

**อิทธิพลของวงจรชีวิตองค์กรต่อระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร
ระบบการควบคุมทางการบริหาร และผลการดำเนินงานของ
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**

**Influence of Organizational Life-Cycle on Management Accounting
Information System, Management Control System and Performance of
the Listed Companies in Thailand**

กนกเนตร เปรมปรี*

Kanoknate Prempre*

Received: March 19,2018, Revised: June 7,2018, Accepted : July 27 ,2018

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร รูปแบบระบบควบคุมทางการบริหาร และผลการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการปฏิบัติงานทางบริหาร และเพื่อตรวจสอบอิทธิพลของรูปแบบระบบควบคุมทางการบริหารและผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานขององค์กร ประชากรในการศึกษาคือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิโดยใช้แบบสอบถาม และเก็บข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานประจำปีของบริษัท สถิติที่ใช้เพื่อการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบด้วย การวิเคราะห์ความแปรปรวนพหุคูณ (MANOVA) และการวิเคราะห์ความถดถอย (Regression Analysis) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่าวงจรชีวิตขององค์กรที่ต่างกันจะมีผลการดำเนินงานขององค์กรแตกต่างกันด้วย รูปแบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีขอบเขตกว้าง (มีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินประกอบด้วย ข้อมูลอดีต ข้อมูลอนาคตที่คาดการณ์บนพื้นฐานของข้อมูลอดีต และข้อมูลอนาคตที่ทำขึ้นภายใต้การคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร) มีการนำเสนอข้อมูลตามระยะเวลาสม่ำเสมอและค่อนข้างถี่ ทันต่อเวลาให้การวิเคราะห์ข้อมูลร่วมด้วย รวมถึงการรายงานข้อมูลที่มีความเชื่อมโยงกันของหน่วยงานย่อยที่มีความเกี่ยวข้องและประสานงานกันไว้ในรายงานชุดเดียวกัน ส่งผลให้การปฏิบัติงานทางบริหารมีระดับความสำเร็จสูงขึ้นด้วย นอกจากนี้พบว่าผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่สูงขึ้นส่งผลให้ผลการดำเนินงานขององค์กรสูงขึ้นด้วย

คำสำคัญ : วงจรชีวิตองค์กร รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร รูปแบบระบบควบคุมทางการบริหาร
ผลการปฏิบัติงานทางบริหาร ผลการดำเนินงานขององค์กร

*ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

*Assistant Professor, Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Rattanakosin

Abstract

The objectives of this research are investigating the effect of organizational life-cycle on management accounting information system design, management control system design and firm performance. In addition, the research objectives include studying the relationship between management accounting information system design and management performance, the influence of management control system design and management performance on firm performance. Populations are the listed companies in Thailand. A mail survey was used to collect the data. Additionally, firm's annual report was used to gather the secondary data. Statistics were employed for data analysis including multiple analysis of variance (MANOVA) and regression analysis. The results show that the different organizational life-cycle stages cause the different firm performance. Moreover, this research found that management accounting information system design in terms of broad scope (there are presentation of financial information and non-financial information including historical information, future information based on historical and expectation of changing in external situation), providing information timely and frequently, analyzed and integrated information of the related departments into single report result in the higher success of management performance. In addition, higher management performance leads to higher firm performance.

Keywords: Organizational Life-Cycle, Management Accounting System Design, Management Control System Design, Management Performance, Firm Performance

1. บทนำ

ความเติบโตและก้าวหน้าของการดำเนินธุรกิจ รวมถึงการแข่งขันทางธุรกิจที่เพิ่มขึ้นทำให้องค์กรธุรกิจจำนวนมากพยายามสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและขยายการดำเนินกิจการไปสู่ระดับโลกมากขึ้น ส่งผลให้ความซับซ้อนในการบริหารองค์กรเพิ่มขึ้น และการตัดสินใจทางการบริหารที่ต้องขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ถูกต้อง รวดเร็ว สมบูรณ์ ชัดเจน ตรงตามความต้องการ ประกอบกับการปฏิวัติทางเทคโนโลยีที่ไม่หยุดนิ่ง การพัฒนาเทคโนโลยีเพื่อการสื่อสาร การเชื่อมโยงข้อมูลภายในและภายนอกองค์กร เช่น การสื่อสารข้อมูลระหว่างองค์กรกับผู้จัดหาสินค้าหรือวัตถุดิบและลูกค้าที่มากขึ้น จากปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมา องค์กรจึงควรมีระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารที่เหมาะสมเพื่อใช้สนับสนุนการดำเนินงานด้านการวางแผน การกำหนดนโยบาย กลยุทธ์และการควบคุมภายใน ซึ่งจะช่วยให้คุณภาพของการดำเนินงานและการตัดสินใจของผู้บริหารที่สามารถทำได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้องและมีประสิทธิภาพ รวมถึงสามารถรักษาสัมพันธภาพทางธุรกิจกับคู่ค้าได้ในระยะยาว ส่งผลให้การดำเนินงานประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย

ระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารเป็นเทคโนโลยีที่องค์กรนำมาใช้ประมวลผลข้อมูล โดยระบบจะผลิตสารสนเทศสำหรับผู้บริหารเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจทางธุรกิจและองค์กรคาดหวังว่าระบบสารสนเทศจะช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจได้ดีขึ้นในสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เช่น ระบบ Enterprise Resource Planning (ERP) เป็นระบบที่ทำให้การบริหารงานทำได้ง่ายขึ้นและผู้บริหารสามารถเข้าถึงข้อมูลการดำเนินงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจและควบคุมได้รวดเร็วมากยิ่งขึ้น (Kallunki et al., 2011) สำหรับระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารเป็น

ระบบที่ให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารสำหรับการวางแผนและควบคุมเพื่อให้องค์กรสามารถประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ (Choe, 2004; Sharma et al., 2006; Tillema, 2005) ในขณะเดียวกันระบบการควบคุมทางการบริหารที่มีอย่างเพียงพอจะช่วยให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด (Van der Stede, 2003) นอกจากนี้ระบบการควบคุมทางการบริหารยังช่วยให้การตัดสินใจของผู้บริหารและการปฏิบัติงานของพนักงานเป็นไปในแนวทางที่ดีที่สุดและเกิดประโยชน์สูงสุดซึ่งส่งผลให้ความสามารถในการทำกำไรขององค์กรเพิ่มขึ้น (Chow et al., 1999) ดังนั้นระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการบริหารที่เหมาะสมและเพียงพอจะนำไปสู่การตัดสินใจทางบริหารที่มีคุณภาพและจะส่งผลต่อผลการดำเนินงานที่ดียิ่งขึ้น (Gerdin, 2005) อย่างไรก็ตามในการดำเนินธุรกิจองค์กรต้องเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่ซับซ้อนและแตกต่างกันในแต่ละชั้นของวงจรชีวิต ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการบริหารจึงควรมีความสอดคล้องและรองรับกับการเปลี่ยนแปลงในแต่ละชั้นของวงจรชีวิตทางธุรกิจด้วย (Moore and Yuen, 2001; Silvola, 2008)

