

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับคุณลักษณะของนักบัญชีบริหารที่บริษัทขนาดใหญ่ต้องการ จำเป็นต้องอาศัยทฤษฎีบัญชีบริหารซึ่งครอบคลุมถึง การวางแผน การควบคุม การตัดสินใจ ทฤษฎีการบริหาร เช่น กระบวนการบริหาร ประเภทผู้บริหาร ระดับการบริหารและทักษะการบริหาร

การบัญชีบริหาร

จินดา ชันทอง (2543) กล่าวว่า การบัญชีบริหารเป็นวิชาการเน้นหน้าที่งานในลักษณะนำข้อมูลไปใช้ประกอบการดำเนินงาน กล่าวคือเป็นวิชาการเกี่ยวกับ การรวบรวม บันทึก จำแนก วิเคราะห์ และรายงานข้อมูลที่มีความหมายต่อการตัดสินใจให้แก่ฝ่ายบริหารใช้ในการดำเนินงาน การบัญชีบริหารจะแตกต่างจากบัญชีการเงิน โดย การรวบรวม บันทึก และรายงานข้อมูลจะแตกต่างจากบัญชีการเงินซึ่งต้องกระทำในสมุดบัญชีภายใต้มาตรฐานการบัญชี ในขณะที่การบัญชีบริหารจะกระทำตามความต้องการของฝ่ายบริหาร เช่น รายงานค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ รายงานการลงทุนในโครงการต่าง ๆ เหล่านี้ เป็นต้น รูปแบบของรายงานอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะข้อมูล นัก บัญชีบริหารอาจนำเสนอข้อมูลในลักษณะรูปภาพ ตาราง บทความหรือร้อยละ ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจและใช้ข้อมูลได้อย่างรวดเร็ว การนำเสนอข้อมูลจะต้องให้ทันเวลากับความต้องการใช้ข้อมูลของฝ่ายบริหาร

Ray, Garrison and Noreen (2000) กล่าวว่า การบัญชีบริหารเป็นหน้าที่งานเกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ให้ฝ่ายบริหารใช้ในการบริหารงานซึ่งต้องใช้ข้อมูลประกอบการพิจารณา เพื่อให้การวางแผน การควบคุม การตัดสินใจกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ การบัญชีบริหารช่วยสนับสนุนฝ่ายบริหารในหลายทาง ดังนี้คือ

การวางแผน (Planning) การดำเนินงานธุรกิจ ฝ่ายบริหารต้องกำหนดหรือจัดทำแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้าเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

การควบคุม (Controlling) หน้าที่การควบคุมเป็นการวัดผลการปฏิบัติงานตามแผนที่วางไว้ ฝ่ายบริหารต้องควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผน นักบัญชีบริหารจะช่วยในการรวบรวมตัวเลขที่เกิดขึ้น และนำมาเปรียบเทียบกับแผนงานผลต่างที่เกิดขึ้นฝ่ายบริหารจะต้องศึกษาเพื่อการปรับปรุงแก้ไขต่อไป

การตัดสินใจ (Decision Making) ข้อมูลของการบัญชาบริหารนอกจากจะนำมาใช้ในการวางแผน ควบคุม ยังเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารอีกด้วย อาจกล่าวได้ว่าการวางแผน การควบคุม และตัดสินใจเป็นสิ่งที่แยกจากกันได้ยากเพราะในการวางแผน และการควบคุม ต้องมีการตัดสินใจรวมอยู่ด้วยเสมอในการตัดสินใจจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเลือกแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุด

การบัญชาเพื่อการบริหารจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถปฏิบัติหน้าที่การบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งข้อมูลที่รวบรวมนั้นจะขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายบริหารเป็นสำคัญ

การบริหารและผู้บริหาร

James (1978) กล่าวว่าการบริหาร คือ กระบวนการวางแผน การจัดการองค์การ การสั่งการ และการควบคุมกำลังความพยายามของสมาชิกขององค์การและใช้ทรัพยากรอื่น ๆ เพื่อความสำเร็จในเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ กิจกรรมของการบริหารที่สำคัญ 4 ประการ คือ การวางแผน การจัดการองค์การ การสั่งการ และการควบคุมซึ่งรูปแบบของการบริหารดังกล่าวได้รับการพัฒนาขึ้นมาเมื่อประมาณปลายศตวรรษที่ 19

1. การวางแผน แผนงานต่าง ๆ จะให้เป้าหมายกับองค์การและระเบียบปฏิบัติงานที่ดีที่สุดเพื่อความสำเร็จของเป้าหมาย เมื่อได้กำหนดเป้าหมายขึ้นมาแล้วโปรแกรมจะถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อความสำเร็จของเป้าหมายในลักษณะที่เป็นระบบ แผนงานขององค์การ โดยส่วนรวมจะทำขึ้นมาโดยผู้บริหารระดับสูง

