

# การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์สำหรับองค์กรที่สร้างนวัตกรรม

ดร.ศรุต วรคุณกุล

ดร.กุลชญา แว่นแก้ว\*

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

\* ผู้ประสานงานหลัก

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 17 มิถุนายน 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 17 ตุลาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 17 พฤศจิกายน 2566

## บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบความแตกต่างของการใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้เปรียบเทียบกับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ ในบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve จำนวน 400 ราย เป็นตัวอย่างในการวิจัย ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม แล้วทำการจัดกลุ่มโดยมีกลุ่มที่เป็นองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จำนวน 87 ราย กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ 107 ราย ผลการศึกษาพบว่า การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ในด้านการบริหารต้นทุน และด้านการวางแผน ควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงาน นั้นไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ แต่การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ด้านกลยุทธ์ในการตัดสินใจ และการบัญชีด้านลูกค้า มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยค่าเฉลี่ยในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะสูงกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยค่าเฉลี่ยในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะสูงกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ นอกจากนี้พบว่า การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ การบริหารต้นทุน การบัญชีด้านคู่แข่ง และการบัญชีด้านลูกค้า มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ โดยการบัญชีด้านคู่แข่งมีผลต่อผลการดำเนินงานในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้น้อยกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ ด้วยเหตุนี้กิจการจะต้องตระหนักถึงลักษณะการสร้างนวัตกรรมขององค์กร เพื่อเลือกการใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ได้อย่างเหมาะสมและเกิดประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร

**คำสำคัญ:** การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ การแสวงหาความรู้ การใช้อองค์ความรู้

# Strategic Management Accounting Applications for Organization Innovation

**Dr.Satha Waroonkun**

**Dr.Kulchaya Waenkaeo\***

*Assistant Professor of Master of Accountancy Program in Accountancy,  
Faculty of Business Administration, Maejo University*

*\*Corresponding Author*

Received: June 17, 2023

Revised: October 17, 2023

Accepted: November 17, 2023

## ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the use of strategic management accounting in organization that approach to exploration and exploitation enhancing organization innovation. The strategic management accounting techniques studied are costing, planning & performance measurement, strategic decision making, competitor accounting, and customer accounting. Survey questionnaires were administered to accounting managers in New S-Curve industries yielding 400 usable responses. Using cluster analysis, the study analysis organizations innovation to exploratory innovation firms 87 cases, and exploitative innovation firms 107 cases. The results showed that the use of strategic management accounting in costing and planning & performance measurement were no significant difference between exploratory innovation firms and exploitative innovation firms. However, the use of strategic management accounting in strategic decision making, competitor accounting, and customer accounting were significant difference between exploratory innovation firms and exploitative innovation firms. The results also reveal that strategic management accounting in costing, competitor accounting and customer accounting had positively influenced performance for exploratory innovation firms and exploitative innovation firms, but competitor accounting had positively influenced performance in exploitative innovation firms less than exploratory innovation firms. The study provides evidence regarding practices that businesses must recognize the nature of organizational innovation for use strategic management accounting appropriately to maximum benefit to organization.

**Keywords:** Strategic Management Accounting, Exploration, Exploitation

## บทนำ

ประเทศไทยมีเป้าหมายที่จะก้าวข้ามประเทศกับดักรายได้ปานกลางโดยการปรับเปลี่ยนโครงสร้างเศรษฐกิจไปสู่เศรษฐกิจฐานนวัตกรรม ซึ่งได้มีการกำหนดนโยบายอุตสาหกรรมเป็นเป้าหมายในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจจากเดิม 5 อุตสาหกรรม เป็น 10 อุตสาหกรรม โดยเพิ่มกลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ 1) อุตสาหกรรมหุ่นยนต์ (Robotics) 2) อุตสาหกรรมการบินและโลจิสติกส์ (Aviation and Logistics) 3) อุตสาหกรรมเชื้อเพลิงชีวภาพและเคมีชีวภาพ (Biofuels and Biochemicals) 4) อุตสาหกรรมดิจิทัล (Digital) และ 5) อุตสาหกรรมการแพทย์ครบวงจร (Medical Hub) โดยมีการเรียกว่า เป็นกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve ซึ่งเป็นการลงทุน เพื่อพัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงรูปแบบสินค้าและเทคโนโลยี อีกทั้งยังเป็นหัวใจหลักของกลไกการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ (New Growth Engines) อย่างไรก็ตามการเข้าสู่ New S-Curve ใหม่ นั้นไม่ใช่เรื่องง่ายเพราะแต่ละธุรกิจจำเป็นต้องอาศัยกลยุทธ์และนวัตกรรมที่ชัดเจนในการเปลี่ยนผ่าน ไปยังการเติบโตครั้งใหม่

หนึ่งในวิธีการปรับตัวขององค์กรในการสร้างนวัตกรรมใหม่ ๆ เพื่อแข่งขันคือการหาองค์ความรู้ใหม่ ๆ เพื่อให้ได้ ความรู้ต่าง ๆ มาพัฒนาหรือสร้างนวัตกรรมให้กับองค์กรต่อไป โดยการแสวงหาความรู้ (Exploration) คือ การกระทำ เกี่ยวกับการค้นหา วิจัย ทดลอง การหาทางเลือกใหม่ เทคโนโลยีใหม่ หรือการใช้องค์ความรู้ (Exploitation) คือ การขยายองค์ความรู้ที่มีอยู่ การใช้เทคโนโลยีที่มีอยู่มาปรับปรุง เพื่อให้มีความสามารถที่เพิ่มขึ้น หรือประสิทธิภาพที่เพิ่มขึ้น (March, 1991) นอกจากการสร้างองค์ความรู้แล้ว การใช้เครื่องมือที่ช่วยในการพัฒนาให้เกิดความสามารถในการแข่งขัน และเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานคือ การใช้การบริหารเชิงกลยุทธ์ ที่ช่วยในการเตรียมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูล ทางการบัญชี เพื่อใช้ในการพัฒนาและติดตามกลยุทธ์ ซึ่งเชื่อมโยงกับการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน เพราะ การจัดการเชิงกลยุทธ์ถือเป็นตัวขับเคลื่อนหลักของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และผลกำไรของบริษัท โดยการบัญชีบริหาร เชิงกลยุทธ์เป็นแนวทางการจัดการบัญชีที่ใช้ข้อมูลและสารสนเทศในเชิงกลยุทธ์ที่เกี่ยวข้องกับหลายด้าน เช่น ด้านการ ดำเนินงาน ด้านโครงสร้างต้นทุนของคู่แข่ง ซึ่งจะช่วยพัฒนาทำให้องค์กรมีกลยุทธ์ที่เหนือกว่าคู่แข่งและช่วยเพิ่มประสิทธิภาพ การดำเนินงาน (Kornchai Phornlaphatrachakorn, 2019)

จากเหตุผลดังกล่าวทำให้ผู้วิจัยเกิดคำถามในงานวิจัยว่า การสร้างนวัตกรรมขององค์กรที่มีความหลากหลายจะมีการ ประยุกต์ใช้การบริหารเชิงกลยุทธ์เหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อเปรียบเทียบการใช้การบริหาร บริหารขององค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรม ด้วยการใช้อ้างอิงความรู้ (Exploitative Innovation Firms) มีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร และเพื่อศึกษาการใช้ การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีผลต่อผลการดำเนินงานในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้าง นวัตกรรมด้วยการใช้อ้างอิงความรู้

## แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กลยุทธ์ เป็นศาสตร์ที่มีมานานแล้วโดยเริ่มจากการทำศึกสงคราม โดยคำว่า “Strategy” มีที่มาจากคำว่า Strategia ในภาษากรีก ซึ่งมาจากการรวมคำ 2 คำเข้าด้วยกันคือ Stratos ซึ่งหมายถึง กองทัพ และ Legei ซึ่งหมายถึง การนำ หรือผู้นำ (Thosaporn Sirisumphand, 2000) โดยในทางธุรกิจ จะถูกนำมาประยุกต์ใช้ในการบริหารจัดการองค์กรธุรกิจ

โดยเป็นการกำหนดแผนการปฏิบัติ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายจำเพาะ โดยที่จะใช้ในการวางแผนงานสู่การปฏิบัติ เพื่อบรรลุเป้าหมาย ภายใต้การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมที่เหมาะสม โดยที่ในปัจจุบันนี้องค์กรจะประสบความสำเร็จได้ ก็ต้องมีความสามารถในการแข่งขัน ดังนั้น กลยุทธ์จึงถูกใช้ เพื่อเป็นแนวทางที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ หรือเพื่อให้เกิดการได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งโดยพื้นฐานจะใช้กลยุทธ์เป็นเครื่องมือในการกำหนดแนวทางพื้นฐานในการแข่งขันทางธุรกิจ คือ 1) การที่องค์กรรู้ว่า จะเลือกที่จะเติบโตอย่างไรและเติบโตเข้าไปในธุรกิจไหนอย่างไร และการเติบโตเข้าไปในธุรกิจนั้นจะช่วยทำให้องค์กรประสบความสำเร็จได้อย่างไร 2) การที่องค์กรรู้ว่า จะแข่งขันในธุรกิจนั้นอย่างไร โดยเป็นการบอกให้องค์กรทราบว่า จะสร้างความแตกต่างและสร้างคุณค่าในสายตาของลูกค้าอย่างไร ดังนั้นองค์กรจึงต้องมีการจัดการเชิงกลยุทธ์ หรือการกำหนดกลยุทธ์ โดยการกำหนดภารกิจ วัตถุประสงค์ และเป้าหมายของกิจการทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยในการกำหนดแนวทางที่ดีจะประกอบด้วย กลยุทธ์ระดับกิจการ (Enterprise Strategy) กลยุทธ์ระดับบริษัท (Corporate Strategy) กลยุทธ์ระดับธุรกิจ (Business Strategy) กลยุทธ์ระดับหน้าที่ (Functional Strategy) ซึ่งการจะเลือกนำกลยุทธ์ใดมาใช้จะขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ ที่สำคัญขององค์กร โดยประกอบด้วยองค์ประกอบภายในคือ สภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทั้งการตลาด การจัดจำหน่าย ลูกค้า คู่ค้า และองค์ประกอบภายนอกคือ สภาพแวดล้อมโดยทั่วไปทั้งสังคม เศรษฐกิจ เทคโนโลยี การเมือง ซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจการ (Panaros Malakul Na Ayudhya, 2007)

