว ประกอบด้วย ตัวชี้วัดและหน่วยงานที่มีผลการดำเนินงานดีกว่า โดยผู้ร่วมทดลองทั้งสองกลุ่มจะต้อง

ประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน หรืออาจเรียกว่าการวิจัยเชิงทดลองแบบ 2 (Measures) x 2 (Divisions that Perform Better) between-subjects โดยมี 2-level within-subjects เป็นการที่ผู้ร่วมทดลองจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน ดังนั้น RadWear และ WorkWear จึงเป็น within-subjects factor ภาพที่ 2 แสดงให้เห็นโครงสร้างแนวคิดของงานวิจัยชิ้นนี้

Lipe และ Salterio (2000) ได้จัดทำ BSC โดยมี 16 ตัวชี้วัดสำหรับทั้งสองหน่วยงาน แต่ละ 4 มุมมองจะประกอบไปด้วย 4 ตัวชี้วัด ซึ่ง ตัวชี้วัดจะเป็น common measures ซึ่งเหมือนกันสำหรับทั้งสองหน่วยงาน และอีก 2 ตัวชี้วัดจะเป็น unique measures ที่ออกแบบมาโดยเฉพาะเจาะจงสำหรับแต่ละหน่วยงาน ภาพที่ 3 แสดงให้เห็น common และ unique measures ที่ปรากฏอยู่ใน BSC ของทั้งสองหน่วยงาน ซึ่งจะเห็นว่า common measures สามารเข้าใจได้ง่ายกว่า unique measures ซึ่งมีความเฉพาะเจาะจงสำหรับ RadWear หรือ WorkWear เท่านั้น การจะสามารถเข้าใจ unique measures ได้นั้น ผู้บริหารจะต้องเข้าใจกลยุทธ์และวิธีการดำเนินธุรกิจของแต่ละหน่วยงานเป็นอย่างดีก่อน

ผู้ร่วมทดลองจะต้องพิจารณา BSC ของผู้จัดการทั้ง 2 หน่วยงานและจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงานดังกล่าวโดยให้คะแนนจาก 0-100 โดย

ตัวแปรที่ต้องการศึกษา		ตัวแปรที่ 2 หน่วยงานที่มีผลการดำเนินงานดีกว่า (Divisions that perform better) (2 แบบ)	
		RadWear (Rad)	WorkWear (Work)
ตัวแปรที่ 1 ตัวชี้วัด (Measures) (2 แบบ)	Common Measures (COM)	กลุ่มทดลองที่ 1 (COM-Rad)	กลุ่มทดลองที่ 3 (COM-Work)
	Unique Measures (UNIQ)	กลุ่มทดลองที่ 2 (UNIQ-Rad)	กลุ่มทดลองที่ 4 (UNIQ-Work)

ภาพที่ 2 รูปแบบการวิจัยเชิงทดลองของ Lipe และ Salterio (2000)

ประเภท	ตัวชี้วัด
ตัวชี้วัดด้านการเงิน: Common Common Unique-RadWear Unique-RadWear Unique-WorkWear Unique-WorkWear	Return on sales อัตราการเติบโตของยอดขาย ยอดขายของร้านค้าที่เปิดใหม่ ส่วนแบ่งทางการตลาดเปรียบเทียบกับพื้นที่ในร้าน รายรับต่อการขายแต่ละครั้ง กำไรจากการขายทาง catalog
ตัวชี้วัดด้านลูกค้า: Common Common Unique-RadWear Unique-RadWear Unique-WorkWear Unique-WorkWear	Return on sales คะแนนความพึงพอใจของลูกค้า คะแนนของ Mystery Shopper Program อัตราสินค้าคืนเทียบกับคู่แข่ง ลูกค้าที่เป็นลูกค้าประจำ ลูกค้าที่มีผู้อื่นแนะนำ
ตัวชี้วัดด้านกระบวนการภายใน: Common Common Unique-RadWear Unique-RadWear Unique-WorkWear Unique-WorkWear	อัตราการคืนสินค้าให้ผู้ขาย การลดราคาสินค้าโดยเฉลี่ย อัตราเฉลี่ยของสินค้า brand name ที่วางขายอยู่ในร้านค้า ยอดขายจากสินค้าขายดีประจำร้าน จำนวนการสั่งสินค้าสำหรับ 1 สัปดาห์ คำสั่งซื้อที่มีข้อผิดพลาดทาง catalog
ตัวชี้วัดด้านการเรียนรู้และการพัฒนา: Common Common Unique-RadWear Unique-RadWear Unique-WorkWear Unique-WorkWear	จำนวนชั่วโมงที่ฝึกอบรมพนักงานแต่ละคน จำนวนคำแนะนำจากพนักงานต่อพนักงานแต่ละคน จำนวนปีการทำงานของพนักงานขาย จำนวนร้านค้าที่ใช้คอมพิวเตอร์ จำนวนผู้จัดการฝ่ายขายที่ได้รับปริญญาโททาง M.B.A. จำนวนพนักงานที่ได้ประกาศนียบัตรทางด้านการบริหารฐานข้อมูล