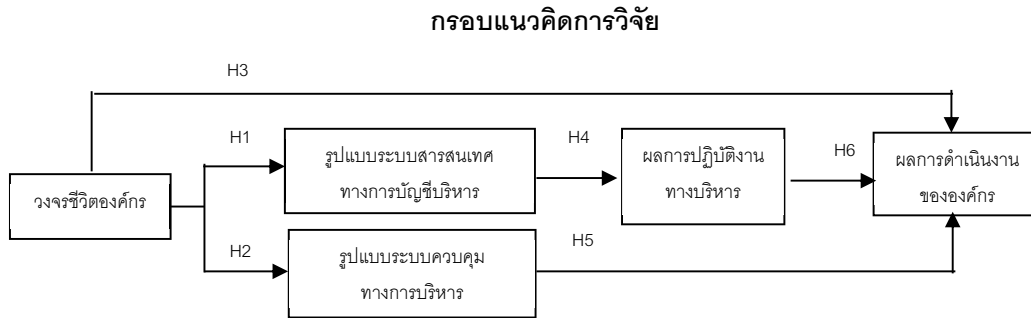
ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการบริหารเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการปฏิบัติงานทางบริหาร โดยเฉพาะการวางแผนและตัดสินใจทางธุรกิจทั้งในระยะสั้นและระยะยาว และมีความเป็นไปได้ว่าจะส่งผลกระทบต่อเนื่องไปยังผลการดำเนินงานขององค์กร ทั้งนี้ งานวิจัยทางการบัญชีบริหารในอดีตที่ศึกษาผลกระทบของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการบริหารควบคู่กันไปยังมีค่อนข้างจำกัด แต่เป็นการศึกษาอิทธิพลของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อการใช้ระบบบัญชีบริหารหรือการควบคุมทางการบริหารอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น การศึกษาผลกระทบของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม (Kallunki and Silvola, 2008) หรือการศึกษาผลกระทบของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อการใช้ระบบควบคุมทางการบริหาร (Silvola, 2008) เช่นเดียวกับการศึกษาอิทธิพลของรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีต่อผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่ยังมีค่อนข้างน้อย เช่น การศึกษาของ Chong and Eggleton (2003) และ Etemadi et al. (2009) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ข้อมูลทางการบัญชีบริหารกับผลการปฏิบัติงานทางบริหาร ในขณะที่งานวิจัยในอดีตอีกส่วนหนึ่งเป็นการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานทางการบัญชี (กนกวรรณ การุณวิบูลย์ และคณะ, 2560) และการบูรณาการระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการบริหารเชิงกลยุทธ์ (ณัฐนิชา ฉัตรสุวรรณ และคณะ, 2560) จึงเป็นแรงจูงใจในการศึกษาครั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร รูปแบบระบบควบคุมทางการบริหารและผลการดำเนินงานขององค์กร และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการปฏิบัติงานทางบริหาร รวมถึงตรวจสอบผลกระทบของรูปแบบระบบควบคุมทางการบริหารและผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงานขององค์กร

2. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมติฐานในการวิจัย

2.1 ทฤษฎีสถานการณ์ (Contingency Theory)

แนวคิด Contingency Theory กล่าวว่า ผลการดำเนินงานขององค์กรขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและสอดคล้องกันของปัจจัยสถานการณ์กับโครงสร้าง กลยุทธ์และระบบภายในองค์กร โดยปัจจัยสถานการณ์ คือ สภาพแวดล้อมภายในและสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร และเพื่อการบริหารที่มีประสิทธิภาพ ผู้บริหารจำเป็นต้องสามารถปรับการบริหารให้สอดคล้องกับปัจจัยสถานการณ์ (Fredericks, 2005; Gong and Tse, 2009; Parker & Case, 1993; Yarbrought et al., 2011)

งานวิจัยนี้นำแนวคิด Contingency Theory มาใช้ในการกำหนดกรอบแนวคิดและอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างวงจรชีวิตองค์กรซึ่งเป็นปัจจัยสถานการณ์กับรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการบริหารซึ่งเป็นระบบภายในองค์กร โดย Contingency Theory นำมาอธิบายกรอบแนวคิดได้ว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการบริหารจะขึ้นอยู่กับวงจรชีวิตองค์กร และความเหมาะสมสอดคล้องกันของระบบทั้งสองกับวงจรชีวิตองค์กรจะส่งผลต่อผลการดำเนินงานขององค์กร ภาพกรอบแนวคิดการวิจัยแสดงดังต่อไปนี้



2.2 วงจรชีวิตองค์กร

วงจรชีวิตองค์กรประกอบด้วย 5 ขั้น คือ 1) ขั้นเริ่มต้น (Birth) 2) ขั้นเติบโต (Growth) 3) ขั้นอิ่มตัว (Maturity) 4) ขั้นฟื้นฟู (Revival) และ 5) ขั้นถดถอย (Decline) (Miller and Friesen, 1984) คุณลักษณะขององค์กรจะเปลี่ยนแปลงไปในแต่ละขั้นของวงจรชีวิต กล่าวคือ 1) องค์กรในขั้นเริ่มต้นมีอายุการดำเนินงานต่ำกว่า 10 ปี บริหารงานโดยผู้เป็นเจ้าของ โครงสร้างองค์กรแบบไม่เป็นทางการ 2) องค์กรในขั้นเติบโตมียอดขายที่เติบโตอย่างรวดเร็ว อัตราการเติบโตของยอดขายสูงกว่า 15% ใช้กระบวนการ กฎเกณฑ์การทำงานอย่างเป็นทางการ โครงสร้างการบริหารเป็นแบบรวมศูนย์อำนาจ 3) องค์กรในขั้นอิ่มตัว มียอดขายคงที่ นวัตกรรมลดลง โครงสร้างองค์กรแบบเป็นทางการและรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจ 4) องค์กรในขั้นฟื้นฟู โครงสร้างองค์กรแบ่งเป็นแผนกเพื่อรองรับกับตลาดที่ซับซ้อนและหลากหลาย และอัตราการเติบโตของยอดขายสูงขึ้นมากกว่า 15% 5) องค์กรในขั้นถดถอย ความสามารถในการทำกำไรจะลดลงเนื่องจากการขาดนวัตกรรมและการแข่งขันที่รุนแรง และใช้ระบบการบริหารงานเป็นแบบไม่เป็นทางการ (Kallunki and Silvola, 2008; Miller and Friensen, 1983; Silvola, 2008)

2.3 วงจรชีวิตองค์กรและรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร

ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร หมายถึงระบบฐานข้อมูลที่เป็นทางการ ระบบจะผลิตข้อมูลทางการบัญชีบริหารสำหรับนำไปใช้สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร (Choe, 2004; Gerdin, 2005; Sharma et al., 2006; Tillema, 2005) จำแนกเป็น 4 มิติ คือ 1) มิติขอบเขต จำแนกได้ 3 ระดับ คือ ขอบเขตแคบ ปานกลาง และขอบเขตกว้าง ข้อมูลในแต่ละระดับมีคุณลักษณะ คือ ขอบเขตแคบให้ข้อมูลทางการเงินของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในอดีตและข้อมูลอนาคตที่คาดการณ์บนพื้นฐานของข้อมูลอดีต ขอบเขตปานกลางจะให้ข้อมูลเช่นเดียวกับขอบเขตแคบและให้ข้อมูลอนาคตที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติม และขอบเขตกว้างให้ข้อมูลที่เพิ่มเติมขึ้นจากข้อมูลขอบเขตปานกลาง คือ ข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงินที่ทำขึ้นภายใต้การคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอก 2) มิติด้านเวลา หมายถึงความถี่ ความรวดเร็วของข้อมูลที่รายงานหรือความล่าช้าในการได้รับข้อมูล 3) มิติด้านความเบ็ดเสร็จ หมายถึงข้อมูลที่รายงานตามระยะเวลา ตามแผนงาน รวมถึงให้การวิเคราะห์ข้อมูลร่วมด้วย 4) มิติด้านการบูรณาการ หมายถึงการรายงานข้อมูลที่มีความเชื่อมโยงกันของหน่วยงานย่อยที่มีความเกี่ยวข้อง

และประสานงานกันไว้ในรายงานชุดเดียวกัน (Moores and Yuen, 2001; Naranjo-Gil, 2009; Soobaroyen and Poorundersing, 2008; Tillema, 2005)

องค์กรในแต่ละช่วงของวงจรชีวิตจะมีความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกัน ดังที่ Moores and Yuen (2001) ศึกษาช่วงวงจรชีวิตที่แตกต่างกันจะมีความแตกต่างในเรื่องของคุณลักษณะของบัญชีบริหารหรือไม่ ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าช่วงวงจรชีวิตที่แตกต่างกัน มีการนำเสนอข้อมูลที่แตกต่างกัน โดยองค์กรในขั้นเติบโตมีการนำเสนอข้อมูลทางบัญชีบริหารในขอบเขตที่กว้าง มีการบูรณาการ มีความเบ็ดเสร็จและความทันต่อเวลาของข้อมูลทางการบัญชีบริหารมากกว่าองค์กรที่อยู่ในช่วงวงจรชีวิตอื่น ๆ และผลการศึกษาของ Miller and Friesen (1984) รายงานว่าองค์กรที่อยู่ในขั้นของวงจรชีวิตที่แตกต่างกัน ส่งผลให้ความซับซ้อนของระบบสารสนเทศแตกต่างกันด้วย จึงนำมาสู่สมมติฐานการวิจัยที่ 1 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1: รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร มีความแตกต่างกันในแต่ละขั้นของวงจรชีวิตองค์กร