จากการแข่งขันที่เกิดขึ้นทำให้องค์กรจำเป็นต้องทำการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กรขึ้นมาโดยกลยุทธ์ตามแนวคิดของ Miles, Snow, Meyer, and Coleman (1978) สามารถแบ่งกลยุทธ์นี้ออกเป็น 4 ประเภท คือ 1) องค์กรที่มีความคิดก้าวหน้า (Prospector) องค์กรที่เลือกกลยุทธ์ลักษณะนี้จะเป็นองค์กรที่มีสินค้าบริการใหม่ ๆ โดยการมุ่งเน้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงใหม่ ๆ และทำให้การแข่งขันในตลาดเกิดการเปลี่ยนแปลง ซึ่งองค์กรจะให้ความสำคัญกับการบริหารที่จะพยายามสร้างสิ่งใหม่ โดยการพัฒนาองค์กร เพื่อให้สามารถนำเสนอสินค้าและบริการใหม่ ๆ เข้าสู่ตลาด เพื่อยึดครองตลาด 2) องค์กรที่มีความคิดในการวิเคราะห์ต่าง ๆ (Analyzer) องค์กรที่เลือกกลยุทธ์ลักษณะนี้จะเป็นองค์กรที่มีการทำงานควบคู่กันทั้งการรักษาตลาดพร้อมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงสินค้าและบริการ เพื่อเข้าสู่ตลาดใหม่ด้วย โดยองค์กรจะมีการพัฒนาระบบการทำงานให้มีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งวิเคราะห์คู่แข่งที่นำเสนอสินค้าและบริการใหม่ ๆ เข้าสู่ตลาดเพื่อ ปรับปรุงองค์กรให้สามารถตอบสนองต่อการแข่งขันได้ 3) องค์กรที่มีความคิดในการปกป้องตนเอง (Defender) องค์กรที่เลือกกลยุทธ์ลักษณะนี้จะเป็นองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านซึ่งทำให้สามารถนำเสนอสินค้าและบริการที่ดีและมีสถานะดีกว่าคู่แข่ง ซึ่งองค์กรจะให้ความสำคัญกับการบริหารที่จะพยายามปกป้องส่วนแบ่งตลาดเอาไว้ โดยการพัฒนาองค์กร เพื่อให้สามารถนำเสนอสินค้าและบริการที่คุณภาพเหนือกว่าในราคาที่สามารถแข่งขันได้ 4) องค์กรที่มีความคิดเฉื่อยชา (Reactor) องค์กรที่เลือกกลยุทธ์ลักษณะนี้จะเป็นองค์กรที่จะตอบสนองต่อตลาดอย่างไม่เป็นระบบ โดยองค์กรจะตอบโต้หรือพัฒนาสินค้าบริการใหม่ ๆ หลักจากการศึกษาองค์กรอื่นที่นำเสนอสินค้าและบริการใหม่ ๆ เข้าสู่ตลาด โดยจะทำการเปลี่ยนแปลงเมื่อมีความกดดันจากสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้น

## การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

การบัญชีบริหาร เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งด้านการเงิน และด้านไม่ใช้การเงิน เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ในการวางแผน การควบคุม และการประเมินผลภายในองค์กร อันจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการใช้ทรัพยากรขององค์กร ซึ่งจะมีกระบวนการในการให้ได้มาของข้อมูลสำหรับการวัดผลงาน โดยการสะสมข้อมูล การจัดเตรียมข้อมูล การวิเคราะห์การแปลความหมาย รวมถึงการรายงานผลต่อฝ่ายบริหาร (Pimpaporn Puengboonpanich, 2017) ซึ่งในปัจจุบันองค์กรต้องการความสามารถทางบัญชีบริหาร เพื่อที่จะปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม และการทำให้ได้มาซึ่งความได้เปรียบในการแข่งขันเหนือกว่าคู่แข่ง ที่ทำให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืนและทำกำไรอย่างต่อเนื่อง

ดังนั้นการประยุกต์การบัญชีบริหารมาใช้ในเชิงกลยุทธ์ จึงเป็นสิ่งสำคัญในการบริหารจัดการของผู้บริหาร เพื่อที่จะนำข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีมาใช้ในการวางแผน ตัดสินใจ ควบคุม และบริหารองค์กร (Siriphet Sundaravibhata, 2019) ซึ่งการนำการบัญชีไปใช้ในการจัดการเชิงกลยุทธ์อาจไม่เห็นผลอย่างทันที แต่จะประยุกต์เข้าไปตามหลักการประเมินความคุ้มค่า โดยค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการพัฒนาระบบการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับต้นทุนการดำเนินงานและการดูแลระบบ (Abernethy & Bouwens, 2005)

ซึ่ง Cadez and Guilding (2008) ได้แบ่งกลุ่มในการใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management Accounting : SMA) ออกเป็น 5 กลุ่ม ดังต่อไปนี้

1) การบริหารต้นทุน (Costing) เป็นการบัญชีบริหาร เพื่อคำนวณต้นทุนในรูปแบบต่าง ๆ โดยมีเป้าหมายในการบริหารและควบคุมต้นทุน การวางแผนการจัดการต้นทุนให้มีต้นทุนที่คุ้มค่าที่สุด เพื่อให้เกิดการประหยัดและเกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น การคำนวณต้นทุน ต้นทุนวงจรอายุผลิตภัณฑ์ ต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนห่วงโซ่คุณค่า ซึ่ง Phaprukbaramee Ussahawanitchakit (2017) พบว่า การบัญชีต้นทุนคุณภาพ ส่งผลต่อการดำเนินงานด้านการตลาดของกิจการดีขึ้นทั้งทางตรง และทางอ้อมผ่านภาพลักษณ์ขององค์กร และการยอมรับทางการตลาด

2) การวางแผน ควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงาน (Planning, Control and Performance Measurements) เป็นการบัญชีบริหารช่วยในวางแผน กำหนดเป้าหมาย กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ล่วงหน้า โดยใช้การประมาณการต่าง ๆ หรือการใช้การเปรียบเทียบ (Benchmarking) พร้อมทั้งใช้การวัดผลการปฏิบัติงานที่มีการบูรณาการเข้าสู่ระบบการทำงาน จากนั้นจึงทำการควบคุมโดยใช้ค่าเป้าหมายต่าง ๆ ที่ตั้งไว้ ทั้งตัววัดที่เป็นตัวเงิน และไม่เป็นตัวเงิน เช่น ด้านประสิทธิภาพการทำงาน ด้านการรักษาความพึงพอใจของลูกค้า ด้านการใช้ทรัพยากร ด้านการจัดหาเงินทุน เป็นต้น ซึ่งระบบควบคุมที่มีประสิทธิภาพช่วยให้องค์กรรักษาความสม่ำเสมอ เพิ่มความรับผิดชอบ และปรับปรุงประสิทธิภาพโดยรวมขององค์กร (Merchant & Van der Stede, 2007)

3) กลยุทธ์ในการตัดสินใจ (Strategic Decision Making) เป็นการบัญชีบริหารมาช่วยให้ข้อมูล เพื่อตัดสินใจให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง จึงจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์และประเมินทางเลือก เพื่อให้ผู้บริหารสามารถเลือกทางเลือกที่เหมาะสมที่สุดสำหรับองค์กร ซึ่งจะเป็นการกำหนดกลยุทธ์ในด้านต่าง ๆ ทั้งกลยุทธ์ทางด้านต้นทุน (Strategic Costing) ที่เป็นการใช้ข้อมูลต้นทุนมาสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน กลยุทธ์ทางด้านราคา (Strategic Pricing) โดยการตัดสินใจกำหนดราคาที่สอดคล้องกับความยืดหยุ่นและการเติบโตของตลาด มูลค่าตราสินค้า (Brand Valuation) โดยประเมินความแข็งแกร่งของตราสินค้าทั้งความเป็นผู้นำ ความมั่นคง แนวโน้ม และการสนับสนุน เป็นต้น โดย Grabner, Posch, and Wabnegg (2018) พบว่า การสื่อสารที่ช่วยให้พนักงานทราบ

เกี่ยวกับทิศทางขององค์กรโดยรวม จะลดการตีความในการกำหนดเป้าหมายที่แตกต่างกัน และเพิ่มความเข้าใจร่วมกัน ในการกำหนดเป้าหมาย จะเป็นการส่งสัญญาณทำให้เกิดค่านิยม ความเชื่อที่มีร่วมกัน ซึ่งถ้าองค์กรมีการจัดทำที่มากจะช่วย ทำให้มีความสามารถในการสร้างสรรค์นวัตกรรมมากขึ้นด้วย

4) การบัญชีด้านคู่แข่ง (Competitor Accounting) เป็นการใช้บัญชีบริหารมาช่วยในการประเมินความสามารถ และปฏิกิริยาของคู่แข่งที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงในตลาด เพื่อใช้ในการพัฒนาและกำหนดกลยุทธ์ต่อไป ซึ่งประเมินทั้งในด้าน ต้นทุนของคู่แข่ง (Competitor Cost Assessment) จากข้อมูลแวดล้อมทั้งจากการสังเกตคู่แข่ง ลูกค้า เพื่อให้ทราบถึง โครงสร้างต้นทุน การตรวจสอบตำแหน่งของคู่แข่ง (Competitor Position Monitoring) โดยการประเมินตำแหน่งของ คู่แข่งในอุตสาหกรรม จากแนวโน้มการขาย ส่วนแบ่งตลาด ปริมาณ ค่าใช้จ่าย และผลตอบแทน เพื่อประเมินการกำหนด กลยุทธ์ต่าง ๆ ของคู่แข่ง การประเมินประสิทธิภาพของคู่แข่ง (Competitor Performance Appraisal) เป็นการวิเคราะห์ ข้อมูลที่ของคู่แข่งที่เผยแพร่ในรายงานต่าง ๆ รวมถึงข้อมูลจากนักวิเคราะห์การลงทุน ซึ่ง Hesford (2008) พบว่า การใช้ ข้อมูลทางบัญชีของคู่แข่ง จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันอย่างเฉียดฉิวลาด โดยการตรวจสอบงบการเงินของคู่แข่ง จะมีผลเชิงบวกต่อผลตอบแทนจากการลงทุน การสร้างนวัตกรรม การได้ส่วนแบ่งตลาด การพัฒนาคุณภาพการบริการ และความพึงพอใจของลูกค้า

5) การบัญชีด้านลูกค้า (Customers Accounting) เป็นการใช้บัญชีบริหารมาช่วยในการประเมินลูกค้าของกิจการ โดยถือว่า ลูกค้าเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนของกิจการ ซึ่งจะมุ่งเน้นการสร้างมูลค่าและลดความเสี่ยงจากลูกค้า โดยการประเมิน มูลค่าของลูกค้าต่อบริษัทจากการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของกระแสกำไรในอนาคตทั้งหมดที่เป็นของลูกค้ารายใดรายหนึ่ง (Valuation of Customers as Assets) หรือการประเมินกำไรจากรายได้ที่สร้างขึ้นจากลูกค้าหักด้วยค่าใช้จ่าย/ต้นทุน ที่เกิดขึ้นในการบริการลูกค้า (Customer Profitability Analysis) หรือการประเมินกำไรจากรายได้ที่ได้รับในปัจจุบัน และอนาคตโดยให้ความสำคัญไปที่แหล่งรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการลูกค้ารายใดรายหนึ่ง ที่คาดการณ์ไว้ (Lifetime Customer Profit Analysis) ซึ่ง Auzair, Amiruddin, Majid, and Maelah (2013) พบว่า องค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่เน้นสร้างความแตกต่างมีการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งและการบัญชีด้านลูกค้าสูงกว่าอย่างมีนัยสำคัญ เมื่อเทียบกับองค์กรที่ใช้กลยุทธ์ผู้นำด้านต้นทุน