ภาพที่ 3. Common และ Unique Outcome Measures สำหรับ RadWear และ WorkWear

100 คะแนนหมายความว่าผู้จัดการมีผลงานดีเยี่ยม กลุ่มทดลองที่ 1 จะได้รับข้อมูลเกี่ยวกับ BSC ของทั้งสองหน่วยงาน โดยข้อมูลจะแสดงให้เห็นว่า RadWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น common measures ดีกว่า WorkWear แต่มีผลการดำเนินงานที่เป็น unique measures ใกล้เคียงกันสำหรับทั้งสองหน่วยงาน ข้อมูลสำหรับกลุ่มทดลองที่ 2 จะแสดงให้เห็นว่า RadWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น unique measures ดีกว่า WorkWear แต่มีผลการดำเนินงานที่เป็น common measures ใกล้เคียงกันสำหรับทั้งสองหน่วยงาน ข้อมูลที่กลุ่มทดลองที่ 3 ได้รับจะแสดงให้เห็นว่า WorkWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น common measures ดีกว่า RadWear แต่มีผลการดำเนินงานที่เป็น unique measures ใกล้เคียงกันสำหรับทั้งสองหน่วยงาน ข้อมูลที่กลุ่มทดลองที่ 4 ได้รับจะแสดงให้เห็นว่า WorkWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น unique measures ดีกว่า RadWear แต่มีผลการดำเนินงานที่เป็น common measures ใกล้เคียงกันสำหรับทั้งสองหน่วยงาน

ผลการวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) สนับสนุนผลการวิจัยเชิงจิตวิทยาของ Slovic และ MacPhillamy (1974) เนื่องจากผลการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมทดลองประเมินผลการดำเนินงานของผู้จัดการของทั้ง 2 หน่วยงานโดยพิจารณาจากตัวชี้วัดที่เป็น common measures เพียงอย่างเดียว ผลการดำเนินงานที่วัดโดยตัวชี้วัดที่เป็น unique measures ไม่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ร่วมทดลอง ซึ่งแสดงว่ามี common measure bias เช่นเดียวกันกับการทดลองของ Slovic และ MacPhillamy (1974)

ความพยายามที่จะกำจัด Common Measure Bias

หลังจากผลการวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) ที่พบว่ามี common measure bias ในการประเมินผลการทำงาน of หน่วยงานต่างๆ โดยใช้ BSC ก็ได้มีนักวิจัยหลายคนพยายามที่จะกำจัด (debias) common

measure bias ดังกล่าว โดยอาจสรุปได้ว่ามีผลงานวิจัย 4 ชิ้นเด่นๆ ที่พยายามกำจัด common measure bias ดังที่จะกล่าวต่อไป

หลังจากที่ Lipe และ Salterio (2000) พบ common measure bias แล้ว Lipe และ Salterio ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับ BSC ต่อไป โดย Lipe และ Salterio (2002) ได้ศึกษาว่า การประเมินผลการทำงานโดยใช้ BSC จะแตกต่างจากการประเมินผลจากตัวชี้วัดเดียวตามที่ปรากฏใน BSC แต่ไม่ได้จัดเรียงอยู่ในรูปแบบ BSC หรือไม่ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การจัดเรียงตัวชี้วัดในรูปแบบที่เป็น BSC โดยแสดงผลการดำเนินงานที่สูงกว่าเป้าหมายหรือต่ำกว่าเป้าหมาย จะได้รับระบบตามรูปแบบของ BSC มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ร่วมการทดลอง ในขณะที่การใช้ตัวชี้วัดเดียวก็ไม่ได้จัดเรียงในรูปแบบของ BSC ไม่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ร่วมการทดลอง

ผลงานวิจัยของ Libby, Salterio, และ Webb (2004) ศึกษาสองวิธีการที่อาจลด common measure bias ได้ โดยวิธีการแรก นักวิจัยได้ใช้ความรับผิดชอบต่อผู้บริหาร (accountability) และในวิธีการที่สอง นักวิจัยได้เพิ่มความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัด เพื่อเพิ่มความพยายามของผู้ร่วมทดลองในการประเมินผลการทำงานของแต่ละหน่วยงาน นักวิจัยได้ใช้กรณีจำลองเดียวกันกับที่ Lipe และ Salterio (2000) ใช้ โดยงานวิจัยชิ้นนี้แบ่งผู้ร่วมทดลองเป็น 4 กลุ่ม โดยมีตัวแปรอิสระ 2 ตัวที่ต้องการศึกษา ประกอบด้วยตัวแปรอิสระตัวแรก คือ ความรับผิดชอบต่อการรายงานให้ผู้บริหารได้ทราบ ซึ่งผู้ร่วมทดลองครึ่งหนึ่งจะได้รับข้อมูลว่าตนต้องรายงานการประเมินผลการทำงานของผู้จัดการใน 2 หน่วยงาน ให้กรรมการผู้จัดการของบริษัทได้ทราบ โดยจะต้องอธิบายการตัดสินใจดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร และตัวแปรอิสระตัวที่สอง คือ ความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัด ซึ่งผู้ร่วมทดลองครึ่งหนึ่งจะได้ข้อมูลที่ว่าผู้บริหารระดับสูงของบริษัทได้แจ้งบริษัทชั้นนำทางด้านการสอบบัญชีมาเป็นผู้สอบทานตัวชี้วัดใน BSC ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ออกรายงานรับรองความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัดทั้งหมดที่บริษัทใช้อยู่