2.4 วงจรชีวิตองค์กรและรูปแบบระบบการควบคุมทางการเงิน

ระบบควบคุมทางการเงินเป็นเครื่องมือในการบริหารที่นำมาใช้เพื่อควบคุมพฤติกรรมของสมาชิกในองค์กรให้เป็นไปในแนวทางที่ส่งเสริมให้เกิดความสำเร็จขององค์กร (Fisher 1995; Sharma et al., 2006; Williams and Triest, 2009) เช่นเดียวกับ Fisher (1995) ให้ความหมายของระบบการควบคุมทางการเงินว่าเป็นกระบวนการที่ผลักดันพฤติกรรมหรือการกระทำของพนักงานเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กร การควบคุมทางการเงินตาม Auzair and Langfield-Smith (2005) ประกอบด้วย 1) การควบคุมการปฏิบัติ/การควบคุมผลลัพธ์ การควบคุมการปฏิบัติเป็นการควบคุมโดยติดตามการปฏิบัติงานและการตัดสินใจของผู้ปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง ในขณะที่การควบคุมผลลัพธ์จะพิจารณาที่ผลสำเร็จตามเป้าหมายการปฏิบัติงาน 2) การควบคุมแบบเป็นทางการ/ไม่เป็นทางการ การควบคุมอย่างเป็นทางการเป็นการสื่อสารนโยบาย วิธีปฏิบัติและเป้าหมายเป็นลายลักษณ์อักษร ตรงข้ามกับการควบคุมอย่างไม่เป็นทางการ เป็นการสื่อสารที่ไม่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน 3) การควบคุมแบบเข้มงวด/การควบคุมแบบหลวม การควบคุมแบบเข้มงวดจะกำหนดเป้าหมายและวิธีปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน รวมถึงติดตามการปฏิบัติงานเป็นระยะที่มีความถี่ค่อนข้างมาก ในขณะที่การควบคุมแบบหลวมจะพิจารณาจากการบรรลุความสำเร็จตามมาตรฐาน 4) การควบคุมแบบจำกัดอำนาจ/การควบคุมแบบยืดหยุ่น การควบคุมแบบจำกัดอำนาจเป็นการควบคุมโดยจำกัดอำนาจการตัดสินใจหรือการปฏิบัติของผู้บริหารในการตอบสนองต่อเหตุการณ์ที่ใหม่ ตรงข้ามกับการควบคุมแบบยืดหยุ่นที่ผู้บริหารสามารถตัดสินใจเพื่อตอบสนองต่อเหตุการณ์ใหม่ และ 5) การควบคุมแบบมีปฏิสัมพันธ์/ไม่มีปฏิสัมพันธ์ การควบคุมแบบมีปฏิสัมพันธ์เป็นการควบคุมที่มีการติดต่อสื่อสารระหว่างบุคคลกับบุคคล ในขณะที่การควบคุมแบบไม่มีปฏิสัมพันธ์เป็นการควบคุมที่มีรูปแบบเดียวกันทั่วทั้งองค์กรโดยหลีกเลี่ยงการสื่อสารหรือความเกี่ยวข้องระหว่างบุคคล

ระบบการควบคุมทางการเงินจะมีการเปลี่ยนแปลงและแตกต่างกันเมื่อก้าวเข้าสู่วงจรชีวิตในแต่ละขั้น ในขั้นเริ่มต้นองค์กรมีขนาดเล็กและบริหารงานโดยผู้เป็นเจ้าของกิจการ จึงใช้การควบคุมทางการเงินอย่างไม่เป็นทางการ ขั้นเติบโตองค์กรมีความเป็นทางการมากขึ้น ระบบควบคุมทางการเงินจึงมุ่งเน้นไปที่การใช้มาตรฐานเป็นเครื่องมือควบคุม สำหรับขั้นอิ่มตัวองค์กรมียอดขายที่ลดลงจึงต้องเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานโดยมุ่งเน้นการควบคุมอย่างเข้มงวด ในขั้นของการฟื้นฟูเพื่อให้องค์กรกลับเข้าสู่ขั้นเติบโตอีกครั้ง จึงมีการควบคุมที่เข้มงวด

เช่นเดียวกับขั้นถัดไปขององค์กรมีความสามารถในการทำกำไรต่ำลง จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมอย่างเข้มงวดมากขึ้น และจากการศึกษาของ Silvola (2008) ที่ได้ทดสอบผลกระทบของวงจรชีวิตที่มีต่อระบบการควบคุมทางการเงินการบัญชี พบว่าการวางแผนมีความแตกต่างกันเมื่อองค์กรอยู่ในช่วงวงจรชีวิตที่แตกต่างกัน จึงนำมาสู่สมมติฐานการวิจัยที่ 2 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 2: รูปแบบระบบการควบคุมทางการเงินการบัญชี มีความแตกต่างกันในแต่ละขั้นของวงจรชีวิต

2.5 วงจรชีวิตองค์กรและผลการดำเนินงานขององค์กร

ผลการดำเนินงานขององค์กรสามารถวัดได้ใน 2 ลักษณะ คือ ผลการดำเนินงานทางการเงินและการตลาดและ ผลการดำเนินงานทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินเป็นการพิจารณาถึงปริมาณขายที่สูงขึ้น ความพึงพอใจของลูกค้าที่เพิ่มขึ้น ความจงรักภักดีต่อสินค้าของลูกค้าและการเติบโตของส่วนแบ่งทางการตลาด ในขณะที่ผลการดำเนินงานทางการเงินเกี่ยวข้องกับการวัดผลการดำเนินงานทางบัญชี เช่น กำไรจากการดำเนินงาน ผลตอบแทนจากการลงทุน และผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Morgan, 2012)

การดำเนินงานขององค์กรเมื่อเข้าสู่ช่วงวงจรชีวิตในแต่ละขั้น จะส่งผลต่อลักษณะขององค์กรที่ต่างกันไป เช่น กลยุทธ์ รูปแบบการตัดสินใจ และโครงสร้างองค์กร (Silvola, 2008) โดย Wang and Singh (2014) อธิบายถึงคุณลักษณะขององค์กร 5 ประการที่จะแตกต่างกันไปในแต่ละขั้นของวงจรชีวิต ประกอบด้วย อายุ ขนาด ความหลากหลายของสินค้า นวัตกรรม และผลการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นจึงคาดว่าวงจรชีวิตที่ต่างกันจะมีผลการดำเนินงานขององค์กรที่ต่างกัน จึงนำมาสู่สมมติฐานการวิจัยที่ 3 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 3: ผลการดำเนินงานขององค์กร มีความแตกต่างกันในแต่ละขั้นของวงจรชีวิต

2.6 รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชี

การปฏิบัติงานของผู้บริหารเกี่ยวข้องกับการอำนวยความสะดวกเพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรมุ่งไปสู่เป้าหมายเดียวกันและในการปฏิบัติงานของผู้บริหารจะต้องตัดสินใจอย่างเหมาะสมที่สุด ทั้งนี้ การตัดสินใจดังกล่าวควรอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารจึงเป็นปัจจัยที่สนับสนุนโดยผลิตข้อมูลเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริหารที่จะนำข้อมูลไปใช้ ผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชีที่มีประสิทธิภาพพิจารณาได้จากความสามารถทางการเงินการบัญชี จากงานวิจัยในอดีตประเมินผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชีใน 8 กิจกรรม คือ 1) การวางแผน 2) การตรวจสอบ 3) การประสานงาน 4) การประเมินผล 5) การอำนวยความสะดวก 6) การจัดคนเข้าทำงาน 7) การเจรจาต่อรอง และ 8) การเป็นตัวแทนองค์กร (Agbejule and Saarikoski, 2006; Etemadi et al., 2009; Tsui, 2001)

ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารเป็นข้อมูลทางบัญชีที่สำคัญในการตัดสินใจทางบริหาร งานวิจัยจำนวนหนึ่งได้ทดสอบผลกระทบของคุณลักษณะของระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีต่อผลการดำเนินงาน และพบว่าความสอดคล้องและเหมาะสมระหว่างคุณลักษณะของระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับปัจจัยแวดล้อมส่งผลให้ผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชีเพิ่มขึ้น (Chong and Eggleton, 2003; Sharma et al., 2006) จากผลการศึกษาของ Sharma et al. (2006) พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีขอบเขตกว้างส่งผลกระทบต่อเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชี เช่นเดียวกับ Etemadi et al. (2009) ที่พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานทางการเงินการบัญชี ในทางตรงกันข้าม Chong

and Eggleton (2003) พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในมิติขอบเขตข้อมูลแบบกว้างไม่มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงานทางการเงิน อย่างไรก็ตามในสถานการณ์ที่งานมีความไม่ชัดเจน (งานที่มีความไม่ชัดเจน เช่น ไม่มีกฎ นโยบาย มาตรฐานในการทำงานไว้ล่วงหน้า และผู้บริหารไม่มีความรู้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นจากงานที่ทำ) กลับพบว่าข้อมูลทางการเงินที่ขอบเขตแบบกว้างช่วยให้ผลการปฏิบัติงานทางการเงินเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้บริหารจะมีความต้องการข้อมูลมากขึ้นเพื่อใช้ในการตัดสินใจในสภาพแวดล้อมของงานที่มีความไม่ชัดเจน จากผลการศึกษาในอดีตดังกล่าว จึงนำมาสู่สมมติฐานที่ 4 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 4: รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานทางการเงิน

2.7 รูปแบบระบบควบคุมทางการเงินและการดำเนินงานขององค์กร

การดำเนินงานขององค์กรมีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ต้องการบรรลุ ปัจจัยที่สำคัญในการดำเนินงานขององค์กรประการหนึ่งคือบุคลากรที่มีส่วนร่วมในการดำเนินงาน และเพื่อให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ บุคลากรทั้งหมดภายในองค์กรควรมีพฤติกรรมปฏิบัติงานในแนวทางที่ส่งเสริมให้องค์กรประสบความสำเร็จ ดังนั้นเพื่อให้เกิดพฤติกรรมที่เป็นไปในแนวทางดังกล่าว องค์กรจึงนำระบบการควบคุมทางการเงินมาใช้ภายในองค์กร เช่น การควบคุมโดยการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน การติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ การให้รางวัลตอบแทนสำหรับการปฏิบัติงานที่บรรลุตามเป้าหมาย การส่งเสริมเป้าหมายของสมาชิกองค์กรให้สอดคล้องกับเป้าหมายองค์กร ดังนั้นการควบคุมย่อมส่งผลต่อการบรรลุตามเป้าหมายขององค์กรในท้ายที่สุด และจากการศึกษาในอดีตของ Duréndez et al. (2016) พบว่าระบบการควบคุมทางการเงินมีผลกระทบทางบวกต่อผลการดำเนินงานขององค์กร จึงนำมาสู่สมมติฐานที่ 5 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 5: รูปแบบระบบควบคุมทางการเงินมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานขององค์กร

2.8 ผลการปฏิบัติงานทางการเงินและการดำเนินงานขององค์กร

การปฏิบัติงานทางการเงินทำขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานโดยรวมขององค์กรบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดขึ้น ในทางตรงข้ามหากปราศจากการบริหารโดยเฉพาะการวางแผน การตรวจสอบ การประสานงานและการประเมินผลการปฏิบัติงาน ทำให้ขาดแนวทางการปฏิบัติงานและการประเมินความก้าวหน้าในการดำเนินงาน จึงยากต่อการที่จะประสบความสำเร็จได้ ดังนั้นผลการปฏิบัติงานทางการเงินที่ดีย่อมส่งผลต่อผลการดำเนินงานขององค์กรที่ดีด้วย และจากงานวิจัยในอดีตของ Mithas et al. (2011) พบว่าความสามารถในการบริหารงานด้านต่าง ๆ (ด้านการบริหารข้อมูล การบริหารกระบวนการ การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการบริหารลูกค้า) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร นอกจากนี้ Brito and Sauan (2016) ศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติงานทางการเงิน (ด้านการวางแผนการผลิต การบริหารคุณภาพ เทคนิคการบริหารการผลิต การบริหารการเงินและการบริหารทุนทรัพยากรมนุษย์) ที่มีต่อผลการดำเนินงานขององค์กร ผลการศึกษาพบว่าผลการปฏิบัติงานทางการเงินมีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร จึงนำมาสู่สมมติฐานที่ 6 ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 6: ผลการปฏิบัติงานทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร

3. วิธีดำเนินการวิจัย

3.1 ประชากร และการเก็บข้อมูล ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 456 บริษัท โดยใช้ฐานข้อมูลรายชื่อและที่อยู่ของประชากรจากเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) สืบค้นเมื่อวันที่ 21 ธันวาคม 2558 งานวิจัยนี้กำหนดประชากรเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากข้อมูลมีการกระจายในกลุ่มอุตสาหกรรมที่หลากหลายและเป็นบริษัทขนาดกลางถึงขนาดใหญ่ที่คาดว่าจะมีการใช้ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการเงินภายในองค์กรซึ่งเป็นตัวแปรหลักที่งานวิจัยนี้ต้องการศึกษา

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูลปฐมภูมิ คือแบบสอบถามที่พัฒนาขึ้นจากทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง และความหมายของตัวแปร รวมถึงนำมาจากงานวิจัยในอดีต (Auzair and Langfield-Smith, 2005; Etemadi et al., 2009; Naranjo-Gil, 2009; Tsui, 2001) นำมาปรับปรุงให้เหมาะสมกับบริบทของประชากรที่เป็นบริษัทในประเทศไทย และกำหนดผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้บริหารฝ่ายบัญชี เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร ระบบควบคุมทางการเงิน และผลการปฏิบัติงานทางบริหาร โดยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์จำนวน 456 ชุด ได้รับตอบกลับมาทั้งสิ้น 105 ชุด 1 ชุดไม่สมบูรณ์ เนื่องจากตอบคำถามไม่ครบทุกตอน รวมแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับและนำมาใช้ในการวิเคราะห์ได้ทั้งสิ้น 104 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 22.81 สำหรับข้อมูลผลการดำเนินงานขององค์กร ประกอบด้วยอัตราการเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยของรายได้รวม กำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และอัตราผลตอบแทนจากส่วนของถือหุ้น แต่ละรายการเก็บข้อมูล 3 ปี คือ ปี พ.ศ. 2558, 2557 และ 2556 โดยรวบรวมจากฐานข้อมูลของเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th)

3.2 การวัดค่าตัวแปร ตัวแปรที่ศึกษาในงานวิจัยนี้มี 5 ตัวแปร การวัดค่าตัวแปรแต่ละตัวอธิบายดังต่อไปนี้

3.2.1 วงจรชีวิตขององค์กร (Organization Life-Cycle: OLC) เป็นตัวแปรอิสระ (Independent variable) จำแนกออกเป็น 5 กลุ่ม ประกอบด้วย 1) กลุ่มที่ 1 ขึ้นเริ่มต้น พิจารณาจากอายุการดำเนินงานที่ต่ำกว่า 10 ปี 2) กลุ่มที่ 2 ขึ้นเติบโต พิจารณาจากการจัดแบ่งหน่วยงานตามลักษณะงาน และอัตราการเติบโตของรายได้สูงกว่า 15% 3) กลุ่มที่ 3 ขึ้นอิ่มตัว พิจารณาจากการจัดแบ่งหน่วยงานตามลักษณะงาน และอัตราการเติบโตของรายได้ต่ำกว่า 15% 4) กลุ่มที่ 4 ขึ้นฟื้นฟู พิจารณาจากการจัดแบ่งหน่วยงานตามประเภทสินค้า กลุ่มลูกค้าหรือภูมิศาสตร์ที่ตั้ง และมีอัตราการเติบโตของรายได้สูงกว่า 15% และ 5) กลุ่มที่ 5 ขึ้นถดถอย พิจารณาจากอัตราการเติบโตของรายได้ลดลง ข้อคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปรนี้ พัฒนาขึ้นจาก Miller and Friensen's life-cycle model (Miller and Friensen, 1983)