## องค์กรที่สร้างนวัตกรรม

นวัตกรรมเป็นองค์ประกอบสำคัญที่จะช่วยเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่องค์กรในการเพิ่มความได้เปรียบทางการแข่งขัน และยกระดับประสิทธิภาพของบริษัทอย่างยั่งยืน และเป็นส่วนที่สำคัญที่ทำให้องค์กรสามารถแข่งขันได้ในสภาพเศรษฐกิจ ปัจจุบันที่มีการแข่งขันสูง (Kim, Kumar, & Kumar, 2012) อย่างไรก็ตามในการบริหารองค์กรให้มีประสิทธิภาพสูงสุด จำเป็นต้องมีการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรที่มีอยู่อย่างจำกัดอย่างรอบคอบและเหมาะสมสำหรับการพัฒนานวัตกรรม (Gupta, Smith, & Shalley, 2006) จากการเรียนรู้ขององค์กร (Organizational Learning) สามารถสร้างนวัตกรรม ได้จากการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ (Exploration and Exploitation) โดยการแสวงหาความรู้ (Exploration) คือ การกระทำเกี่ยวกับการค้นหา วิจัย ทดลอง การหาทางเลือกใหม่ เทคโนโลยีใหม่ การใช้องค์ความรู้ (Exploitation) คือ การขยายองค์ความรู้ที่มีอยู่ การใช้เทคโนโลยีที่มีอยู่มาปรับปรุง เพื่อให้มีความสามารถที่เพิ่มขึ้น หรือประสิทธิภาพ ที่เพิ่มขึ้น (March, 1991) โดย Guisado-González, González-Blanco, and Coca-Pérez (2017) พบว่า การแสวงหา

ความรู้ และการใช้องค์ความรู้ มีความสัมพันธ์กับการสร้างนวัตกรรมองค์กร ดังนั้นในการสร้างนวัตกรรมขององค์กร จะสามารถแบ่งองค์กรได้ 4 ลักษณะ คือ 1) องค์กรที่ไม่มีนวัตกรรม (Non-Innovating Firms) 2) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) 3) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms) และ 4) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ (Ambidextrous Firms) (Bedford, 2015)



โดยองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะเป็นการสร้างสิ่งที่แตกต่างไปจากเดิมอย่างสิ้นเชิง โดยทำการปรับแต่งให้ตรงกับความต้องการของลูกค้าและตลาดเกิดใหม่ โดยการสร้างความรู้ใหม่ผ่านการพัฒนาผลิตภัณฑ์ บริการ ตลาด และช่องทางการจัดจำหน่ายใหม่ ๆ (Jansen, Van Den Bosch, & Volberda, 2006) แตกต่างจากองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ จะเป็นการเพิ่มเติมคุณลักษณะลักษณะต่าง ๆ มากขึ้น โดยมุ่งเน้นที่การปรับแต่ง ปรับใช้ และใช้ความรู้ ผลิตภัณฑ์ และทักษะที่มีอยู่ (Kollmann & Stöckmann, 2014) นอกจากนี้การสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มีความสำคัญเป็นอย่างมากที่จะนำมาใช้หลังจากการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ เนื่องจากถ้าไม่มีการใช้องค์ความรู้มาพัฒนาเพิ่มเติมจะทำให้คู่แข่งสามารถเลียนแบบและแนะนำเสนอสองสิ่งต่าง ๆ ที่มีการปรับปรุงแล้ว ซึ่งมีต้นทุนที่ต่ำลง จึงทำให้บางองค์กรเริ่มสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้แล้วใช้การสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ ในการเพิ่มประสิทธิภาพและสร้างรายได้ให้กับองค์กร อย่างไรก็ตามการสร้างนวัตกรรมทำให้องค์กรต้องลงทุนทั้งทรัพยากรบุคคล และต้นทุนวัตถุดิบต่าง ๆ นอกจากนี้ความสัมพันธ์ในการสร้างนวัตกรรมที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงานยังอาจมีผลกระทบจากปัจจัยอื่น ๆ (Hou, Hong, & Zhu, 2019) ซึ่งการศึกษาในอดีตพบว่า การสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้สามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพได้ในระยะสั้นและสามารถสร้างรายได้ทันที (March, 1991) และเป็นการช่วยพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพโดยการสร้างมูลค่าจากสินทรัพย์ที่มีอยู่โดยการปรับปรุงการผลิต และการลดต้นทุน (Eisenhardt & Martin, 2000) แต่การสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะช่วยเพิ่มอำนาจการแข่งขันในระยะยาวและเพิ่มรายได้ในอนาคต ซึ่งนำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานของบริษัทอย่างครอบคลุมมากขึ้น

(March, 1991; Li, Zhou, & Si, 2010) ซึ่งการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ และการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ ทำให้การทำงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งทำให้องค์กรรวมของกิจการเกิดประสิทธิภาพ (Li, Zhou, & Si, 2010) นอกจากนี้้องค์กรที่สามารถบริหารจัดการการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ จะมีผลการปฏิบัติงานในระยะยาวที่ดีกว่า (Tushman & O'Reilly III, 1996) Piyada Daowaduang, Hoozée, Jorissen, and Maussen (2023) ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้กับการใช้ข้อมูลต้นทุนสำหรับการควบคุมและตัดสินใจ โดยพบว่า องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะมีข้อมูลต้นทุนที่ซับซ้อนและหลากหลาย โดยข้อมูลต้นทุนที่ซับซ้อนและหลากหลาย มีผลต่อการเพิ่มขึ้นของการใช้ข้อมูลต้นทุนสำหรับการตัดสินใจ แต่สำหรับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ นั้นไม่มีความสัมพันธ์กับข้อมูลต้นทุนที่ซับซ้อนและหลากหลาย แต่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะส่งผลเชิงบวกกับต้นทุนสำหรับการตัดสินใจ ดังนั้นองค์กรที่มีการสร้างนวัตกรรมจึงต้องการข้อมูลบัญชีบริหารที่ซับซ้อน เพราะข้อมูลบัญชีบริหารจะช่วยในการวางแผนและประสานงานระหว่างหน่วยงานภายในองค์กร (Bouwens & Abernethy, 2000), การกระจายอำนาจ (Gerdin, 2005; Hartmann, 2005) นอกจากนี้ Menguc and Auh (2008) พบว่า องค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่มีความคิดก้าวหน้า (Prospector) จะมีผลกระทบทางบวกที่มากขึ้นต่อผลการดำเนินงานหากมีการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ แต่สำหรับองค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่มีความคิดในการปกป้องตนเอง (Defender) จะมีผลกระทบทางบวกที่มากขึ้นต่อผลการดำเนินงานหากมีการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ พร้อมทั้งเสนอว่า องค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่มีความคิดในการปกป้องตนเอง (Defender) ที่มีการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มานานจะมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานเพียงเล็กน้อย แต่องค์ความรู้ในองค์กรที่ใช้กลยุทธ์ที่มีความคิดก้าวหน้า (Prospector) ที่มีการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานที่มากกว่า

### ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรที่สร้างนวัตกรรมกับการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์

ในการศึกษาครั้งนี้จะทำการเปรียบเทียบเฉพาะองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้เนื่องจากองค์กรที่ไม่มีนวัตกรรม อาจมีการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่น้อยและไม่เด่นชัด และใน องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ อาจมีการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มากในทุก ๆ ด้าน ซึ่งอาจทำให้ไม่สามารถเห็นความแตกต่างได้

องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จะใช้การบริหารต้นทุนช่วยในการเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของการดำเนินงานที่มีอยู่ การจัดสรรทรัพยากร การกำหนดโครงสร้างทางการเงิน และการจัดตั้งงบประมาณสำหรับการวิจัย การพัฒนา การทดลอง และการสำรวจตลาด รวมถึงการประเมินความคุ้มค่าในการแสวงหาความรู้ใหม่ ๆ ดังนั้นการใช้การบริหารต้นทุนในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะทำให้มีการจัดสรรทรัพยากรและการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ รวมถึงการเปิดรับความเสี่ยงจากการแสวงหาความรู้สำหรับการสร้างความสามารถในการแข่งขันในระยะยาว แต่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะใช้การบริหารต้นทุนช่วยในการเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของการดำเนินงานที่มีอยู่ เพื่อทำการประเมินความคุ้มค่าของการปรับปรุงและเพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการ รวมถึงการจัดสรรทรัพยากร เพื่อลงทุนในการปรับปรุงกระบวนการ การปรับปรุงผลิตภัณฑ์ และความคิดริเริ่มที่ขับเคลื่อนด้วยประสิทธิภาพ



โดย Stillitano, et al. (2016) ได้ทำการศึกษาต้นทุนและรายได้ทั้งหมดของการลงทุนที่เกิดขึ้นตลอดวงจรชีวิตของกระบวนการผลิตของสวนมะกอก ซึ่งผลการศึกษาทำให้ทราบถึงทางเลือกในการตัดสินใจต่าง ๆ ในการปรับปรุงโครงสร้างการผลิต การปรับปรุงอุปกรณ์และเครื่องจักร เพื่อลดต้นทุนและเพิ่มผลผลิต Wang, Liu, Yuan, Zheng, and Zuo (2016) ได้ศึกษาถึงการใช้ทรัพยากรลีกไนต์ โดยใช้การประเมินต้นทุนวงจรชีวิต ซึ่งทำให้เห็นถึงปัจจัยที่สำคัญต่อกระบวนการทำเหมืองลีกไนต์ และปัจจัยสำคัญในการลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมและเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นประโยชน์สำหรับการวางแผนการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ Maccarrone (1998) ได้กล่าวว่า การบริหารต้นทุนด้วยระบบฐานกิจกรรม จะสามารถช่วยการปรับปรุงประสิทธิภาพของกิจกรรมต่าง ๆ ที่ประกอบเป็นกระบวนการทำงาน นอกจากนี้ยังสามารถช่วยประเมินผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่สามารถได้รับจากการออกแบบกระบวนการใหม่

H<sub>1</sub> องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ มีความแตกต่างกันในการใช้การบริหารต้นทุน

องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จะใช้การวางแผนในการเพิ่มโอกาสการแสวงหาความรู้ ใช้การควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่า การแสวงหาความรู้เป็นไปตามทิศทางขององค์กร และใช้การวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อประเมินความสำเร็จของการแสวงหาความรู้ ซึ่งจะมีผลต่อการวางแผนและการตัดสินใจในอนาคต ขณะที่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ จะใช้การวางแผนในการระบุพื้นที่สำหรับการปรับปรุงและทรัพยากรที่ต้องการเพิ่มประสิทธิภาพ ใช้การควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่า การใช้องค์ความรู้นั้นสอดคล้องกันเป้าหมายเชิงกลยุทธ์และวัตถุประสงค์ขององค์กร และใช้การวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อวัดผลกระทบของความพยายามในการเพิ่มประสิทธิภาพ ปรับแต่งกลยุทธ์ และจัดสรรทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามผลการปฏิบัติงาน โดย Malagueño, Lopez-Valeiras, and Gomez-Conde (2018) ได้ศึกษาการใช้การวัดผลเชิงคุณภาพในกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กพบว่า การใช้การวัดผลเชิงคุณภาพในการควบคุมช่วยทำให้องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มีประสิทธิภาพมากขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่มีนัยสำคัญในการลดประสิทธิภาพขององค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ ดังนั้นการใช้การวัดผลเชิงคุณภาพในการควบคุมช่วยให้องค์กรมีประสิทธิภาพมากขึ้นในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้โดยที่ไม่ลดประสิทธิภาพในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ นอกจากนี้ Hu, Chen, Zhou, Liu, and Qu (2023) พบว่า ส่วนขาดเซยทางองค์กร (Organizational Slack) ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่องค์กรใช้ในการปรับตัวทางการวางแผน และการควบคุมนโยบาย รวมถึงการกำหนดกลยุทธ์ที่สำคัญนั้นจะลดการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ แต่จะเพิ่มการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้เนื่องจากส่วนขาดเซยทางองค์กรจะช่วยผ่อนคลายข้อจำกัดต่าง ๆ และช่วยอำนวยความสะดวกต่อการสร้างสรรค์และส่งเสริมที่หลากหลาย