สำหรับทั้งสองหน่วยงาน โดยผู้ร่วมทดลองทั้งสี่กลุ่มจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน หรืออาจเรียกว่าการวิจัยเชิงทดลองแบบ 2 (Accountability) x 2 (Quality of Measures) between-subjects โดยมี 2-level within-subjects เป็นการที่ผู้ร่วมทดลองจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน เช่นเดียวกันกับงานวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) ภาพที่ 4 แสดงให้เห็นโครงสร้างแนวคิดของงานวิจัยชิ้นนี้

ผู้ร่วมทดลองของงานวิจัยชิ้นนี้ประกอบด้วยนักศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจจำนวน 227 คน ผู้ร่วมทดลองจะต้องพิจารณา BSC ของผู้จัดการทั้ง 2 หน่วยงาน (RadWear และ WorkWear) และจะต้องประเมินผลการทำงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงานดังกล่าวโดยให้คะแนนจาก 0-100 โดย 100 คะแนนหมายความว่าผู้จัดการมีผลงานดีเยี่ยม กลุ่มทดลองที่ 1 จะได้รับข้อมูลว่าตนมีหน้าที่ต้องรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรต่อกรรมการผู้จัดการของบริษัทเกี่ยวกับการประเมินผลงานของผู้จัดการของสองหน่วยงาน และตัวชี้วัดที่ปรากฏใน BSC ได้รับการสอบทานแล้วโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นว่าตัวชี้วัดของทั้งสองหน่วยงานมีความน่าเชื่อถือ กลุ่มทดลองที่ 2 จะได้รับข้อมูลเพียงว่าตัวชี้วัดที่ปรากฏใน BSC ได้รับการสอบทานแล้วถึงความน่าเชื่อถือโดยผู้สอบบัญชี แต่ไม่ต้องรายงานการประเมินผลการทำงานของผู้จัดการต่อกรรมการผู้จัดการของบริษัท กลุ่มทดลองที่ 3 ไม่ต้อง

รายงานต่อกรรมการผู้จัดการและไม่ได้ข้อมูลว่าตัวชี้วัดได้ผ่านการรับรองแล้วโดยผู้สอบบัญชี กลุ่มทดลองที่ 4 ไม่ต้องรายงานต่อกรรมการผู้จัดการ แต่ได้รับรายงานจากผู้สอบบัญชีที่รับรองความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัดใน BSC ของทั้งสองหน่วยงาน

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (accountability) และความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัด (quality of measures) อย่างใดอย่างหนึ่ง สามารถลด common measure bias ได้ กล่าวคือ ตัวแปรอิสระสามารถทำให้ผู้ร่วมทดลองใช้ unique measures ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการทำงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงาน

งานวิจัยชิ้นนี้พยายามลด common measure bias ได้แก่ งานวิจัยของ Roberts, Albright, และ Hibbets (2004) ซึ่งใช้ตัวสุ่มประสงค์เพื่อศึกษาว่าการแยกประเมินตัวชี้วัดแต่ละตัว แทนที่จะประเมินตัวชี้วัดทั้งหมดใน BSC ร่วมกัน จะสามารถลด common measure bias ได้หรือไม่ เพื่อเป็นการขยายผลการวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) งานวิจัยชิ้นนี้จึงได้ใช้กรณีจำลองเดียวกันกับที่ Lipe และ Salterio (2000) ใช้ โดยงานวิจัยชิ้นนี้แบ่งผู้ร่วมทดลองเป็น 4 กลุ่ม โดยมีตัวแปรอิสระ 2 ตัวที่ต้องการศึกษา ประกอบด้วยตัวชี้วัดที่เป็น common measures ซึ่งจะระบุว่า RadWear หรือ WorkWear มีผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับ common measures ดีกว่ากัน และตัวชี้วัดที่เป็น unique measures ซึ่งจะ

ตัวแปรที่จัดการศึกษา		ตัวแปรที่ 2 ความน่าเชื่อถือของตัวชี้วัด (Quality of Measures) (2 แบบ)	
		น่าเชื่อถือ (R)	ไม่น่าเชื่อถือ (NR)
ตัวแปรที่ 1 ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Accountability) (2 แบบ)	ต้องรายงานต่อผู้บริหาร (Re)	กลุ่มทดลองที่ 1 (Re-R)	กลุ่มทดลองที่ 3 (Re-R)
	ไม่ต้องรายงานต่อผู้บริหาร (NoRe)	กลุ่มทดลองที่ 2 (NoRe-R)	กลุ่มทดลองที่ 4 (NoRe-R)