3.2.2 รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร (Management Accounting Information System Design: MAIS) เป็นตัวแปรกลาง (Intervening variable) คำถามเป็นแบบประมาณค่า (Rating Scale) 7 อันดับ จำนวน 13 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับขอบเขต เวลา ความเบ็ดเสร็จ และการบูรณาการของข้อมูลทางการเงิน การบัญชีบริหาร ค่าคะแนนที่สูงแสดงถึงรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมีขอบเขตกว้าง ข้อมูลที่นำเสนอมีความถี่ ความรวดเร็ว ความเบ็ดเสร็จ และการบูรณาการสูง สำหรับค่าคะแนนที่ต่ำแสดงถึงรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่เป็นไปในทิศทางตรงข้ามกับค่าคะแนนที่สูง ข้อคำถามนำมาจากงานวิจัยในอดีตของ Naranjo-Gil (2009) และ Tsui (2001)

3.2.3 รูปแบบระบบการควบคุมทางการเงิน (Management Control System: MCS) เป็นตัวแปรกลาง (Intervening variable) คำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปรนี้มาจากงานวิจัยในอดีตของ Auzair and Langfield-Smith (2005) เป็นแบบนัยจำแนก (Semantic Differential Scales) 7 ระดับ จำนวน 5 ข้อ แต่ละข้อจะให้คำอธิบายสั้นๆ เกี่ยวกับลักษณะของการควบคุม โดยด้านซ้ายอธิบายการควบคุมลักษณะหนึ่ง และด้านขวาเป็นคำอธิบายลักษณะของการควบคุมอีกลักษณะหนึ่ง ซึ่งตรงข้ามกันอย่างชัดเจน ผู้ตอบจะต้องแสดงความเห็นว่าการควบคุมตามคำอธิบาย

ทางด้านซ้ายหรือขวามีความสอดคล้องกับรูปแบบการควบคุมของบริษัทในระดับใด ค่าคะแนน 1 แสดงถึงรูปแบบการควบคุมทางการเงินมีความเป็นทางการสูง มุ่งเน้นการควบคุมวิธีการปฏิบัติงาน แจกแจงเกณฑ์ กระบวนการ และเป้าหมายการปฏิบัติงานในที่ประชุมอย่างเป็นทางการ ติดตามความก้าวหน้าของการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องและบ่อยครั้ง ผู้บริหารถูกจำกัดขอบเขตในการตัดสินใจ และพนักงานทุกคนถูกควบคุมการปฏิบัติงานในรูปแบบเดียวกันทั้งหมด ในทางตรงข้าม ค่าคะแนน 7 แสดงถึงรูปแบบการควบคุมที่มีความเป็นทางการต่ำหรือเป็นการควบคุมอย่างไม่เป็นทางการ มุ่งเน้นการควบคุมโดยตรวจสอบความผลลัพธ์หรือความสำเร็จของการปฏิบัติงาน การแจกแจงเกณฑ์ กระบวนการและเป้าหมายการปฏิบัติงานจะเป็นการพูดคุยระหว่างผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชา การติดตามความก้าวหน้าของการปฏิบัติงานทำขึ้นไม่บ่อยครั้ง ผู้บริหารสามารถตัดสินใจในสถานการณ์เฉพาะหน้าได้ และรูปแบบของการควบคุมที่นำมาใช้จะคำนึงถึงความแตกต่างระหว่างบุคคล

3.2.4 ผลการปฏิบัติงานทางบริหาร (Management Performance: MP) เป็นตัวแปรกลาง (Intervening variable) คำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปรเป็นแบบนัยจำแนก (Semantic Differential Scales) 7 ระดับ จำนวน 8 ข้อ ครอบคลุมเกี่ยวกับระดับความสำเร็จของการปฏิบัติงานทางบริหาร 8 ด้าน ค่าคะแนนที่สูงแสดงถึงการมีความสำเร็จหรือผลการดำเนินงานทางบริหารที่สูง โดยข้อคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปรนำมาจากงานวิจัยในอดีตของ Agbejule and Saarikoski (2006)

3.2.5 ผลการดำเนินงานขององค์กร (Firm Performance: FP) เป็นตัวแปรตาม (Dependent variable) วัดค่าตัวแปรจากอัตราการเติบโตของผลการดำเนินงานทางการตลาดและผลการดำเนินงานทางการเงินโดยเฉลี่ยในรอบ 3 ปี ประกอบด้วย อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของรายได้รวม กำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และอัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น การรวบรวมข้อมูลส่วนนี้ใช้ข้อมูลหุตุยภูมิจากรายงานประจำปีของบริษัท เป็นตัวแปรในมาตรวัดแบบอัตราส่วน (Ratio Scale) และนำมาแปลงเป็นมาตรวัดอัตรา (Interval Scale) ขึ้น 7 ระดับ โดยพิจารณาจากระดับของการเพิ่มขึ้นของผลการดำเนินงาน เพื่อให้ตัวแปรผลการดำเนินงานขององค์กรอยู่ในมาตรวัดแบบอัตราส่วนขึ้นสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลด้วย Regression Analysis

3.3 คุณภาพของเครื่องมือการวิจัย เครื่องมือการวิจัยที่นำมาใช้ คือแบบสอบถาม โดยตรวจสอบคุณภาพด้วยการวิเคราะห์ความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) ในลักษณะความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (Convergent Validity) ผลการทดสอบพบว่าค่า Factor Loading ของตัวแปร MAIS, MCS และ MP มีค่าอยู่ระหว่าง .502-.901 ซึ่งสูงกว่า 0.40 และตรวจสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ด้วยการวิเคราะห์ความสอดคล้องภายใน (Internal Consistency Reliability) ผลการทดสอบพบว่า Cronbach's Alpha Coefficient ของทุกตัวแปรสูงกว่า 0.7

3.4 สถิติที่ใช้ในการวิจัย การวิจัยครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรเป็นรายคู่ และใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนพหุคูณ (MANOVA) ทดสอบความแตกต่างของรูปแบบระบบสารสนเทศทางบัญชีบริหาร (MAIS) รูปแบบระบบควบคุมทางการเงิน (MCS) และผลการดำเนินงานขององค์กร (FP) ระหว่างกลุ่มประชากรที่อยู่ในช่วงวงจรชีวิต (OLC) ที่แตกต่างกัน และใช้การวิเคราะห์การถดถอย (Regression Analysis) ทดสอบอิทธิพลของรูปแบบระบบสารสนเทศทางบัญชีบริหาร (MAIS) ที่มีต่อผลการปฏิบัติงานทางบริหาร (MP) และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบควบคุมทางการเงิน (MCS) และผลการปฏิบัติงานทางบริหาร (MP) ที่มีต่อผลการดำเนินงานขององค์กร (FP) โดยมีตัวแบบในการวิเคราะห์การถดถอยดังแสดงด้านล่าง

$$MP = \alpha + \beta_1 MAIS + \varepsilon$$

$$FP = \alpha + \beta_1 MCS + \beta_2 MP + \varepsilon$$

4. ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

4.1 การวิเคราะห์เพื่อจำแนกประชากรออกตามขั้นของวงจรชีวิตองค์กร

การจำแนกบริษัทออกตามขั้นของวงจรชีวิตทั้ง 5 ขั้น ใช้เกณฑ์คุณลักษณะที่บ่งบอกขั้นของวงจรชีวิตองค์กรตาม Miller and Friensen's Life-Cycle Model (1993) ผลการจำแนกบริษัทออกตามวงจรชีวิต ขั้นเริ่มต้น ขั้นเติบโต ขั้นอิ่มตัว ขั้นฟื้นฟู และขั้นถดถอย มีจำนวน 18, 1, 45, 12, 28 บริษัท ตามลำดับ พบว่าบริษัทที่อยู่ในขั้นเติบโตมีเพียง 1 บริษัท จึงตัดข้อมูลหน่วยนี้ออกจากการวิเคราะห์ทางสถิติ คงเหลือจำนวนข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ทางสถิติต่อไปจำนวน 103 บริษัท