H<sub>2</sub> องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ มีความแตกต่างกันในการใช้การวางแผน ควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงาน

องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จะใช้กลยุทธ์ในการตัดสินใจเป็นกรอบในการแสวงหาความรู้ ซึ่งจะมีผลต่อการจัดสรรทรัพยากร ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ และความเต็มใจขององค์กรที่จะลงทุนในการแสวงหาความรู้ใหม่ ๆ ซึ่งองค์กรที่มีนวัตกรรมที่ให้ความสำคัญกับกลยุทธ์จะสามารถปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ได้อย่างรวดเร็วตามผลของการแสวงหา

ความรู้ที่ได้รับ (Eisenhardt, & Martin, 2000) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ จะใช้กลยุทธ์ในการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร เพื่อให้แน่ใจว่า การปรับปรุงจะสอดคล้องกับทิศทางเชิงกลยุทธ์ขององค์กร และทำให้เกิดการได้เปรียบในการแข่งขันโดยการปรับทรัพยากรให้เหมาะสม ปรับปรุงการดำเนินงาน และผลักดันการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง โดย Wang, Wang, Ju, and Rui (2022) พบว่า ความสามารถในการใช้ความรู้ (Absorptive Capacity) ส่งผลต่อการสร้างนวัตกรรมทั้ง 2 รูปแบบ แต่มีผลกระทบที่แตกต่างกันโดยจะมีผลกับการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้มากกว่าการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ นอกจากนี้ยังพบว่า ความสามารถเชิงกลยุทธ์ (Strategic Capability) จะมีผลกับการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มากกว่าการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ Limaj and Bernroider (2019) พบว่า ความสามารถในการใช้ความรู้ภายนอก (Potential Absorptive Capacity) จะมีผลกับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้เท่านั้น ความสามารถในการใช้ความรู้ภายใน (Realized Absorptive Capacity) จะมีผลกับทั้งองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ อย่างไรก็ตาม Le and Le (2023) พบว่า ความสามารถในการจัดการความรู้มีผลกระทบต่อองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มากกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้

H<sub>3</sub> องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ มีความแตกต่างกันในการใช้กลยุทธ์ในการตัดสินใจ

องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จะใช้การบัญชีด้านคู่แข่ง ช่วยในการระบุช่องว่างของตลาด หรือความต้องการของลูกค้าที่ยังขาด หรือการหาตลาดที่สามารถใช้ประโยชน์จากจุดอ่อนของคู่แข่งโดยทำความเข้าใจสิ่งที่มีอยู่ของคู่แข่ง ซึ่งทำให้องค์กรสามารถหาตลาดหรือผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ เข้าสู่ตลาด และยังสามารถช่วยให้ค้นพบอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นในตลาดใหม่ ๆ ดังนั้นการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะทำให้มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานเพิ่มขึ้นเพราะจะเพิ่มความสามารถในการแข่งขันทั้งในระยะสั้นและการเป็นผู้นำตลาดในระยะยาว ในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะใช้การบัญชีด้านคู่แข่ง ช่วยในด้านข้อมูลเชิงลึกของคู่แข่ง ทำให้สามารถพิจารณาจุดแข็งจุดอ่อนรวมทั้งหาข้อได้เปรียบที่มีอยู่ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงภัยคุกคามที่อาจเกิดจากการแข่งขัน ทำให้สามารถพัฒนาองค์ความรู้ได้ตรงตามจุดอ่อน หรือช่องว่างทางการตลาด เพื่อให้เกิดการพัฒนาได้อย่างมุ่งมั่นและตรงเป้าหมายมากขึ้น ดังนั้นการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะทำให้มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานเพิ่มขึ้นเพราะองค์กรจะสามารถจัดสรรทรัพยากรที่ตรงเป้าหมายและมีการวางตำแหน่งของผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการแข่งขัน โดย Anucha Thapayom (2019) พบว่า การตรวจสอบตำแหน่งของคู่แข่ง และการประเมินประสิทธิภาพของคู่แข่ง มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน นอกจากนี้ Grawe, Chen, and Daugherty (2009) พบว่า การเข้าใจคู่แข่งทั้งในระยะสั้นและระยะยาว มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถด้านนวัตกรรมบริการที่ต้องทำการพัฒนาบริการใหม่ ๆ และความรู้ใหม่ ๆ มาเสริมความรู้ของบริษัทที่มีอยู่

H<sub>4</sub> องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ มีความแตกต่างกันในการใช้การบัญชีด้านคู่แข่ง

องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะใช้การบัญชีด้านลูกค้า ในการให้ข้อมูลเชิงลึกที่เกี่ยวกับความต้องการ ความชอบ และจุดบกพร่องของลูกค้า ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลลูกค้าเป็นพื้นฐานสำหรับการระบุโอกาสทางการตลาดใหม่ แนวโน้มที่เกิดขึ้นใหม่ การเปลี่ยนแปลงความต้องการของลูกค้า หรือช่องว่างในตลาดที่สามารถใช้ประโยชน์ได้ มาใช้ในการ พัฒนานวัตกรรมใหม่ที่ตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่ไม่ได้รับการตอบสนอง ดังนั้นการใช้การบัญชีด้านลูกค้าในองค์กร ที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะทำให้องค์กรอยู่ในตำแหน่งที่ดีกว่าในการสร้างนวัตกรรมที่สอดคล้องกับตลาด เพิ่มความภักดีของลูกค้า สร้างข้อได้เปรียบในการแข่งขันและมีส่วนร่วมในการดำเนินงานของบริษัทในระยะยาว องค์กร ที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะใช้การบัญชีด้านลูกค้าในการให้ข้อมูลการใช้งานของลูกค้า จุดบกพร่องที่ลูกค้า พบเจอ หรือประเด็นต่าง ๆ ที่สามารถนำมาปรับปรุงผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีอยู่ได้ ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง และเพิ่มประสิทธิภาพในผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้า ดังนั้นการใช้การบัญชีด้านลูกค้าในองค์กรที่สร้างนวัตกรรม ด้วยการใช้อองค์ความรู้จะทำให้องค์กรปรับปรุงผลิตภัณฑ์ตามความต้องการของลูกค้าและผลิตภัณฑ์จะได้รับการตอบรับ อย่างดีในท้ายที่สุด โดย Van de Vrande, Jong, Vanhaverbeke and De Rochemont (2009) ได้ทำการศึกษา การใช้นวัตกรรมแบบเปิด (Open Innovation) ที่เป็นการผสมผสานองค์ความรู้ทั้งภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้ บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ในกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม โดยพบว่า กิจการขนาดกลางจะมีการใช้นวัตกรรม แบบเปิดมากกว่ากิจการขนาดเล็ก และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้อองค์ความรู้จะใช้นวัตกรรมที่ได้จากความคิดริเริ่ม และความรู้ของพนักงานที่ไม่ได้มาจากส่วนงานวิจัยและพัฒนา แต่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ จะพยายามที่จะให้ลูกค้ามีส่วนร่วมในกระบวนการนวัตกรรมโดยการติดตามการปรับเปลี่ยนผลิตภัณฑ์ และการมีส่วนร่วม เชิงรุกในการวิจัยตลาด Hortinha, Lages, and Lages (2011) พบว่า องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้อองค์ความรู้ จะมีผลกระทบจากการให้ความสำคัญกับลูกค้ามากกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ แต่องค์กรที่สร้าง นวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะมีผลกระทบจากการให้ความสำคัญทางเทคโนโลยีมากกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรม ด้วยการใช้อองค์ความรู้ นอกจากนี้การให้ความสำคัญกับลูกค้ามีความสำคัญมากกว่าการให้ความสำคัญทางเทคโนโลยี ในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้อองค์ความรู้ แต่การให้ความสำคัญกับลูกค้ามีความสำคัญเท่า ๆ กับการให้ความสำคัญ ทางเทคโนโลยีในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ นอกจากนี้ Anucha Thapayom (2019) พบว่า การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้า การประเมินมูลค่าลูกค้าในฐานะสินทรัพย์ การติดตามตำแหน่งการ แข่งขัน และการประเมินประสิทธิภาพการแข่งขัน มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน และการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรมีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสัมพันธ์กับลูกค้า และความ สัมพันธ์กับลูกค้ายังมีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความได้เปรียบทางการแข่งขัน

H<sub>5</sub> องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้อองค์ความรู้ มีความแตกต่าง กันในการใช้การบัญชีด้านลูกค้า

จากที่กล่าวมาข้างต้นทำให้องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้อ องค์ความรู้ มีความแตกต่างกันในการใช้การบัญชีบริการเชิงกลยุทธ์ซึ่ง Palawee Puttikunsakon, Nuttavong Poonpool, & Suwan Wangcharoendate (2022) พบว่า การใช้ข้อมูลบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อ การบริหารความเสี่ยงฐานคุณค่า และมีผลกระทบเชิงบวกต่อการสร้างคุณค่า ซึ่งจำเป็นต่อองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วย

การแสวงหาความรู้มากกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ Hortinha, Lages, and Lages (2011) พบว่า การให้ความสำคัญกับลูกค้าและการให้ความสำคัญทางเทคโนโลยีนั้นมีผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงานโดยมีการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้เป็นตัวแปรส่งผ่าน ซึ่งการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะส่งเสริมความสามารถในการดำเนินงานของธุรกิจ โดยไม่ว่าจะเป็นการสร้างนวัตกรรมในรูปแบบใดก็ทำให้องค์กรเกิดโอกาสในการพัฒนาตนเอง (Hou, Hong, & Zhu, 2019) Arzubaga, Maseda, and Iturralde (2019) พบว่า แม้ว่าภาพลักษณ์ของบริษัทครอบครัวจะเป็นประโยชน์ต่อความสัมพันธ์ระหว่างการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้กับผลการดำเนินงาน แต่จะมีผลกระทบเชิงลบต่อความสัมพันธ์ระหว่างการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับผลการดำเนินงาน นอกจากนี้ยังพบว่า ถ้าผู้บริหารเป็นบุคคลในครอบครัวจะลดความสัมพันธ์ทางบวกระหว่างการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้และการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้กับผลการดำเนินงานลง นอกจากนี้ Kornchai Phornlaphatrachakorn (2019) พบว่า ผู้นำการเปลี่ยนแปลง องค์กรแห่งการเรียนรู้ และนวัตกรรมทางเทคโนโลยีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ และการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของบริษัท

H<sub>6</sub> การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานมีความแตกต่างกันในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้