ภาพที่ 4 รูปแบบการวิจัยเชิงทดลองของ Libby et al. (2004)

■ บทความวิชาการ

บทบาทของตัวชี้วัด: Common และ Unique Outcome Measures ที่มีการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

ระบุว่า RadWear หรือ WorkWear มีผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับ unique measures ดีกว่ากัน โดยผู้ร่วมทดลองทั้งสี่กลุ่มจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน หรืออาจเรียกว่าการวิจัยเชิงทดลองแบบ 2 (Common) x 2 (Unique) between-subjects โดยมี 2-level within-subjects เป็นการที่ผู้ร่วมทดลองจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน ภาพที่ 5 แสดงให้เห็นโครงสร้างแนวคิดของงานวิจัยชิ้นนี้

ผู้ร่วมทดลองประกอบด้วยนักศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจจำนวน 81 คน ผู้ร่วมทดลองจะต้องพิจารณา BSC ของผู้จัดการของทั้ง 2 หน่วยงาน (RadWear และ WorkWear) และจะต้องประเมินผลการทำงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงาน โดยมีวิธีการแยกประเมินตัวชี้วัดแต่ละตัวเป็น 2 ขั้นตอน คือ ในขั้นตอนที่ 1 ผู้ร่วมทดลองจะต้องให้คะแนนการทำงานของผู้จัดการแต่ละคนสำหรับตัวชี้วัดแต่ละตัว โดยให้คะแนนจาก 0 (ผลการทำงานไม่เป็นที่ยอมรับ) -100 (ผลการทำงานดีเยี่ยม) และในขั้นตอนที่สอง ผู้ร่วมทดลองต้องคุณคะแนนที่ตนได้ให้ไว้สำหรับแต่ละตัวชี้วัดกับน้ำหนักที่ผู้วิจัยได้ระบุไว้ก่อนหน้า (pre-determined weights) และบวกคะแนนดังกล่าวให้เป็นคะแนนรวมสำหรับแต่ละหน่วยงาน กลุ่มทดลองที่ 1 จะได้รับข้อมูลว่า RadWear มีผลการดำเนินงานสำหรับทั้ง common และ unique measures ที่ดีกว่า WorkWear กลุ่มทดลองที่ 2 จะได้รับข้อมูลว่า WorkWear มี

ผลการดำเนินงานสำหรับ common measures ดีกว่า RadWear แต่มีผลการดำเนินงานสำหรับ unique measures ดีกว่า RadWear กลุ่มทดลองที่ 3 จะได้รับข้อมูลว่า RadWear มีผลการดำเนินงานสำหรับ common measures ดีกว่า แต่มีผลการดำเนินงานสำหรับ unique measures ดีกว่า WorkWear กลุ่มทดลองที่ 4 จะได้รับข้อมูลว่า WorkWear มีผลการดำเนินงานสำหรับ common และ unique measures ที่ดีกว่า RadWear

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การแยกประเมินตัวชี้วัดแต่ละตัวใน BSC ทำให้ผู้ร่วมทดลองใช้ทั้ง common และ unique measures ในการประเมินผลการทำงานของผู้จัดการ ซึ่งหมายความว่า การใช้วิธีการแยกประเมินตัวชี้วัดแต่ละตัวสามารถลด common measure bias ได้ อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม วิธีการนี้อาจไม่เป็นที่ยอมรับ เนื่องจากมีการแยกประเมินตัวชี้วัดแต่ละตัวเป็นการทำผิดวัตถุประสงค์ของ BSC ที่ต้องการให้ผู้บริหารได้ประเมินตัวชี้วัดทางการเงินและที่ไม่ใช่ทางการเงินร่วมกัน สำหรับทั้ง 4 มุมมอง เพื่อให้ผู้บริหารได้เห็นภาพองค์กรในมุมกว้าง อีกทั้งวิธีการแยกประเมินนี้ ไม่ได้ถูกกล่าวถึงเลยโดย Kaplan และ Norton ซึ่งเป็นผู้คิดค้น BSC งานวิจัยชิ้นต่อไปที่พยายามลด common measure bias ได้แก่งานวิจัยของ Banker, Chang, และ Pizzini (2004) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่า ผู้ประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กรอาศัยตัวชี้วัดซึ่งมีความ

ตัวแปรที่ต้องการศึกษา		ตัวแปรที่ 2 Unique Measures (2 แบบ)	
ตัวแปรที่ 1 Common Measures (2 แบบ)	RadWear มี common measures ดีกว่า (CR)	RadWear มี unique measures ดีกว่า (UR)	WorkWear มี unique measures ดีกว่า (UC)
	WorkWear มี common measures ดีกว่า (CW)	กลุ่มทดลองที่ 1 (CR-UR)	กลุ่มทดลองที่ 3 (CR-UC)
		กลุ่มทดลองที่ 2 (CW-UR)	กลุ่มทดลองที่ 4 (CW-UC)

ภาพที่ 5 รูปแบบการวิจัยเชิงทดลองของ Roberts et al. (2004)