4.2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

ตารางที่ 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

	รูปแบบระบบควบคุม ทางการเงิน บริหาร	ผลการ ปฏิบัติงาน ทางบริหาร	อัตราการใช้ โดยเฉลี่ยของ รายได้รวม	อัตราการใช้ โดยเฉลี่ยของ กำไรสุทธิ	อัตราการใช้ โดยเฉลี่ยของ อัตรา ผลตอบแทน จากสินทรัพย์	อัตราการใช้ โดยเฉลี่ยของอัตรา ผลตอบแทนจาก ส่วนของผู้ถือหุ้น
รูปแบบระบบสารสนเทศ ทางการเงินบริหาร	-.330**	.554**	.250*	.210*	.021	.034
	.001	.000	.011	.033	.832	.735
รูปแบบระบบควบคุม ทางการเงินบริหาร		-.151 .128	-.006 .953	-.083 .404	.030 .766	.058 .559
ผลการปฏิบัติงานทางบริหาร			.195* .048	.130 .192	-.003 .975	-.013 .898
อัตราการใช้โดยเฉลี่ยของรายได้รวม				.519** .000	.059 .556	.172 .082
อัตราการใช้โดยเฉลี่ยของกำไรสุทธิ					.327** .001	.523** .000
อัตราการใช้โดยเฉลี่ยของอัตรา ผลตอบแทนจากสินทรัพย์						.572** .000

ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson Correlation coefficients) และค่านัยสำคัญ (p-value) ระดับนัยสำคัญทางสถิติ** p<.01, * p<.05

จากตารางที่ 1 พบว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการเงินบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานทางบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($p=.000$) และมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการใช้โดยเฉลี่ยของรายได้รวมและอัตราการใช้โดยเฉลี่ยของกำไรสุทธิอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($p=.011$, $p=.033$ ตามลำดับ) ในขณะที่เดียวกัน พบว่าผลการปฏิบัติงานทางบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการใช้โดยเฉลี่ยของรายได้รวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($p=.048$)

4.3 การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสนองสมมติฐาน

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์ความแตกต่างของรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการเงิน (ตัวแปรอิสระ: วงจรชีวิตองค์กร)

ตัวแปร	F	p value
รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร	1.074	.364
รูปแบบระบบควบคุมทางการเงิน	.602	.615

จากตารางที่ 2 พบว่าบริษัทที่อยู่ในขั้นของวงจรชีวิตที่ต่างกัน มีรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการเงินไม่แตกต่างกัน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานวิจัยที่ 1 และ 2 จึงสรุปได้ว่าปฏิเสธสมมติฐานวิจัยที่ 1 และ 2

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ความแตกต่างของผลการดำเนินงานขององค์กร (ตัวแปรอิสระ: วงจรชีวิตองค์กร)

ผลการดำเนินงานขององค์กร	F	p value
อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของรายได้รวม	14.440	.000
อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของกำไรสุทธิ	.367	.777
อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์	.740	.531
อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของอัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น	.253	.859

จากตารางที่ 3 พบว่าในขั้นของวงจรชีวิตที่ต่างกัน มีอัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของรายได้ที่ต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($p = .000$) ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานวิจัยที่ 3 จึงสรุปได้ว่ายอมรับสมมติฐานวิจัยที่ 3 อย่างไรก็ตาม เมื่อวิเคราะห์โดยใช้อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของกำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และอัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นตัวแทนของผลการดำเนินงานขององค์กร พบว่าไม่มีความแตกต่างกัน

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างบริษัทที่อยู่ในขั้นของวงจรชีวิตที่ต่างกัน พบว่า อัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของรายได้มีความแตกต่างกัน จึงทำการวิเคราะห์รายคู่ด้วยวิธี LSD ผลการวิเคราะห์พบว่าบริษัทที่อยู่ในขั้นเริ่มต้นกับบริษัทที่อยู่ในขั้นอิ่มตัวและบริษัทที่อยู่ในขั้นถดถอยมีอัตราการเติบโตของรายได้ที่ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($p < .01$) บริษัทที่อยู่ในขั้นอิ่มตัวมีอัตราการเติบโตของรายได้แตกต่างกับบริษัทที่อยู่ในขั้นฟื้นฟูและขั้นถดถอยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($p < .01$) และบริษัทที่อยู่ในขั้นฟื้นฟูมีอัตราการเติบโตของรายได้แตกต่างกับบริษัทที่อยู่ในขั้นถดถอยอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ .01 ($p < .01$)

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการปฏิบัติงานทางบริหาร

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม : ผลการปฏิบัติงานทางบริหาร
รูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร	.633*** (.095)

ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Unstandardized coefficients) และค่าความแปรปรวน (Standard Error) แสดงในวงเล็บ

ระดับนัยสำคัญทางสถิติ *** $p < .01$

จากตารางที่ 4 พบว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานทางบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($\beta = .633, p = .000$) ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ 4 จึงสรุปว่ายอมรับสมมติฐานวิจัยที่ 4

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบการควบคุมทางการเงินและการปฏิบัติงานทางบริหาร กับผลการดำเนินงานขององค์กร

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานขององค์กร			
	อัตราการใช้ เดบิตโดย เฉลี่ยของ รายได้รวม	อัตราการใช้ เดบิตโดย เฉลี่ยของกำไร สุทธิ	อัตราการใช้ เดบิตโดย เฉลี่ยของ ผลตอบแทนจาก สินทรัพย์	อัตราการใช้ เดบิตโดย เฉลี่ยของ ผลตอบแทนต่อ ส่วนของผู้ถือหุ้น
รูปแบบระบบควบคุมทางการเงิน	.039	-.125	.017	.051
บริหาร	(.158)	(.193)	(.057)	(.089)
ผลการปฏิบัติงานทางบริหาร	.461**	.336	.001	-.005
	(.230)	(.281)	(.083)	(.130)

ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Unstandardized coefficients) และค่าความแปรปรวน (Standard Error) แสดงในวงเล็บ

ระดับนัยสำคัญทางสถิติ ** $p < .05$

จากตารางที่ 5 พบว่ารูปแบบการควบคุมทางการเงินไม่มีความสัมพันธ์กับการดำเนินงานขององค์กร จึงสรุปได้ว่าปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 5 ในขณะที่ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 6 พบว่าผลปฏิบัติงานทางบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการดำเนินงานขององค์กร (อัตราการใช้เดบิตโดยเฉลี่ยของรายได้) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($\beta = .461, p = .047$) จึงสรุปได้ว่ายอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 6

ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 1 และ 2 ไม่สอดคล้องกับสมมติฐานการวิจัยแสดงว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการเงินไม่มีความแตกต่างกันในแต่ละชั้นของวงจรชีวิตองค์กร หรือกล่าวได้ว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและรูปแบบระบบควบคุมทางการเงินที่บริษัทนำมาใช้ไม่ขึ้นอยู่กับว่าองค์กรอยู่ในวงจรชีวิตขั้นใด ๆ สอดคล้องกับ Cassia et al. (2005) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างองค์กร (แบ่งเป็น 5 กลุ่ม คือ Simple Structure, Mechanic Bureaucracy, Divisional Solution, Professional Bureaucracy, Adhocracy) กับระดับการใช้ระบบบัญชีบริหาร (แบ่งเป็น 5 ระดับ คือ Low, Limited, Intermediate, Advanced, High Level) โดย Cassia et al. (2005) อธิบายว่าโครงสร้างองค์กรดังกล่าวสอดคล้องกับ Life-Cycle Model ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มบริษัทส่วนใหญ่ที่มีโครงสร้างองค์กรที่มีความซับซ้อนต่ำ (Simple และ Mechanic Bureaucracy) มีการใช้ระบบการบัญชีบริหารในระดับสูง ในขณะที่บริษัทที่มีโครงสร้างแบบซับซ้อนสูง (Professional Bureaucracy, Adhocracy) มีการใช้ระบบบัญชีบริหารในระดับต่ำ แสดงให้เห็นว่าโครงสร้างองค์กรหรือวงจรชีวิตองค์กรไม่มีผลกระทบต่อระดับการใช้ระบบบัญชีบริหาร สำหรับการศึกษาครั้งนี้พบว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 5.217 – 5.724 อธิบายได้ว่าบริษัทในทุก ๆ ชั้นของวงจรชีวิตองค์กรมีระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารทั้งด้านขอบเขตของข้อมูล ความรวดเร็วในการนำเสนอข้อมูล ความ