## วิธีการวิจัย

ประชากรเป็นกิจการที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve 4 อุตสาหกรรม โดยใช้ข้อมูลประชากรจากกรมโรงงานและข้อมูลดังกล่าวยังไม่ปรากฏกลุ่มอุตสาหกรรมหุ่นยนต์ เนื่องจากอุตสาหกรรม New S-Curve เป็นอุตสาหกรรมใหม่ที่กำลังเติบโต ซึ่งจะมีการสร้างและพัฒนานวัตกรรมต่าง ๆ เพื่อใช้ในการแข่งขัน โดยเลือกกิจการที่มีขนาดกลางและขนาดใหญ่ จำนวน 2,902 บริษัท โดยอ้างอิงจากการกำหนดลักษณะของธุรกิจ SME ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พ.ศ. 2543 ซึ่งธุรกิจขนาดกลาง จะกำหนดจากการมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรตั้งแต่ 51-200 ล้านบาท และธุรกิจขนาดใหญ่ จะกำหนดจากการมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรตั้งแต่ 201 ล้านบาทขึ้นไป (Department of Industrial Work, 2020) โดยทำการส่งแบบสอบถามไปยังประชากรและกลุ่มตัวอย่างจำนวน 2,902 ราย โดยส่งแบบสอบถามให้กับกลุ่มตัวอย่างทาง E-mail ให้กับแผนกบัญชี หรือแผนกบุคคลของแต่ละบริษัท พร้อมโทรไปแจ้งกับทางบริษัทว่า ให้นักบัญชีบริหารเป็นผู้ตอบแบบสอบถาม และหากบริษัทใดไม่มีนักบัญชีบริหารจะให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีเป็นผู้ตอบแบบสอบถามให้แทน และหากภายใน 2 สัปดาห์ยังส่งคืนมาไม่ครบ จะทำการส่งอีเมลล์เข้าไปก่อนและโทรไปสอบถามเพื่อขอความร่วมมือให้ช่วยทำแบบสอบถามและส่งกลับคืนมา ซึ่งได้รับการตอบกลับมาเท่ากับ 420 ฉบับ มีแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ 20 ฉบับ คงเหลือแบบสอบถามที่สามารถนำไปใช้วิเคราะห์ข้อมูลได้เท่ากับ 400 ฉบับ ซึ่งสอดคล้องกับหลักการกำหนดกลุ่มตัวอย่างที่มีค่าความเชื่อมั่น 95% และค่าความคลาดเคลื่อนไม่เกิน 0.05 (Yamane, 1973) และทำการทดสอบความลำเอียงจากการไม่ตอบแบบสอบถามกลับมา (Non-Response Bias) ด้วยสถิติทดสอบ (T-test) โดยนำข้อมูลกลุ่มตัวอย่างที่ส่งคืนแบบสอบถามเร็ว จำนวน 30 ชุด เทียบกับที่ส่งคืนแบบสอบถามช้า จำนวน 30 ชุด โดยเปรียบเทียบระยะเวลาดำเนินงาน หุนจตุหะเบียน และการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์พบว่า ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05 แสดงว่า ไม่มีปัญหาเกี่ยวกับความลำเอียงจากการไม่ตอบแบบสอบถามกลับมา

### การสร้างและพัฒนาเครื่องมือ

แบบสอบถามเป็นแบบประเมินความคิดเห็น 5 ระดับ (Five-Point Likert Scale) โดยในการวัดการแสวงหาความรู้และการใช้องค์ความรู้ (Exploration and Exploitation) เพื่อให้ได้ความรู้ต่าง ๆ มาพัฒนาหรือสร้างนวัตกรรมให้กับองค์กรได้ประยุกต์จากงานของ Bedford (2015) ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการนำเสนอผลิตภัณฑ์และการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ หรือการพัฒนาและปรับปรุงผลิตภัณฑ์เดิม การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับการใช้งานเครื่องมือต่าง ๆ ทางบัญชีบริหาร ที่ถูกแบ่งกลุ่มตาม Cadez and Guilding (2008) และการวัดผลการดำเนินงานประยุกต์จากงานของ Cadez and Guilding (2008) โดยสอบถามถึง ผลตอบแทนจากการลงทุน ความพึงพอใจของลูกค้า การรักษาลูกค้า การพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ การเติบโตของบริษัท การทำกำไร และการเติบโตของยอดขาย โดยพิจารณาผลกระทบจากปัจจัยอื่น ๆ จึงมีการกำหนดให้ตัวแปรอายุกิจการ และทุนจดทะเบียน เป็นตัวแปรควบคุม

การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบจำนวน 3 ราย เพื่อทำการประเมินให้คะแนนตามความเหมาะสมของเนื้อหาเป็นรายข้อ ใช้ดัชนีความสอดคล้อง (Item Objective Congruence Index: IOC) พบว่า ข้อคำถามของผู้วิจัยมีค่าเฉลี่ย IOC ผ่านเกณฑ์ตั้งแต่ 0.67 ขึ้นไปทุกข้อ แสดงให้เห็นว่า ข้อคำถามที่มีค่า IOC เท่ากับ 0.50–1.00 ถือว่ามีความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา จากแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ 30 ชุดแรก ทำการทดสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) ทดสอบโดยใช้การวิเคราะห์ปัจจัยพบว่า มีค่าน้ำหนักอยู่ระหว่าง 0.753–0.953 ซึ่งค่าเกินกว่า 0.4 แสดงให้เห็นว่า เครื่องมือที่ใช้ความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2006) และทำการทดสอบความเชื่อมั่น Cronbach Alpha พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง .920–.953 ซึ่งมีความมากกว่า 0.70 แสดงว่า เครื่องมือมีความเชื่อมั่นเพียงพอ (Nunnally, & Bernstein, 1994)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ สถิติพื้นฐาน ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) สถิติที่ใช้ในการจัดกลุ่มข้อมูล (Cluster Analysis) ด้วยวิธีการของค่าเฉลี่ยของกลุ่ม (K-Mean) สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยใช้สถิติการทดสอบค่าที (T-test) และสถิติการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยใช้สมการถดถอยพหุคูณ ดังนี้

$$OP = \alpha + \beta_1 Age + \beta_2 Size + \beta_3 CS + \beta_4 PM + \beta_5 SM + \beta_6 CO + \beta_7 CU + \epsilon \tag{1}$$

$$OP = \alpha + \beta_1 Age + \beta_2 Size + \beta_3 CS + \beta_4 PM + \beta_5 SM + \beta_6 CO + \beta_7 CU + \beta_8 DM + \beta_9 CS \times DM + \beta_{10} PM \times DM + \beta_{11} SM \times DM + \beta_{12} CO \times DM + \beta_{13} CU \times DM + \epsilon \tag{2}$$

โดยกำหนดให้

OP = ผลการดำเนินงาน (Operational Performance)

Cs = การบริหารต้นทุน (Costing)

Pm = การวางแผน และการวัดผล (Planning, Performance Measurements)

Sm = กลยุทธ์ในการตัดสินใจ (Strategic Decision Making)

Co = การบัญชีด้านคู่แข่ง (Competitor Accounting)

Cu = การบัญชีด้านลูกค้า (Customers Accounting)

Dm = ตัวแปรหุ่น โดยที่ 0 = องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms)  
1 = องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms)

Age = อายุกิจการ (Firm Age)

Size = ทุนจดทะเบียน (Firm Size)

สำหรับการทดสอบอิทธิพลการกำกับ (Moderator Effect) ซึ่งเป็นการทดสอบโดยความแตกต่างกันในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่มีผลต่อผลการดำเนินงาน โดยการใช้ตัวแปรหุ่นที่ได้มาจากการจัดกลุ่มตัวอย่างตามลักษณะการสร้างนวัตกรรมขององค์กร

## ผลการวิจัย

กลุ่มตัวอย่างเป็นกิจการที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve 4 อุตสาหกรรม โดยอุตสาหกรรมตัวอย่างจำนวนมากที่สุดเป็นอุตสาหกรรมชีวภาพ พลังงาน-เคมีชีวภาพ จำนวน 143 ราย คิดเป็นร้อยละ 35.80 อุตสาหกรรมตัวอย่างมีระยะเวลาการดำเนินงานที่มากที่สุด อยู่ระหว่าง 11–15 ปีขึ้นไป จำนวน 156 ราย คิดเป็นร้อยละ 39.00 โดยทุนจดทะเบียนของตัวอย่างมากที่สุด อยู่ที่ 51–100 ล้านบาท จำนวน 145 ราย คิดเป็นร้อยละ 36.30 และตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 261 คน คิดเป็นร้อยละ 65.20 ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ

	ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ	ราย	ร้อยละ
1. ประเภทของอุตสาหกรรม	อุตสาหกรรมการบิน และโลจิสติกส์	76	19.00
	อุตสาหกรรมชีวภาพ พลังงาน-เคมีชีวภาพ	143	35.80
	อุตสาหกรรมดิจิทัล	104	26.00
	อุตสาหกรรมการแพทย์และสุขภาพ	77	19.30
	<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>
2. ระยะเวลาดำเนินงาน	น้อยกว่า 5 ปี	119	29.80
	5–10 ปีขึ้นไป	72	18.00
	11–15 ปีขึ้นไป	156	39.00
	มากกว่า 15 ปีขึ้นไป	53	13.30
	<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>

**ตารางที่ 1** แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ (ต่อ)

	ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ	ราย	ร้อยละ
3. ทุนจดทะเบียน	น้อยกว่า 50 ล้านบาท	0	0.00
	51-100 ล้านบาท	145	36.30
	101-150 ล้านบาท	119	29.80
	มากกว่า 150 ล้านบาท	136	34.00
	<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>
4. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ใช่	139	34.80
	ไม่ใช่	261	65.20
	<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>
5. จำนวนพนักงาน	น้อยกว่า 50 คน	0	0.00
	51-100 คน	141	35.30
	101-150 คน	128	32.00
	มากกว่า 150 คน	131	32.80
	<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>

การจัดกลุ่มการสร้างนวัตกรรมขององค์กรของกิจการจำนวน 400 กิจการ เพื่อต้องการจัดกลุ่มกิจการที่มีการสร้างนวัตกรรมองค์กรที่คล้ายกันให้อยู่ในกลุ่มเดียวกัน โดยใช้การวิเคราะห์การแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ จำนวน 9 ข้อเป็นตัวแปรในการแบ่งกลุ่ม เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนมากกว่า 200 ตัวอย่าง จึงจำแนกกลุ่มด้วยวิธี K-Means โดยจำแนกกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 4 กลุ่มตามลักษณะของ Bedford (2015) เป็นจำนวนที่เหมาะสมที่สุด โดยแต่ละกลุ่มมีกิจการดังตารางที่ 2

**ตารางที่ 2** จำนวนกิจการในแต่ละกลุ่มเมื่อจัดกลุ่มการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ เป็น 4 กลุ่ม

กลุ่มที่	จำนวน	ร้อยละ
1) องค์กรที่ไม่มีนวัตกรรม (Non-Innovating Firms)	22	5.50
2) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms)	87	21.75
3) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms)	107	26.75
4) องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ (Ambidextrous Firms)	184	46.00
<b>รวม</b>	<b>400</b>	<b>100.00</b>

จากนั้นจึงพิจารณาถึงลักษณะของแต่ละกลุ่ม โดยนำมาจัดลำดับการวิเคราะห์การแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ ดังแสดงในตารางที่ 3