เชื่อมโยงกับกลยุทธ์ของบริษัท มากกว่าที่จะอาศัยตัวชี้วัด ซึ่งไม่มีความเชื่อมโยงกับกลยุทธ์ของบริษัท หรือไม่ งานวิจัยนี้ได้ดัดแปลงกรณีจำลองที่ใช้ใน Lipe และ Salterio (2000) เนื่องจากผู้วิจัยต้องการให้ผลการวิจัยสามารถเปรียบเทียบกันได้ งานวิจัยนี้กำหนดให้ผู้ร่วมทดลอง ประเมินผลการดำเนินงานของสองหน่วยงานในบริษัท โดยจะเรียกสองหน่วยงานนี้ว่า Women's Store และ Family Store งานวิจัยนี้มีตัวแปรอิสระหลักที่ต้องการศึกษา 2 ตัวแปร โดยตัวแปรแรก คือ ตัวชี้วัด ซึ่งประกอบด้วย common (C) และ unique measures (U) ตัวแปรที่สอง คือ การที่ตัวชี้วัดมีความเชื่อมโยง (L) หรือไม่มีความเชื่อมโยง (N) กับกลยุทธ์ของบริษัท ซึ่งเมื่อนำตัวแปรทั้งสองตัวดังกล่าวมารวมกัน จะทำให้เกิดเป็น 4 กลุ่มของตัวชี้วัดในการดำเนินงาน (performance measures) ของแต่ละหน่วยงานสำหรับแต่ละ 4 มุมมองของ BSC ได้แก่ common และมีความเชื่อมโยง (CL), common และไม่มีความเชื่อมโยง (CN), unique และมีความเชื่อมโยง (UL), และ unique และไม่มีความเชื่อมโยง (UN) สำหรับแต่ละกลุ่มของตัวชี้วัดในการดำเนินงาน Women's Store อาจมีผลการดำเนินงานดีกว่า Family Store หรือ Family Store อาจมีผลการดำเนินงานดีกว่า Women's Store ดังนั้น จึงมีทั้งหมด 16 กลุ่มความเป็นไปได้ หรืออาจเรียกว่าเป็นการวิจัยเชิงทดลองแบบ $2 \times 2 \times 2 \times 2$ between-subjects และเนื่องจากผู้ร่วมทดลอง จะต้องประเมินผลการดำเนินงานของผู้จัดการของสองหน่วยงาน งานวิจัยนี้จึงมี within-subjects factor เช่นเดียวกันกับงานวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000)

ผู้วิจัยได้พัฒนา BSC ขึ้นมาทั้งสิ้น 16 รูปแบบ เช่น สำหรับ BSC รูปแบบที่ 1 Women's Store มีผลการดำเนินงานดีกว่า Family Store สำหรับทุกๆ กลุ่มตัวชี้วัด (CL, CN, UL และ UN) และสำหรับ BSC รูปแบบที่ 2 Women's Store มีผลการดำเนินงานดีกว่า Family Store สำหรับกลุ่มตัวชี้วัด CL, CN, และ UL แต่มีผลการดำเนินงานด้อยกว่าสำหรับตัวชี้วัด UN ภาพที่ 6 แสดงให้เห็นถึง 16 รูปแบบของ BSC ผู้ร่วมทดลองสำหรับงาน

วิจัยนี้ประกอบด้วยนักศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจจำนวน 480 คน ผู้วิจัยได้กำหนดผู้ร่วมทดลองจำนวน 30 คน สำหรับแต่ละรูปแบบของ BSC โดยผู้ร่วมทดลองเป็นผู้ประเมินผลการดำเนินงานของผู้จัดการของสองหน่วยงาน โดยให้คะแนนตามระดับ 0-12 โดย 0 หมายถึงความผลการดำเนินงานแย่มากจึงควรปลดผู้จัดการคนนั้นออกจากหน้าที่ และ 12 หมายความว่าผู้จัดการคนนั้นผลการดำเนินงานดีเยี่ยมเกินกว่าที่ผู้บริหารคาดหวัง โดยภายหลังการให้คะแนนผู้จัดการทั้ง 2 คน ผู้ร่วมทดลองมีหน้าที่แนะนำให้กรรมการผู้จัดการของบริษัทเลื่อนตำแหน่งผู้จัดการคนใดคนหนึ่งขึ้น หรือกรรมการผู้จัดการของบริษัท

ผลการวิจัยสนับสนุนผลงานวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) ที่พบว่า ผู้บริหารอาศัย common outcome measures มากกว่า unique outcome measures ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กร หรืออาจหมายความว่ามีความ common measure bias อย่างไรก็ดี เมื่อผู้บริหารมีความเข้าใจถึงกลยุทธ์ของแต่ละหน่วยงาน ตัวชี้วัดที่มีความเชื่อมโยงกับกลยุทธ์จะมีอิทธิพลเหนือ common outcome measures ในการประเมินผลการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน กล่าวคือ เมื่อผู้บริหารได้รับข้อมูลเกี่ยวกับกลยุทธ์เพียงพอและมีความรู้ความเข้าใจในกลยุทธ์ของแต่ละหน่วยงานเป็นอย่างดี ผู้บริหารจะอาศัยตัวชี้วัดที่มีความเชื่อมโยงกับกลยุทธ์ในการประเมินผลการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน แม้ว่าตัวชี้วัดที่เชื่อมโยงกับกลยุทธ์ดังกล่าวจะเป็น unique measures ก็ตาม