เบ็ดเสร็จ และการบูรณาการของข้อมูลอยู่ในระดับค่อนข้างมากขึ้นไป และรูปแบบระบบการควบคุมทางการบริหารของบริษัทที่อยู่ในวงจรชีวิตทั้ง 5 ชั้น มีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 3.750 – 4.333 ซึ่งหมายถึงบริษัทมีระบบการควบคุมทางการบริหารอย่างเป็นทางการในระดับปานกลางถึงค่อนข้างมาก เนื่องจากหน่วยประชากรที่ศึกษาเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จึงมีความเป็นไปได้ที่บริษัทจะให้ความสำคัญกับระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในทุกๆ มิติค่อนข้างมาก และมีการควบคุมอย่างเป็นทางการไม่ว่าบริษัทจะอยู่ในวงจรชีวิตชั้นใด เพื่อให้การดำเนินงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุดเนื่องจากต้องรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมากและหลากหลายกลุ่ม จึงทำให้ระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารและระบบควบคุมทางการบริหารไม่มีความแตกต่างกันในแต่ละชั้นของวงจรชีวิต

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 สอดคล้องกับสมมติฐานการวิจัย แสดงว่าผลการดำเนินงานขององค์กรที่วัดจากอัตราการเติบโตโดยเฉลี่ยของรายได้รวมมีความแตกต่างกันในแต่ละชั้นของวงจรชีวิตองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับ Life-Cycle Model ของ Miller and Friensen (1983) และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Wang and Singh (2014) ที่อธิบายว่าผลการดำเนินงานขององค์กรจะแตกต่างกันในแต่ละชั้นของวงจรชีวิต สำหรับผลการทดสอบสมมติฐานที่ 4 สอดคล้องกับสมมติฐานการวิจัย แสดงว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีขอบเขตกว้าง มีการนำเสนอข้อมูลค่อนข้างถี่และทันต่อเวลา ข้อมูลมีความเบ็ดเสร็จและมีการบูรณาการสูง ส่งผลให้การปฏิบัติงานทางบริหารมีระดับความสำเร็จสูงขึ้นด้วย เช่นเดียวกับผลการศึกษาของ Sharma et al. (2006) และ Etemadi et al. (2009) ที่พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารส่งผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการปฏิบัติงานทางบริหาร และผลการศึกษาครั้งนี้ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ ณัฐนิชา ฉัตรสุวรรณ และคณะ (2560) ที่พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีแบบบูรณาการ (สารสนเทศทางการบัญชีครอบคลุมข้อมูลจากทุกหน่วยงานภายในองค์กร) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการบริหารเชิงกลยุทธ์ จึงกล่าวได้ว่าองค์กรที่มีระบบสารสนเทศที่ดีย่อมส่งผลต่อผลการดำเนินงานที่ดีด้วย เช่นเดียวกับผลการศึกษาของกนกวรรณ การุณวิบูลย์ และคณะ (2560) ที่พบว่า การพัฒนาระบบสารสนเทศทางการบัญชีให้ดียิ่งขึ้นส่งผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านการบัญชีในด้านของความถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง

ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 5 แสดงว่าผลการดำเนินงานขององค์กรไม่ขึ้นอยู่กับรูปแบบระบบควบคุมทางการบริหาร ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Friebe and Schweiger (2012) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมทางการบริหาร (ด้านการจัดการปัญหาที่เกิดขึ้น การตรวจสอบการดำเนินงาน การกำหนดเป้าหมายการปฏิบัติงาน และการให้รางวัลตอบแทนการทำงาน) กับผลการดำเนินงานขององค์กร และพบว่า การควบคุมทางการบริหารไม่มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานขององค์กร สำหรับการทดสอบสมมติฐานที่ 6 พบว่า ผลการปฏิบัติงานทางบริหารมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานขององค์กรในเชิงบวก สอดคล้องกับ Brito and Sauan (2016) ที่ศึกษาผลกระทบของความสามารถในการปฏิบัติงานทางบริหาร (ด้านการวางแผน การกำหนดเป้าหมาย การจัดการทุนมนุษย์ การบริหารการเงิน) ต่อผลการดำเนินงานขององค์กร (ความสามารถในการทำกำไร การเติบโตของรายได้ และประสิทธิภาพการใช้จ่ายการผลิตในการสร้างรายได้) และ Mithas et al. (2011) ที่ศึกษาอิทธิพลของความสามารถในการจัดการด้านข้อมูล ด้านลูกค้า และด้านกระบวนการภายในที่มีต่อผลการดำเนินงานทางการเงินขององค์กร ผลการศึกษาของทั้งสองงานวิจัย พบว่าความสามารถทางการบริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร จึงกล่าวได้ว่าเมื่อองค์กรมีผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่สูงขึ้นส่งผลให้ผลการดำเนินงานขององค์กรสูงขึ้นด้วย

5. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

5.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

งานวิจัยนี้จัดกลุ่มประชากรตามขั้นวงจรชีวิตองค์กรโดยพิจารณาจากคุณลักษณะของประชากรตาม Life-Cycle Model สำหรับการวิจัยในอนาคตควรยืนยันความแม่นยำของการจัดกลุ่ม โดยการให้ผู้ให้ข้อมูลเป็นผู้ประเมินขั้นวงจรชีวิตองค์กรของตนเอง หรือใช้ Cluster Analysis ในการจำแนกกลุ่ม และควรขยายขอบเขตประชากรให้กว้างขึ้น โดยครอบคลุมบริษัทจำกัดในประเทศไทยที่จดทะเบียนและไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อให้ประชากรที่ศึกษากระจายอยู่ในทุกขั้นของวงจรชีวิตองค์กรอย่างครบถ้วน

5.2 ประโยชน์ของการวิจัย

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่ารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารประกอบด้วย 4 มิติ คือ

- (1) ขอบเขตข้อมูลในระดับกว้าง ที่มีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน ประกอบด้วย ข้อมูลอดีต ข้อมูลอนาคต และข้อมูลที่คาดการณ์ภายใต้ข้อมูลอดีตและข้อมูลการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต
- (2) ระยะเวลาในการนำเสนอข้อมูลอย่างรวดเร็วหรือทันทีที่ประมวลผลเสร็จสิ้น (3) ความเบ็ดเสร็จของข้อมูลที่มีการให้ข้อมูลของทุกหน่วยงานไว้ในรายงานชุดเดียวกัน และ (4) การเชื่อมโยงข้อมูลของหน่วยงานต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกัน และมีการวิเคราะห์ข้อมูลประกอบไว้ในรายงานชุดเดียวกัน จัดเป็นสารสนเทศที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้นและส่งผลให้มีผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารสูงขึ้น รวมถึงผลการปฏิบัติงานทางบริหารที่สูงขึ้น นำไปสู่ผลการดำเนินงานขององค์กรที่สูงขึ้นด้วย จากผลการศึกษาดังกล่าวผู้บริหารองค์กรสามารถนำไปประกอบการตัดสินใจในการพัฒนารูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของบริษัทให้มีรูปแบบดังกล่าวทั้ง 4 มิติ ซึ่งจะส่งผลให้การปฏิบัติงานทางบริหารทำได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและผลการดำเนินงานขององค์กรที่จะเพิ่มสูงขึ้น

6. สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของวงจรชีวิตองค์กรที่มีต่อรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหาร รูปแบบระบบการควบคุมทางการเงินและการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลปฏิบัติงานทางบริหาร ความสัมพันธ์ระหว่างรูปแบบการควบคุมทางการเงินและการปฏิบัติงานทางบริหารกับผลการดำเนินงานขององค์กร ผลการศึกษพบว่าวงจรชีวิตขององค์กรที่ต่างกันจะมีผลการดำเนินงานขององค์กรแตกต่างกันด้วย นอกจากนี้พบว่าระบบสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่มีขอบเขตกว้าง ประกอบกับการนำเสนอข้อมูลตามระยะเวลาสม่ำเสมอและค่อนข้างถี่ ทันต่อเวลา ให้การวิเคราะห์ข้อมูลร่วมด้วย รวมถึงการรายงานข้อมูลที่มีความเชื่อมโยงกันของหน่วยงานย่อยที่มีความเกี่ยวข้องและประสานงานกันไว้ในรายงานชุดเดียวกัน ส่งผลให้การปฏิบัติงานทางบริหารมีระดับความสำเร็จสูงขึ้น และนำไปสู่ผลการดำเนินงานขององค์กรที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น ผู้บริหารควรพัฒนาระบบสารสนเทศให้เป็นไปในรูปแบบดังกล่าวเพื่อให้การปฏิบัติงานทางบริหารและผลการดำเนินงานขององค์กรที่อยู่ในแต่ละช่วงของวงจรชีวิตเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

7. กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบคุณมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ ผู้ให้ทุนสนับสนุนการทำวิจัยเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

เอกสารอ้างอิง

- กนกวรรณ การุณวิบูลย์, ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบุรณ์ และ อัศววิทย์ รอบคอบ. (2560). ผลกระทบของประสิทธิภาพการจัดการกระบวนการระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานด้านบัญชีของธุรกิจเหล็กและเหล็กกล้าในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 9(2), 114-124.
- ณัฐนิชา จัตรสุวรรณ, ศรีรุ่งรัตน์ สุดสมบุรณ์ และ ขจิต ก้อนทอง. (2560) ผลกระทบของการบูรณาการระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่เป็นเลิศที่มีต่อประสิทธิภาพการบริหารเชิงกลยุทธ์ของธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 9(2), 135-145.
- Agbejule, A. & Saarikoski, L. (2006). The Effect of Cost Management Knowledge on the Relationship between Budgetary Participation and Managerial Performance. *The British Accounting Review*, 38(4), 427-440.
- Auzair, S. Md. & Langfield-Smith, K. (2005). The Effect of Service Process Type, Business Strategy and Life Cycle Stage on Bureaucratic MCS in Service Organizations. *Management Accounting Research*, 16, 399-421.
- Brito L. A. L. & Sauan P. K. (2016). Management Practices as Capabilities Leading to Superior Performance. *Brazilian Administration Review*, 13, Retrieved Dec 20, 2016, from <http://dx.doi.org/10.1590/1807-7692bar2016160004>.
- Cassia L., Paleari S., & Redondi R. (2005). Management Accounting Systems and Organisational Structure. *Small Business Economics*, 25, 373-391.
- Chenhall, R. H. (2005). Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Base Research and Directions for the Future. *Accounting, Organization and Society*, 28, 127-168.
- Choe, J. (2004). The Relationships among Management Accounting Information, Organizational Learning and Production Performance. *Journal of Strategic Information Systems*, 13, 61-85.
- Chong, V. K. & Eggleton, I. R. C. (2003). The Decision-Facilitating Role of Management Accounting Systems on Managerial Performance: The Influence of Locus of Control and Task Uncertainty. *Advances in Accounting*, 20, 165-197.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Wu, A. (1999). The Importance of National Culture in the Design and Preference for Management Controls for Multi-National Operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 441-461.
- Duréndez A., Ruiz-Palomo D., García-Pérez-de-Lema D., & Diéguez-Soto J. (2016). Management Control Systems and Performance in Small and Medium Family Firms. *European Journal of Family Business*, 6, 10-20.

- Etemadi, H., Dilami, Z.D., Bazaz, M.S. & Parmeswaran, R. (2009). Culture, Management Accounting and Managerial Performance: Focus Iran. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25, 216-225.
- Fisher, J. (1995). Contingency-Base Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Fredericks, E. (2005). Infusing Flexibility into Business-to-Business Firms: A Contingency Theory and Resource-Base View Perspective and Practical Implications. *Industrial Marketing Management*, 34, 555-565.
- Friebel G. & Helena Schweiger H. (2012). Management Quality, Firm Performance and Market Pressure in Russia. *European Bank for Reconstruction and Development*. Retrieved June 24, 2018, from <https://www.ebrd.com/downloads/research/economics/workingpapers/wp0144.pdf>.
- Gerdin, J. (2005). Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: an Empirical Investigation Using a Multiple Contingencies Approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 99-126.
- Gong, M. Z. & Tse, M. S. C. (2009). Pic, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting-Business and Management*, 16(2), 54-66.
- Kallunki, J. & Silvola, H. (2008). The Effect of Organizational Life Cycle Stage on the Use of Activity-Based Costing. *Management Accounting Research*, 19, 62-79.
- Kallunki J., Laitine E. K., & Silvola, H. (2011). Impact of Enterprise Resource Planning Systems on Management Control Systems and Firm Performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12, 20-39.
- Miller, D. & Friesen, P. H. (1983). Successful and Unsuccessful Phases of the Corporate Life Cycle. *Organization studies*, 4(4), 339-356.
- ____ & ____ . (1984). A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. *Management Science*, 30(10), 1161-1183.
- Mithas S., Ramasubbu N., & Sambamurthy V. (2011). How Information Management Capability Influences Firm Performance. *MIS Quarterly*, 35(1), 237-256.
- Moore, K. & Yuen, S. (2001). Management Accounting Systems and Organizational Configuration: a Life-Cycle Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 351-389.
- Morgan, N. A. (2012). Marketing and Business Performance. *Journal of the Academic Marketing Science*, 40, 102-119.
- Naranjo-Gil, D. (2009). Management Information Systems and Strategic Performances: The Role of Top Team Composition. *International Journal of Information Management*, 29, 104-110.
- Parker, C. S. & Case T. (1993). *Management Information System: Strategy and action*. Singapore, McGrawHil.

- Sharma, R., Jones, S., & Ratnatunga, J. (2006). The Relationships among Broad scope MAS, Managerial Control, Performance, and Job Relevant Information A Concomitant Analysis. *Review of Accounting and Finance*, 5(3), 228-250.
- Silvola, H. (2008). Do Organizational Life-Cycle and Venture Capital Investors Affect the Management Control System Used by the Firm?. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24, 128-138.
- Soobaroyen, T. & Poorundersing, B. (2008). The Effectiveness of Management Accounting Systems Evidence from Functional Manager in a Developing Country. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187-219.
- Tillema, S. (2005). Towards and Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication Case Studies on the Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Companies. *Management Accounting Research*, 16, 101-129.
- Tsui, J. S. L. (2001). The Impact of Culture on the relationship between Budgetary Participation, Management Accounting System, and Managerial Performance: an Analysis of Chinese and Western Managers. *The International Journal of Accounting*, 36, 125-146.
- Wang, G. & Singh, P. (2014). The Evolution of CEO Compensation over the Organization Life Cycle: A Contingency Explanation. *Human Resource Management Review*, 24, 144-159.
- Williams, C. and Triest, S. (2009). The Impact of Corporate and National Cultures on Decentralization in Multinational Corporations. *International Business Review*, 18, 156-167.
- Van der Stede, W. A. (2003). The Effect of National Culture on Management Control and Incentive System Design in Multi-Business Firms: Evidence of Intracorporate Isomorphism. *European Accounting Review*, 12(2), 263-285.
- Yarbrough, L., Morgan, N. A., & Vorhies, D. W. (2011). The Impact of Product Market Strategy-Organizational Culture Fit on Business Performance. *Journal of the Academic Marketing Science*, 39, 555-573.