**ตารางที่ 3** ค่าเฉลี่ยของตัววัดแต่ละตัวเมื่ออยู่ต่างกลุ่มกัน และจัดเป็น 4 กลุ่ม

ตัววัด	Cluster			
	1	2	3	4
นำเสนอผลิตภัณฑ์และบริการที่ใหม่เป็นเจ้าแรกในตลาด	2.6818	3.4828	3.7477	4.1087
มีการพัฒนาให้มีความสามารถมากขึ้น	1.7273	3.0805	3.6636	4.1793
นำเสนอผลิตภัณฑ์ หรือบริการใหม่ๆ อยู่เสมอ	1.7727	4.0345	3.2523	4.0435
ทดลองทำตลาดด้วยผลิตภัณฑ์หรือบริการใหม่ๆ	2.4545	4.8276	3.1028	4.1413
เปิดตลาดด้วยผลิตภัณฑ์ หรือบริการใหม่ๆ	2.7727	4.0690	2.9439	4.2174
พัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ และบริการที่มีอยู่ในตลาด	2.4545	3.1034	3.1682	4.3261
แก้ไขที่มีอยู่ให้มีความสามารถมากขึ้น อย่างสม่ำเสมอ	1.7273	2.1379	3.5047	4.3152
ปรับปรุงผลิตภัณฑ์ ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น	1.7273	2.1379	3.5047	4.3152
เพิ่มความสามารถใน Economies of Scale	1.7273	2.1379	3.5047	4.3152
<b>ค่าเฉลี่ย</b>	<b>2.1162</b>	<b>3.2235</b>	<b>3.3770</b>	<b>4.2180</b>



จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์การจัดกลุ่มพบว่า กลุ่มที่ 1 เป็นองค์กรที่ไม่มีนวัตกรรม เพราะมีค่าคะแนนในทุก ๆ ด้านต่ำที่สุด ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.1162 กลุ่มที่ 4 เป็นองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ เพราะมีค่าคะแนนในเกือบทุกด้านสูงที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.2180 กลุ่มที่ 2 เป็นองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ เพราะมีคะแนนในการนำเสนอผลิตภัณฑ์ การทำตลาดใหม่ การเปิดตลาดด้วยผลิตภัณฑ์ใหม่สูงกว่าในกลุ่มที่ 3 เป็นองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ ที่จะให้ความสำคัญกับการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ การปรับปรุงผลิตภัณฑ์ และการพัฒนาความสามารถให้เพิ่มมากขึ้น

การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำแนกตามการสร้างนวัตกรรมองค์กร ได้ทำการตรวจสอบความแปรปรวนของการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำแนกตามการสร้างนวัตกรรมองค์กรด้วยการทดสอบความแปรปรวนของเลวินภายใต้การใช้ค่าเฉลี่ย (Levene's Test based on Mean) พบว่า ความแปรปรวนของการบริหารต้นทุนมีค่าแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 12.372, p-value = 0.001) ความแปรปรวนของการวางแผนและการวัดผลมีค่าแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 8.507, p-value = 0.004) ความแปรปรวนของกลยุทธ์ในการตัดสินใจมีค่าไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 0.960, p-value = 0.328) ความแปรปรวนของการบัญชีด้านคู่แข่งมีค่าแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 9.514, p-value = 0.002) ความแปรปรวนของการบัญชีด้านลูกค้ามีค่าไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 0.008, p-value = 0.931) และความแปรปรวนของผลการดำเนินงานมีค่าแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Levene Statistic = 7.600, p-value = 0.006) และแสดงผลการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำแนกตามการสร้างนวัตกรรมองค์กร ดังแสดงในตารางที่ 4

**ตารางที่ 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำแนกตามการสร้างนวัตกรรมองค์กร

บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์	การสร้างนวัตกรรม	N	$\bar{X}$	S.D.	t-test	p-value
การบริหารต้นทุน (Costing)	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	3.4904	.3543	-4.83	.630
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.5186	.4609		
การวางแผน และการวัดผล (Planning, Performance Measurements)	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	3.4482	.4365	-1.450	.149
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.5957	.9345		
กลยุทธ์ในการตัดสินใจ (Strategic Decision Making)	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	3.0545	.5595	-4.332	.000
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.4182	.5985		
การบัญชีด้านคู่แข่ง (Competitor Accounting)	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	3.8045	.4783	3.386	.001
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.5350	.6298		
การบัญชีด้านลูกค้า (Customers Accounting)	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	2.8620	.6296	-5.202	.000
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.3411	.6446		

**ตารางที่ 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ จำแนกตามการสร้างนวัตกรรมองค์กร (ต่อ)

บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์	การสร้างนวัตกรรม	N	$\bar{X}$	S.D.	t-test	p-value
ผลการดำเนินงาน	การแสวงหาความรู้ (Exploratory)	87	3.5197	.3847	-.123	.902
	การใช้องค์ความรู้ (Exploitative)	107	3.5275	.4886		

การตรวจสอบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระโดยการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Correlation Coefficients) พบว่า มีค่าต่ำกว่า 0.80 แต่มีความสัมพันธ์ระหว่างกลยุทธ์ในการตัดสินใจกับการบัญชีด้านลูกค้า มีค่า 0.822 แต่เมื่อทำการตรวจสอบค่า Variance Inflation Factors พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง 1.147–3.851 ซึ่งไม่เกิน 10 และค่า Tolerances อยู่ระหว่าง 0.260–0.872 สูงกว่า 0.05 จึงสรุปได้ว่า ไม่พบปัญหาการร่วมเส้นตรงพหุ ดังแสดงในตารางที่ 5 และผลการวิเคราะห์การถดถอยแสดงในตารางที่ 6

**ตารางที่ 5** การตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ

ตัวแปร	Mean	SD	Age	Size	CS	PM	SM	CO	CU	DM	OP
Age	2.31	.985	1								
Size	3.01	.839	.278	1							
CS	3.506	.416	.080	.099	1						
PM	3.530	.755	.106	.083	.352	1					
SM	3.255	.608	-.174	.018	.527	.139	1				
CO	3.660	.581	.227	.116	.609	.474	.071	1			
CU	3.126	.680	-.227	-.116	.421	.214	.822	.017	1		
DM	0.551	.499	-.444	-.162	.034	.097	.298	-.231	.351	1	
OP	3.524	.444	.041	.018	.721	.416	.466	.751	.451	.009	1

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์การถดถอย

ตัวแปร	Tolerance	VIF	Model1	Model2	Model3	Model4
อายุกิจการ	.728	1.373	.039	-.021	-.015	-.005
ขนาดกิจการ	.872	1.147	.007	-.068	-.068	-.057
การบริหารต้นทุน (CS)	.391	2.560		.152**	.151**	.038
การวางแผน และการวัดผล (PM)	.683	1.465		-.023	-.026	-.226
กลยุทธ์ในการตัดสินใจ (SM)	.260	3.851		.114	.112	.231
การบัญชีด้านคู่แข่ง (CO)	.430	2.326		.672**	.677**	1.014**
การบัญชีด้านลูกค้า (CU)	.284	3.521		.275**	.273**	.362*
ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable)	.676	1.480			.016	.955**
CS × DM						.350
PM × DM						.567
SM × DM						-.486
CO × DM						-1.213*
CU × DM						-.135
R <sup>2</sup>			.002	.780	.780	.796
Adj. R <sup>2</sup>			-.009	.772	.771	.782
F-value			.164	94.279**	82.129**	54.177**
Increment in R <sup>2</sup>				.778	.000	.016
F test for increment in R <sup>2</sup>				131.701**	.138	2.858*

\* p < .05, \*\* p < .01

### สรุปและอภิปรายผล

การใช้กลยุทธ์ขององค์กรโดยมาจากการสร้างนวัตกรรมขององค์กรจะพบว่า องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) กับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms) จะมีการเลือกใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ที่อาจเหมือนและแตกต่างกัน อย่างไรก็ตามในด้านการบริหารต้นทุน (Costing) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (t-test = -4.83, p-value = .630) และการวางแผน ควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงาน (Planning, Control and Performance Measurements) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (t-test = -1.450, p-value = .149) อาจเนื่องมาจากในการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันจำเป็นต้องมี

นำเอาเทคนิคด้านต้นทุนมาใช้ เพื่อให้ผลการดำเนินงานของกิจการดีขึ้น ไม่ว่าจะเป็น ต้นทุนเป้าหมาย ต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนวงจรชีวิต สอดคล้องกับ Kedchada Thongpracha & Witchulada Vetchagool (2022) ที่กล่าวว่า เทคนิคทางด้านต้นทุนต่าง ๆ ถูกพัฒนาขึ้นมาจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารแบบดั้งเดิม ซึ่งทำให้กิจการคุ้นเคยกับการใช้เทคนิคด้านต้นทุน รวมถึงกิจการมักจะใช้ข้อมูลต้นทุนมาประกอบการตัดสินใจในกรณีต่าง ๆ ทั้งการตั้งราคาขาย การจัดทำงบประมาณ การวางแผนกำไรและการควบคุมต้นทุน รวมทั้งข้อมูลด้านต้นทุนยังสะท้อนถึงประสิทธิภาพในการบริหารงาน และผลการดำเนินงานขององค์กร นอกจากนี้ไม่มีความแตกต่างกันในด้านการวางแผน ควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงาน นั้นมาจากการดำเนินงานขององค์กรทุกองค์กรจำเป็นต้องมีการวางแผน ควบคุม และประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับ Hiransalee (2023) ที่ศึกษาบริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมที่เป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมภาคใต้ แล้วพบว่า การวางแผน การสั่งการ และการตัดสินใจ เป็นการนำเอาข้อมูลในอดีตและปัจจุบันของกิจการมาใช้ประกอบการวางแผนและจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้ได้ผลสูงสุดแก่ธุรกิจ รวมถึงการนำมาใช้มอบหมายหน้าที่ให้สอดคล้องกับแผนงาน และช่วยประเมินทางเลือกที่ดี เพื่อนำไปสู่การได้เปรียบทางการแข่งขัน **ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐาน ที่ H<sub>1</sub> และ H<sub>2</sub>**

กลยุทธ์ในการตัดสินใจ (Strategic Decision Making) พบว่า มีความแตกต่างระหว่างกลุ่ม (t-test = -4.332, p-value = .000) เนื่องจากกิจการที่มีลักษณะองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) จะเป็นกิจการที่มีลักษณะการใช้กลยุทธ์เชิงรุก ที่เป็นการแสวงหาโอกาสใหม่ ๆ อยู่เสมอ ซึ่งจะใช้กลยุทธ์การตัดสินใจน้อยกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms) ซึ่งจะมีแนวโน้มที่จะปกป้อง ป้องกันงานของตนเอง โดยจะมุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพ โดยเริ่มจากสภาพแวดล้อมและเป้าหมายในอนาคตที่สำคัญมากกว่าจึงทำให้มีการใช้กลยุทธ์ในการตัดสินใจที่มาก ซึ่งความสามารถในการใช้ความรู้ภายนอก (Potential Absorptive Capacity) จะมีผลกับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้เท่านั้น แต่ความสามารถในการใช้ความรู้ภายใน (Realized Absorptive Capacity) จะมีผลกับทั้งองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Limaj & Bernroider, 2019) และความสามารถเชิงกลยุทธ์ (Strategic Capability) จะมีผลกับการสร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้มากกว่าการสร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Wang, Wang, Ju, & Rui, 2022) สอดคล้องกับ Liu (2015) กล่าวว่า การใช้ข้อมูลต้นทุนตามข้อมูลเชิงกลยุทธ์ จะเริ่มต้นจากการประเมินประสิทธิภาพของผลลัพธ์ระยะสั้นอย่างสม่ำเสมอและทำการวัดผล เพื่อปรับปรุงผลลัพธ์ของกระบวนการปรับปรุงทำให้เกิดแนวทางแก้ไขที่ยั่งยืนและส่งเสริมการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ซึ่งการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ไม่ใช่กระบวนการชั่วคราว แต่เป็นการพิจารณาอย่างรอบด้าน ผ่านการหมุนเวียนและหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง **ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H<sub>3</sub>**