งานวิจัยชิ้นล่าสุดที่พยายามลด common measure bias ได้แก่ งานวิจัยของ Dilla และ Steinbart (2005) ซึ่งศึกษาว่าผู้บริหารที่ได้รับการอบรมและมีประสบการณ์ในการออกแบบ BSC จะใช้ทั้ง common และ unique outcome measures ในการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานในองค์กรหรือไม่ งานวิจัยนี้ใช้กรณีจำลองเดียวกันกับ Lipe และ Salterio (2000) โดยใช้ผู้ร่วมทดลองที่เป็นนักศึกษาปริญญาตรีคณะบริหารธุรกิจ ซึ่งเคยศึกษาเกี่ยวกับ BSC จากการเข้าเรียนวิชาบัญชีบริหาร

■ บทความวิชาการ

บทบาทของตัวชี้วัด: Common และ Unique Outcome Measures ที่มีต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

รูปแบบของ BSC	ประเภทของตัวชี้วัดที่มีผลการดำเนินงานดีกว่าสำหรับ	
	Women's Store	Family Store
1	ทั้งหมด	ไม่มี
2	CL, CN, UL	UN
3	CL, CN, UN	UL
4	CL, CN	UL, UN
5	CL, UL, UN	CN
6	CL, UL, UN	CN, UN
7	CL, UN	CN, CL
8	CL	UL, UL, UN
9	CN, UL, UN	CL
10	CN, UL, UN	CL, UN
11	CN, UN	CL, UL
12	CN	CL, UL, UN
13	UL, UN	CL, CN
14	UL, UN	CL, CN, UN
15	UN	CL, CN, UL
16	ไม่มี	ทั้งหมด

ภาพที่ 6 รูปแบบการวิจัยเชิงทดลองของ Banker et al. (2004)

และได้เคยมีประสบการณ์ออกแบบ BSC สำหรับ 2 องค์การในการทำรายงานประจำภาคการศึกษา โดยงานวิจัยชิ้นนี้แบ่งผู้ร่วมทดลองเป็น 4 กลุ่ม โดยตัวแปรอิสระ 2 ตัวที่ต้องการศึกษา ประกอบด้วยตัวแปรแรก คือ ผลการดำเนินงานของหน่วยงานที่วัดโดย common measures เปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานดังกล่าวของอีกหน่วยงานหนึ่ง กล่าวคือ RadWear อาจมีผลการดำเนินงานวัดโดย common measures ดีกว่า WorkWear หรือในทางกลับกัน WorkWear อาจมีผลการดำเนินงานวัดโดย common measures ดีกว่า RadWear ตัวแปรที่สอง คือ ผลการดำเนินงานของหน่วยงานที่วัดโดย unique measures

เปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานดังกล่าวของอีกหน่วยงานหนึ่ง กล่าวคือ RadWear อาจมีผลการดำเนินงานวัดโดย unique measures ดีกว่า WorkWear หรือในทางกลับกัน WorkWear อาจมีผลการดำเนินงานวัดโดย unique measures ดีกว่า RadWear โดยผู้ร่วมทดลองทั้งสองกลุ่มจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงานหรืออาจเรียกว่าการวิจัยเชิงทดลองแบบ 2 (Relative performance of common measures) x 2 (Relative performance of unique measures) between-subjects โดยมี 2-level within-subjects เป็นการที่ผู้ร่วมทดลองจะต้องประเมินผลการดำเนินงานของทั้งสองหน่วยงาน

ตัวแปรที่ต้องการศึกษา		ตัวแปรที่ 2 ผลการดำเนินงานที่วัดโดย unique measures เทียบกันระหว่างสองหน่วยงาน (Relative performance of unique measures (2 แบบ))	
		WorkWear มีผล การดำเนินงานดีกว่า (UW)	RadWear มีผล การดำเนินงานดีกว่า (UR)
ตัวแปรที่ 1 ผลการดำเนินงานที่วัดโดย common measures เทียบ กันระหว่างสองหน่วยงาน (Relative performance of common measures) (2 แบบ)	WorkWear มีผลการดำเนินงานดีกว่า (CW)	กลุ่มทดลองที่ 1 (CW-UW)	กลุ่มทดลองที่ 3 (CW-UR)
	RadWear มีผลการดำเนินงานดีกว่า (CR)	กลุ่มทดลองที่ 2 (CR-UW)	กลุ่มทดลองที่ 4 (CR-UR)

ภาพที่ 7 รูปแบบการวิจัยเชิงทดลองของ Dilla และ Steinbart (2005)