2. การจัดการองค์การ (Organizing) เมื่อผู้บริหารได้กำหนดเป้าหมาย และพัฒนาแผนงานหรือ โปรแกรมต่าง ๆ ขึ้นมาเพื่อความสำเร็จของเป้าหมายแล้วต้องออกแบบและพัฒนาองค์การขึ้นมาเพื่อดำเนินงานตามโปรแกรมเหล่านี้ให้เกิดความสำเร็จ ผู้บริหารต้องมีความสามารถกำหนดประเภทขององค์การที่ต้องการเพื่อความสำเร็จของเป้าหมายที่กำหนดไว้

3. การสั่งการ (Directing) การสั่งการเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับผู้นำ และการจูงใจผู้ปฏิบัติงานกับบัญชาในการปฏิบัติงาน หน้าที่การสั่งการจะถูกปฏิบัติโดยผ่านทาง การติดต่อสื่อสาร การสั่งการส่วนใหญ่เกิดขึ้นภายในสภาพแวดล้อมของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล

4. การควบคุม ผู้บริหารต้องปฏิบัติหน้าที่การควบคุม การควบคุมเกี่ยวข้องกับ การกำหนดมาตรฐานของผลการปฏิบัติงาน การวัดผลการปฏิบัติงานและทำการเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนดไว้ การแก้ไขผลการปฏิบัติงานใด ๆ ที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐาน

ประเภทของผู้บริหาร และระดับการบริหาร

Drucker (1998) กล่าวว่า ผู้บริหาร คือ บุคคลใด ๆ ก็ตามที่พยายามทำให้เกิดความสำเร็จในเป้าหมายขององค์กร โดยใช้กำลังความพยายามของบุคคลอื่น ผู้บริหารแยกประเภทได้อย่างกว้าง ๆ โดยใช้แนวทาง 2 อย่าง คือ ระดับภายในองค์กรซึ่งเรียกว่าผู้บริหารระดับสูง ระดับกลาง และระดับต้น และขอบเขตของกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรซึ่งเรียกว่าผู้บริหารทั่วไปและผู้บริหารตามหน้าที่ องค์กรจะแบ่งระดับการบริหารเป็น 3 ระดับดังนี้

1. ผู้บริหารระดับต้น (First-Line Managers) ซึ่งจะสั่งการต่อพนักงานปฏิบัติงานเท่านั้น ตัวอย่างผู้บริหารระดับต้น คือ หัวหน้าคนงาน หัวหน้างานของแผนกต่าง ๆ
2. ผู้บริหารระดับกลาง (Middle Managers) จะสั่งการกิจกรรมต่าง ๆ ของผู้บริหารคนอื่น ๆ ความรับผิดชอบที่สำคัญอย่างหนึ่งของผู้บริหารระดับกลางคือ สั่งการกิจกรรมต่าง ๆ ที่เป็นการดำเนินการอย่างแท้จริงของนโยบาย การปฏิบัติงานอย่างกว้าง ๆ ขององค์กร ตัวอย่างผู้บริหารระดับกลางคือ ผู้จัดการแผนก และผู้จัดการโรงงาน
3. ผู้บริหารระดับสูง (Top Managers) ต้องรับผิดชอบการบริหารงานขององค์กรโดยส่วนรวม ผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้กำหนดนโยบายของการดำเนินงานและแนวทางที่องค์กรต้องเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมองค์กร คำเรียกชื่อของผู้บริหารระดับสูงที่เป็นแนวฉบับโดยทั่วไป คือ ประธาน และ รองประธานอาวุโส

สมยศ นาวิการ (2538) ผู้บริหารตามหน้าที่และผู้บริหารทั่วไป (Functional and General Managers) ผู้บริหารตามหน้าที่ ต้องรับผิดชอบต่อกิจกรรมขององค์กรอย่างใดอย่างหนึ่งเช่น การผลิต การตลาด หรือการเงิน คนและกิจกรรมต่าง ๆ ที่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้บริหารตามหน้าที่จะมีความมุ่งหมายร่วมกัน ผู้บริหารทั่วไป จะควบคุมหน่วยงานที่มีความซับซ้อนเช่น บริษัท บริษัทย่อย หรือหน่วยงานที่แยกเป็นอิสระต่างหาก บริษัทขนาดเล็กจะมีผู้บริหารเพียงคนเดียวเท่านั้นคือ ประธานของบริษัท แต่องค์กรขนาดใหญ่อาจมีผู้บริหารทั่วไปหลายคน แต่ละคนจะต้องเป็นหัวหน้าของหน่วยงานที่แยกเป็นอิสระต่างหาก

ระดับการบริหารและทักษะของการบริหาร

Katz (1994) กล่าวว่าประเภทของทักษะการบริหารมี 3 ทักษะ คือ ทักษะทางด้านเทคนิค ทักษะทางด้านมนุษย ทักษะทางด้านความคิด