การบัญชีด้านคู่แข่ง (Competitor Accounting) พบว่า มีความแตกต่างระหว่างกลุ่ม (t-test = 3.386, p-value = .001) ซึ่งมีการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) มากกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms) เนื่องจากต้องมีการศึกษาคู่แข่งสำหรับการวางแผนการลงทุน เพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ หรือตลาดใหม่ ๆ ซึ่ง Heinen and Hoffjan (2005) พบว่า การบัญชีด้านคู่แข่งมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมการลงทุนของบริษัท การกำหนดปริมาณการผลิต และนโยบายการกำหนดราคา ซึ่งส่งผลให้ผลกำไรขององค์กรดีขึ้น นอกจากนี้ Alsoboa and Alalaya (2015) พบว่า การบัญชีด้านคู่แข่งด้านการตรวจสอบตำแหน่งของคู่แข่ง (Competitor Position Monitoring) และการประเมินประสิทธิภาพ

ของคู่แข่ง (Competitor Performance Appraisal) มีอิทธิพลต่อการได้เปรียบในการแข่งขัน ในด้านผลิตภัณฑ์ และด้านลูกค้า ซึ่งช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายในตลาดและสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูง ดังนั้นองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จึงมีความต้องการที่จะติดตามการพัฒนาของคู่แข่ง เพื่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันในการพัฒนาผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง **ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H<sub>4</sub>**

การบัญชีด้านลูกค้า (Customers Accounting) พบว่า มีความแตกต่างระหว่างกลุ่ม (t-test = -5.202, p-value = .000) ซึ่งมีการใช้การบัญชีด้านลูกค้าในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Exploitative Innovation Firms) มากกว่า องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Exploratory Innovation Firms) เนื่องจากองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะมีลูกค้าดั้งเดิมขององค์กรอยู่แล้ว ทำให้องค์กรเข้าใจถึงความต้องการของลูกค้า และให้ความสำคัญกับการปรับตัวเพื่อสนองความต้องการของลูกค้า และการกำหนดลักษณะลูกค้า โดยการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้ามีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสัมพันธ์กับลูกค้า (Anucha Thapayom, 2019) และการให้ความสำคัญกับลูกค้ามีความสำคัญมากกว่าการให้ความสำคัญทางเทคโนโลยีในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ แต่การให้ความสำคัญกับลูกค้ามีความสำคัญเท่า ๆ กับการให้ความสำคัญทางเทคโนโลยีในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ (Hortinha, Lages, and Lages, 2011) ซึ่งการมีส่วนร่วมของลูกค้าในกระบวนการสร้างสรรค์นวัตกรรมสำหรับบริการใหม่ ๆ ช่วยเพิ่มความเข้าใจในความต้องการของลูกค้า ซึ่งบริษัทที่เน้นความต้องการของลูกค้า ทำให้ลูกค้ายินดีที่จะจ่ายเงิน เพื่อซื้อบริการนี้เพราะเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับพวกเขาและพวกเขาจะซื้อซ้ำมากขึ้น (Kitsios & Kamariotou, 2021) **ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H<sub>5</sub>**

การวิเคราะห์การถดถอยระหว่างการใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับผลการดำเนินงาน โดยผลการทดสอบในโมเดลที่ 2 ซึ่งมีค่า F-value อยู่ที่ 94.279 และค่า Adjust R<sup>2</sup> เท่ากับร้อยละ 77.2 ซึ่งถือว่า สมการใช้ได้ดีและสามารถอธิบายการผันแปรของตัวแปรตามได้ถึงร้อยละ 77.2 ซึ่งผลการวิเคราะห์พบว่า การบริหารต้นทุน ( $\beta = .152$ , Sig = .006) การบัญชีด้านคู่แข่ง ( $\beta = .672$ , Sig = .000) การบัญชีด้านลูกค้า ( $\beta = .275$ , Sig = .000) มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ และโมเดลที่ 4 ได้เพิ่มตัวแปรปฏิสัมพันธ์เข้าไปในสมการถดถอย พบว่า ค่า F-value อยู่ที่ 51.177 ค่า Adjust R<sup>2</sup> เท่ากับร้อยละ 78.2 และ F test for Increment in R<sup>2</sup> อยู่ที่ 2.858 ซึ่งถือว่า สมการที่เพิ่มตัวแปรปฏิสัมพันธ์นั้นใช้ได้ดีและสามารถอธิบายการผันแปรของตัวแปรตามได้ถึงร้อยละ 78.2 โดยมีความสามารถในการอธิบายเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ และผลการวิเคราะห์พบว่า การบัญชีด้านคู่แข่ง ( $\beta = 1.014$ , Sig = .000) ยังคงมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานเช่นเดิม นอกจากนี้ ตัวแปรหุ่น ( $\beta = .955$ , Sig = .007) และตัวแปรปฏิสัมพันธ์ของ การบัญชีด้านคู่แข่ง กับตัวแปรหุ่น ( $\beta = -1.213$ , Sig = .016) มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ จึงสรุปได้ว่า ลักษณะขององค์กรที่สร้างนวัตกรรมเป็นตัวแปรกำกับชนิดกึ่งหนึ่ง (Quasi Moderator) กล่าวคือ การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์กับผลการดำเนินงานพบว่า องค์กรที่มีการสร้างนวัตกรรมไม่ว่าจะด้วยการแสวงหาความรู้หรือการใช้การบัญชีด้านคู่แข่ง การบัญชีด้านคู่แข่ง และการบัญชีด้านลูกค้ามีผลทางบวกต่อผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ โดยการบัญชีด้านคู่แข่งมีผลต่อผลการดำเนินงานในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ น้อยกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ เนื่องจากการบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นแนวทางการจัดการบัญชีที่ใช้ข้อมูลและสารสนเทศในเชิงกลยุทธ์ที่เกี่ยวข้องกับหลายด้าน เช่น ด้านการดำเนินงาน ด้านโครงสร้างต้นทุนของคู่แข่ง ซึ่งจะช่วยพัฒนาทำให้องค์กรมีกลยุทธ์ที่เหนือกว่าคู่แข่งและช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Kornchai Phornlaphatrachakorn,

2019) และการบัญชีบริหารนั้นส่วนหนึ่งเป็นการใช้ความรู้ภายใน (Realized Absorptive Capacity) ซึ่งมีผลกับทั้งองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ (Limaj & Bernroider, 2019) Kornchai Phornlaphatrachakorn (2017a) พบว่า การประเมินต้นทุนคู่แข่งและการประเมินผลการดำเนินงานคู่แข่งมีผลกระทบต่อศักยภาพทางการตลาดและความได้เปรียบทางการแข่งขัน และการติดตามตำแหน่งทางการแข่งขันมีอิทธิพลสำคัญต่อศักยภาพทางการตลาด ประสิทธิภาพทางการตลาด และผลการดำเนินงานทางการตลาด ซึ่งแตกต่างจาก Patida Limchaicharoen (2017) ที่พบว่า บริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์เชิงรุกจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์มากกว่าบริษัทที่ใช้รูปแบบกลยุทธ์ปกป้อง และ Ribeiro and Robalo (2015) พบว่า องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ ให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลผลการดำเนินงานในทุกระดับ ซึ่งรวมถึงการกำหนดราคาโอนต่าง ๆ และให้ความสำคัญกับระบบ Key Performance Indicator (KPI) ที่จะช่วยในการติดตามผลของกลยุทธ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดเป้าหมาย ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐาน ที่ H<sub>6</sub>

### ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย

ผลการศึกษานี้เป็นการแสดงให้เห็นว่า องค์กรในกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve มีแนวทางในการสร้างนวัตกรรมที่แตกต่างกัน ซึ่งในการสร้างนวัตกรรมที่แตกต่างกันนั้นจะมีการเลือกใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ขององค์กรที่แตกต่างกัน โดยที่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะนิยมใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ในด้านกลยุทธ์ในการตัดสินใจ และการบัญชีด้านลูกค้าสูงกว่าองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ แต่องค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้จะนิยมใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ในการบัญชีด้านคู่แข่งสูงกว่า อย่างไรก็ตามพบว่า การใช้การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ ในด้านการบัญชีต้นทุน การบัญชีด้านคู่แข่ง และการบัญชีด้านคู่นั้นมีผลต่อผลการดำเนินงาน และการใช้การบัญชีด้านคู่แข่งในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้จะมีผลต่อการดำเนินงานน้อยกว่าในองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้ ดังนั้นผู้บริหารหรือนักบัญชีบริหารจึงควรเลือกเครื่องมือและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีบริหารให้เหมาะสมกับแนวทางการสร้างนวัตกรรมขององค์กร นอกจากนี้องค์กรที่สร้างนวัตกรรมควรให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุน การบัญชีด้านคู่แข่ง และการบัญชีด้านลูกค้า เพราะเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้องค์กรมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่สูงขึ้น

### ข้อจำกัดงานวิจัย

การศึกษานี้ใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม New S-Curve ซึ่งประกอบด้วย 4 อุตสาหกรรม โดยทำการวิเคราะห์จากข้อมูลที่ได้รับการตอบกลับจำนวน 400 บริษัท แล้วทำการศึกษาเฉพาะองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ ซึ่งกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยนี้จึงไม่อาจกล่าวได้ว่าเป็นตัวแทนที่ดีของกลุ่มประชากรจึงมีข้อจำกัดในการนำผลการวิจัยไปอธิบายกับองค์กรที่สร้างนวัตกรรมรูปแบบต่าง ๆ โดยทั่วไป อีกทั้งผู้ให้ข้อมูลทั้งหมดมีหน้าที่และความรับผิดชอบแตกต่างกันถึงแม้ว่าจะมีการทำงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี แต่มีใช้นักบัญชีบริหารทั้งหมดดังนั้นจึงเป็นมุมมองของนักบัญชีในองค์กร ซึ่งมีได้เจาะจงว่า เป็นนักบัญชีบริหาร นอกจากนี้ การศึกษาได้ศึกษาเฉพาะองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการใช้องค์ความรู้ ไม่ได้มีการศึกษาการใช้บัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์ในองค์กรที่ไม่มีนวัตกรรมและองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการ

แสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ (Ambidextrous Firms) ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันในการใช้การบัญชีบริหาร สำหรับ การศึกษาครั้งต่อไป ควรทำการศึกษาเชิงลึกในแต่ละกลุ่มของบัญชีบริหาร ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันในการใช้ตามบริบท ขององค์กรที่สร้างนวัตกรรม รวมถึงการศึกษาเพิ่มเติมองค์กรที่สร้างนวัตกรรมด้วยการแสวงหาความรู้และใช้องค์ความรู้ (Ambidextrous Firms) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ของงานวิจัยได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