ภาพที่ 7 แสดงให้เห็นโครงสร้างแนวคิดของงานวิจัยชิ้นนี้ RadWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น common และ ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น ผู้ร่วมทดลองประกอบด้วย unique measures ดีกว่า WorkWear นักศึกษาปริญญาตรีคณะบริหารธุรกิจจำนวน 43 คน ผลการวิจัยพบว่า ผู้ร่วมทดลองใช้ทั้ง common และ ซึ่งได้เคยเรียนเกี่ยวกับ BSC แล้วในวิชาบัญชีบริหาร unique measures ในการประเมินผลการทำงานของ ผู้ร่วมทดลองจะต้องพิจารณา BSC ของผู้จัดการทั้ง 2 ทั้งสองหน่วยงาน แต่ก็ยังคงให้น้ำหนักความสำคัญกับ หน่วยงาน (RadWear และ WorkWear) และจะต้อง common measures มากกว่า unique measures แต่ ประเมินผลการทำงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงานดัง ผู้วิจัยก็ได้กล่าวว่า ผลการวิจัยที่มีความแตกต่างจาก กล่าวโดยให้คะแนนจาก 0-100 โดย 100 คะแนน Lipe และ Salterio (2000) อาจเนื่องมาจาก 2 เหตุผล หมายความว่าผู้จัดการมีผลงานดีเยี่ยม กลุ่มทดลองที่ 1 เหตุผลแรก คือ ผู้ร่วมทดลองมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับ จะได้รับข้อมูลว่า WorkWear มีผลการดำเนินงานที่เป็น common และ unique measures ดีกว่า RadWear BSC เป็นอย่างดี เนื่องจากได้ศึกษาเกี่ยวกับ BSC ใน กลุ่มทดลองที่ 2 จะได้รับข้อมูลว่า RadWear มีผล วิชาบัญชีต้นทุน และได้เคยพัฒนา BSC สำหรับบริษัท 2 บริษัท เพื่อส่งเป็นรายงานประจำภาคการศึกษา แต่ ประเมินผลการดำเนินงานของผู้จัดการทั้งสองหน่วยงานดัง ผู้ร่วมทดลองในงานวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) อาจไม่มีความรู้เทียบเท่าผู้ร่วมวิจัยของ Dilla และ Steinbart (2005) เนื่องจากไม่ได้เรียนเกี่ยวกับ BSC โดยตรงในการศึกษาปริญญาโท เหตุผลที่สอง คือ ผล การวิจัยนี้อาจสะท้อนสถิติประชากร (demographics) ของผู้ร่วมทดลอง กล่าวคือ ผู้ร่วมทดลองของ Lipe

■ บทความวิชาการ

บทบาทของตัวชี้วัด: Common และ Unique Outcome Measures ที่มีการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ Balanced Scorecard

และ Salterio (2000) เป็นนักศึกษาระดับปริญญาโทบริหารธุรกิจ แต่ผู้ร่วมทดลองของ Dilla และ Steinbart (2005) เป็นนักศึกษาระดับปริญญาตรีคณะบริหารธุรกิจเอกบัญชี จึงอาจมีคุณลักษณะเฉพาะบางอย่าง เช่น อายุ ประสบการณ์ การทำงานจริง และประวัติการศึกษาที่หลากหลายสำหรับ นักศึกษาระดับปริญญาโท เป็นต้น ที่ทำให้ผู้ร่วมทดลองของ ทั้งสองงานวิจัยมีความแตกต่างกันทางความคิดและการ ตัดสินใจใช้ข้อมูล

บทสรุป

ในปัจจุบัน BSC ถูกใช้อย่างแพร่หลายในองค์กรต่างๆ และก็ยังเป็นที่สนใจอย่างต่อเนื่องสำหรับการใช้ประเมิน ผลองค์กรและพนักงาน อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารของ องค์กร นักวิชาการ และผู้พัฒนา BSC มีความรู้เกี่ยวกับ การใช้ดุลพินิจ (judgment) และการตัดสินใจ (decision making) ของผู้บริหารโดยใช้ตัวชี้วัดต่างๆ ที่ปรากฏใน BSC น้อยมาก ผลการวิจัยเชิงจิตวิทยาเกี่ยวกับการใช้ ดุลพินิจและการตัดสินใจพบว่า ผู้ร่วมทดลองจะใช้ข้อมูลที่ เข้าใจได้ง่ายในการตัดสินใจ ซึ่งหากกล่าวถึงผลการวิจัย ดังกล่าวในแง่ของ BSC ข้อมูลที่เข้าใจได้ง่ายมักเป็น common outcome measures ที่ใช้ร่วมกันสำหรับ ทุกหน่วยงานในองค์กร unique outcome measures มัก เข้าใจได้ยากกว่า เนื่องจากแต่ละหน่วยงานในองค์กรมัก เป็นผู้พัฒนาตัวชี้วัดดังกล่าวเอง จึงมีความเฉพาะเจาะจง สำหรับแต่ละหน่วยงาน ซึ่งหากผู้บริหารไม่ได้มีส่วนร่วมใน การพัฒนา unique outcome measures ของแต่ละ ส่วนงาน ก็มักจะไม่มีควมคุ้นเคยและอาจไม่เข้าใจ unique outcome measures สำหรับแต่ละส่วนงานเพียงพอ

งานวิจัยทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ BSC ที่ศึกษาเกี่ยวกับการใช้ common และ unique outcome measures ในการตัดสินใจของผู้บริหารพบผลการวิจัยที่ขัดแย้งกัน โดยผลงานวิจัยของ Lipe และ Salterio (2000) และ Banker et al. (2004) พบว่าผู้ร่วมทดลองใช้เพียง common outcome measures ในการประเมินผลการ ทำงานของหน่วยงานในองค์กร หรือหมายความว่า

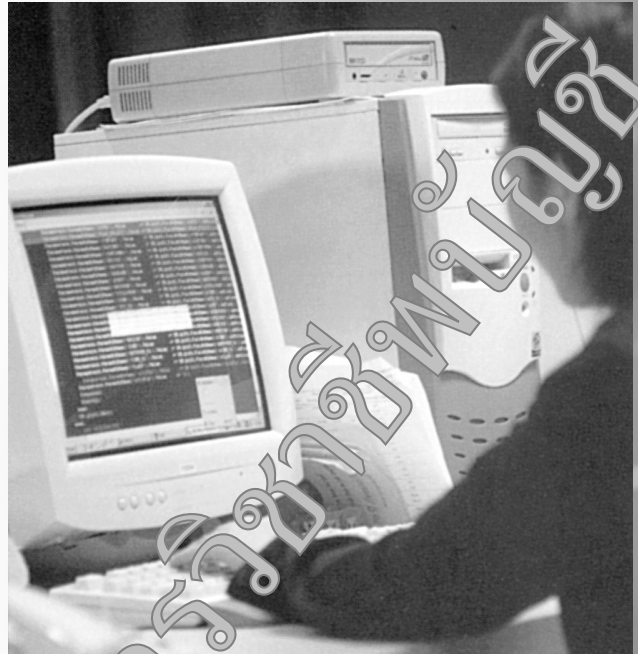
common measure bias ซึ่งเป็นไปตามงานวิจัยเชิง จิตวิทยาข้างต้น ที่กล่าวว่า ผู้ร่วมทดลองจะใช้ข้อมูลที่ เข้าใจง่ายในการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม งานวิจัยชิ้นอื่นๆ เช่น Libby et al. (2004), Roberts et al. (2004), และ Dilla และ Steinbart (2005) ได้พบวิธีการที่ลด common measure bias เช่น การเพิ่มการรับผิดชอบ ต่อผู้บริหาร (accountability), การให้ข้อมูลน่าเชื่อถือ ของตัวชี้วัดทั้งที่เป็น common และ unique outcome measures, การแยกพิจารณาตัวชี้วัดที่ละตัว, และการใช้ ผู้ร่วมทดลองที่มีความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับ BSC และเคยพัฒนาตัวชี้วัดที่ใช้ BSC เป็นต้น

บทความนี้จะชี้ให้เห็นว่า องค์กรที่ใช้ BSC ในการ ประเมินผลงานของหน่วยงานและพนักงาน อาจไม่ได้รับ ผลประโยชน์เต็มที่จากการใช้ BSC ตามที่ต้องการ เนื่องจากข้อจำกัดของการใช้ดุลพินิจและการตัดสินใจของ ผู้บริหาร ซึ่งทำให้เกิด common measure bias อันไม่ พึงประสงค์ ดังนั้น ผู้พัฒนา BSC ผู้บริหารองค์กร และนักวิชาการจึงควรคำนึงถึงข้อจำกัดนี้และวิธีการลด common measure bias ที่ได้นำเสนอในบทความนี้ เพื่อ ใช้พัฒนา BSC ให้เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรต่อไป

บรรณานุกรม

- Banker, R. D., H. Chang, and M. J. Pizzini. 2004. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. **The Accounting Review** 79 (1): 1-23.
- Dilla, W. N., and P. J. Steinbart. 2005. Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures by Knowledgeable Decision Makers. **Behavioral Research in Accounting** 17: 43-53.
- Kaplan, R., and D. Norton. 1992. The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance. **Harvard Business Review** 70 (1): 71-79.

- Libby, T., S. E. Salterio, and A. Webb. 2004. The Balanced Scorecard: The Effect of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. **The Accounting Review** 79 (4): 1075-1094.
- Lipe, M. G., and S. E. Salterio. 2000. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures. **The Accounting Review** 75 (3): 283-298.
- _____, and _____. 2002. A Note on the Judgmental Effects of the Balanced Scorecard's Information Organization. **Accounting, Organizations and Society** 27 (2002): 531-540.
- Roberts, M. L., T. L. Albright, and A. R. Hibbets. 2004. Debiasing Balanced Scorecard Evaluations. **Behavioral Research in Accounting** 16: 75-88.
- Silk, S. 1998. Automating the Balanced Scorecard. **Management Accounting** (May): 38-44.
- Slovic, P., and D. MacPhillamy. 1974. Dimensional Commensurability and Cue Utilization in Comparative Judgment. **Organizational Behavior and Human Performance** 11: 172-194.



JAP