## REFERENCES

- Abernethy, M. A. & Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, 41(3), 217–240.
- Alsoboa, S. S., & Alalaya, M. M. (2015). Practices of competitor accounting and its influence on the competitive advantages: An empirical study in Jordanian manufacturing companies. *Global Journal of Management and Business Research*, 15(3), 12–23.
- Anucha Thapayom. (2019). Customer accounting and competitor accounting as a strategic approach for goal achievement: evidence from auto parts manufacturing companies in Thailand. *Modern Management Journal*, 17(1), 13–27. Retrieved from <https://so04.tci-thaijo.org/index.php/stou-sms-pr/article/view/171346>
- Arzubiaga, U., Maseda, A., & Iturralde, T. (2019). Exploratory and exploitative innovation in family businesses: the moderating role of the family firm image and family involvement in top management. *Review of managerial science*, 13, 1–31.
- Auzair, S. M., Amiruddin, R., Majid, A. A., & Maelah, R. (2013). Linking business strategy to management accounting: a study in Malaysian Service Organizations. *Jurnal Pengurusan*, 37, 45–52.
- Bauer, M., & Leker, J. (2013). Exploration and exploitation in product and process innovation in the chemical industry. *R&D Management*, 43(3), 196–212.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30.
- Bouwens, J., & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7–8), 836–863.
- Champanil, V., & Saraphat, S. (2023). Environmental uncertainty on strategic management accounting applications. *Journal of Roi Kaensarn Academi*, 8(3), 476–487.
- Department of Industrial Work. (2020). *Factory list in 2020 [CD]*. Bangkok: Department of Industrial Work.
- Eisenhardt, K. M., & Martin, J. A. (2000). Dynamic capabilities: what are they?. *Strategic management journal*, 21(10–11), 1105–1121.

- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99–126.
- Grabner, I., Posch, A., & Wabnegg, M. (2018). Materializing innovation capability: A management control perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 163–185.
- Grawe, S. J., Chen, H., & Daugherty, P. J. (2009). The relationship between strategic orientation, service innovation, and performance. *International journal of physical distribution & logistics management*, 39(4), 282–300.
- Guisado-González, M., González-Blanco, J. and Coca-Pérez, J.L. (2017). Analyzing the relationship between exploration, exploitation and organizational innovation. *Journal of Knowledge Management*, 21(5), 1142–1162. DOI: <https://doi.org/10.1108/JKM-01-2017-0039>
- Gupta, A. K., Smith, K. G., & Shalley, C. E. (2006). The interplay between exploration and exploitation. *Academy of management journal*, 49(4), 693–706.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. & Tatham, R.L. (2006). *Multivariate Data Analysis (6th ed.)*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Hartmann, F. G. (2005). The impact of departmental interdependencies and management accounting system use on subunit performance: a comment. *European Accounting Review*, 14(2), 329–334.
- Heinen, C., & Hoffjan, A. (2005). The strategic relevance of competitor cost assessment-An empirical study of competitor accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1), 17.
- Hesford, J. W. (2008). An empirical investigation of accounting information use in competitive intelligence. *Journal of Competitive Intelligence and Management*, 4(3), 17–49.
- Hiransalee, P. (2023). The influence of applying strategic managerial accounting on performance from the balanced scorecard perspectives: A case study of industrial group companies that are members of the federation of Thai industries, Southern region. *Journal of management science Udon Thani Rajabhat University*, 5(2), 83–97. Retrieved from <https://so08.tci-thaijo.org/index.php/MSJournal/article/view/1883>
- Hortinha, P., Lages, C., & Lages, L. F. (2011). The trade-off between customer and technology orientations: impact on innovation capabilities and export performance. *Journal of International Marketing*, 19(3), 36–58.
- Hou, B., Hong, J., & Zhu, R. (2019). Exploration/exploitation innovation and firm performance: the mediation of entrepreneurial orientation and moderation of competitive intensity. *Journal of Asia business studies*, 13(4), 489–506.



- Hu, H., Chen, L., Zhou, Y., Liu, Y. & Qu, Q. (2023). Unpacking the effects of organizational slack on exploitative and exploratory innovation: a study of knowledge-intensive firms. *Innovation*, 25(1), 57–79. Retrieved from DOI:10.1080/14479338.2021.1989307.
- Jansen, J. J., Van Den Bosch, F. A., & Volberda, H. W. (2006). Exploratory innovation, exploitative innovation, and performance: Effects of organizational antecedents and environmental moderators. *Management science*, 52(11), 1661–1674.
- Kedchada Thongpracha & Witchulada Vetchagool. (2022). A review of strategic management accounting techniques in Thailand. *KKU Research Journal (Graduate Studies) Humanities and Social Sciences*, 10(2), 15–32. Retrieved from <https://so04.tci-thaijo.org/index.php/gskkuhs/article/view/253672>
- Kim, D. Y., Kumar, V., & Kumar, U. (2012). Relationship between quality management practices and innovation. *Journal of operations management*, 30(4), 295–315.
- Kitsios, F., & Kamariotou, M. (2021). Service innovation process digitization: Areas for exploitation and exploration. *Journal of Hospitality and Tourism Technology*, 12(1), 4–18.
- Knight, E., & Harvey, W. (2015). Managing exploration and exploitation paradoxes in creative organisations. In Knight, E., & Harvey, W. (2015). *Management Decision*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2498891>
- Kollmann, T., & Stöckmann, C. (2014). Filling the entrepreneurial orientation–performance gap: The mediating effects of exploratory and exploitative innovations. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 38(5), 1001–1026.
- Kornchai Phornlaphatrachakorn. (2017a). Competitor accounting and marketing performance: An empirical investigation of electronics and electrical appliance businesses in Thailand. *University of the Thai Chamber of Commerce Journal Humanities and Social Sciences*, 37(4), 35–55.
- Kornchai Phornlaphatrachakorn. (2017b). Target costing and firm profitability: empirical evidence from auto parts businesses in Thailand. *Nida Business Journal*, 21, 18–44.
- Kornchai Phornlaphatrachakorn. (2019). Effects of transformational leadership, organisational learning and technological innovation on strategic management accounting in thailand’s financial institutions. *Asian Journal of Business and Accounting*, 12(1), 165–188.
- Le, P. B., & Le, H. M. (2023). Stimulating exploitative and exploratory innovation through transformational leadership and knowledge management capability: the moderating role of competitive intensity. *Leadership & Organization Development Journal*, Retrieved from <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/LODJ-02-2023-0071/full/html>
- Li, Y., Zhou, N., & Si, Y. (2010). Exploratory innovation, exploitative innovation, and performance: Influence of business strategies and environment. *Nankai Business Review International*, 1(3), 297–316.

- Limaj, E., & Bernroider, E. W. (2019). The roles of absorptive capacity and cultural balance for exploratory and exploitative innovation in SMEs. *Journal of business research, 94*, 137–153.
- Liu, Q. (2015). Research on strategic cost management in modern enterprises. *Management & Engineering, (21)*, 32–35.
- Maccarrone, P. (1998). Activity based management and the product development process. *European Journal of Innovation Management, 1(3)*, 148–156.
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics, 51*, 221–244.
- March, J. G. (1991). Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization science, 2(1)*, 71–87.
- Menguc, B., & Auh, S. (2008). The asymmetric moderating role of market orientation on the ambidexterity–firm performance relationship for prospectors and defenders. *Industrial Marketing Management, 37(4)*, 455–470.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson education.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review, 3(3)*, 546–562.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory (3rd ed.)*. New York: McGraw-Hill.
- Okoye, E. I., & Akenbor, C. (2011). Competitor accounting and corporate profitability of manufacturing firms in Nigeria. *ESUT Journal of Management Sciences, 6(1)*, Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2157393>.
- Palawee Puttikunsakon, Nuttavong Poonpool, & Suwan Wangcharoendate. (2022). The effects of MAI usage on value-based risk management and value creation: An empirical investigation of electrical and electronics in Thailand. *Journal of Social Science and Buddhist Anthropology, 7(3)*, 454–471.
- Panaros Malakul Na Ayudhya. (2007). Strategic management. *Khon Kaen University Quality Assurance Journal, 8(1)*, 1–12.
- Pasch, T. (2019). Strategy and innovation: the mediating role of management accountants and management accounting systems' use. *Journal of Management Control, 30(2)*, 213–246.
- Patida Limchaicharoen. (2017). Relationship between factors affected the strategic management accounting usage for success of organizational empirical investigation of food and beverages corporation in Thailand. *RMUTT Global Business and Economics Review, 12(1)*, 61–74. Retrieved from <https://so03.tci-thaijo.org/index.php/RMUTT-Gber/article/view/241936>
- Phaprukbaramee Ussahawanitchakit. (2017). Quality costing and marketing performance: empirical evidence from ISO9000 business in Thailand. *Journal of Graduate School of Commerce Burapha Review, 12(1)*, 145–157.

- Phaprukbaramee Ussahawanitchakit. (2018). Strategic Costing and Business Growth: Evidence from Beverage Businesses in Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 14(42), 52–68.
- Pimpaporn Puengboonpanich. (2017). The arrangement trend of managerial accounting research. *Journal of MCU Social Science Review*, 6(4), 72–86.
- Piyada Daowadueng, Hoozée, S., Jorissen, A., & Maussen, S. (2023). Do costing system design choices mediate the link between strategic orientation and cost information usage for decision making and control?. *Management Accounting Research*. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.mar.2023.100854>
- Porter, M. E. (2008). The five competitive forces that shape strategy. *Harvard Business Review*, 86(1), 78.
- Ribeiro, J., & Robalo, R. (2015). Analysing the construction of management accountants business partner role. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 17, 9–40.
- Siriphet Sundaravibhata. (2019). The causal factors affecting to strategic management accounting of management accountant in stock exchange of Thailand in driving firm. *The Journal of Pacific Institute of Management Science (Humanities and Social Science)*, 5(1), 83–105.
- Stillitano, T., De Luca, A. I., Falcone, G., Spada, E., Gulisano, G., & Strano, A. (2016). Economic profitability assessment of Mediterranean olive growing systems. *Bulgarian Journal of Agricultural Science*, 22(4), 517–526.
- Thosaporn Sirisumphand. (2000). *Performance Management*. Bangkok: Faculty of Political Science Chulalongkorn University.
- Tushman, M. L., & O'Reilly III, C. A. (1996). Ambidextrous organizations: Managing evolutionary and revolutionary change. *California management review*, 38(4), 8–29.
- Van de Vrande, V., De Jong, J. P., Vanhaverbeke, W., & De Rochemont, M. (2009). Open innovation in SMEs: Trends, motives and management challenges. *Technovation*, 29(6–7), 423–437.
- Wang, G., Wang, Y., Ju, X., & Rui, X. (2022). Effects of political networking capability and strategic capability on exploratory and exploitative innovation: evidence from traditional manufacturing firms in China. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 33(3), 618–642.
- Wang, Q., Liu, W., Yuan, X., Zheng, X., & Zuo, J. (2016). Future of lignite resources: a life cycle analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 23, 24796–24807.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An introduction analysis*. New York: Harper & Row