1. ทักษะทางด้านเทคนิค (Technical Skill) คือ ความสามารถใช้เครื่องมือ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน หรือเทคนิคต่าง ๆ ของสาขาวิชาเฉพาะอย่าง ศัลยแพทย์ วิศวกร นักดนตรี หรือนักบัญชี ทุกคนต้องมีทักษะทางด้านเทคนิคในขอบเขตงาน ผู้บริหารต้องการทักษะทางด้านเทคนิคที่เพียงพอสำหรับความสำเร็จของงานอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ

2. ทักษะทางด้านมนุษย์ (Human Skill) คือ ความสามารถทำงานร่วมกันอย่างเข้าใจ และ
 ใจบุญคล้อยอื่นไม่ว่าจะเป็นบุคคลหรือกลุ่ม ผู้บริหารต้องการทักษะทางด้านมนุษย์สัมพันธ์ เพื่อ
 ความมีประสิทธิภาพ ในการเป็นผู้นำกลุ่ม

3. ทักษะทางด้านความคิด (Conceptual Skill) คือ ความสามารถทางด้านการมอง
 การประสานงาน และการทำให้เป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของผลประโยชน์และกิจกรรมต่าง ๆ
 ทั้งหมดขององค์การ ทักษะทางด้านความคิดเป็นความสามารถของผู้บริหารในการมององค์การใน
 ส่วนรวมและมีความเข้าใจว่าส่วนต่าง ๆ ขององค์การขึ้นอยู่กับส่วนอื่น ๆ อย่างไร ผู้บริหารต้องการ
 ทักษะทางด้านความคิดที่เพียงพอในการพิจารณาว่า ปัจจัยต่าง ๆ ของสถานการณ์ใดสถานการณ์
 หนึ่ง มีความเกี่ยวข้องกันอย่างไรเพื่อก่อให้เกิดผลดีกับองค์การ

Dean (2000) กล่าวว่า ทักษะของผู้นำในยุค โลกาภิวัตน์ควรจะประกอบไปด้วย คุณสมบัติ
 ดังนี้

1. ปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ คือจะต้องรู้จักที่จะปรับตัวเอง และองค์การให้เข้ากับ
 สภาพการณ์ที่อยู่รอบตัว ผู้บริหารจะต้องมีความรู้สึกที่ไวกับสิ่งรอบด้านและต้องเข้าใจถึงความ
 เปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องของสังคม ผู้บริหารจำเป็นจะต้องมีความสามารถมากกว่าการ
 จัดการให้องค์การสอดคล้องกับสภาพต่าง ๆ แต่จะต้องรับรู้และยอมรับที่จะปรับตนเอง รวมถึง
 ผู้ได้บังคับบัญชาให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อม

2. การติดต่อสื่อสาร ผู้บริหารที่มีประสิทธิภาพนั้นสามารถที่จะติดต่อสื่อสารได้เป็น
 อย่างดีไม่ว่าจะเป็นการเขียน การสนทนา หรือแม้แต่การสื่อสารด้วยกิริยาท่าทาง

3. การพัฒนาบุคคลอื่น ผู้บริหารจำเป็นต้องมีทักษะในด้านการบริหารพัฒนาทรัพยากร
 มนุษย์ กล่าวคือความสามารถในการพัฒนาสภาพที่เอื้ออำนวยต่อการเรียนรู้ การฝึกอบรม
 การแลกเปลี่ยนข่าวสาร ตลอดจนประสบการณ์ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการทำงานกับ
 ผู้ได้บังคับบัญชา การสร้างสรรค์องค์การ เพื่อตอบสนองสิ่งแปลก ๆ ใหม่ ๆ ให้เข้ามาช่วยใน
 การศึกษาและเรียนรู้ของบุคลากรในองค์การ

4. ความคิดสร้างสรรค์ ผู้บริหารจะต้องมีทักษะในด้านการสร้างสรรค์อยู่ด้วย คือ
 สามารถมีความคิดริเริ่มในการไขปัญหา รวมถึงการตัดสินใจ สิ่งเหล่านี้จะเป็นประโยชน์
 ในการแข่งขันทางการตลาด

5. ความพร้อมที่จะเรียนรู้ ผู้บริหารจะต้องมีความพร้อมที่จะเรียนรู้ หรือทักษะใหม่ ๆ
 พร้อมที่จะปรับปรุงตนเองอยู่เสมอ และมีความพร้อมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง

Charles and Gareth (1995) กล่าวถึงปัจจัยที่ชี้วัดถึงความเป็นผู้มีคุณวุฒิทางการบริหาร
 ดังนี้คือ

1. มีความรู้ในงานที่จะทำ หรืองานที่กำลังทำอยู่เป็นอย่างดี ก็จะต้องมีทักษะในด้านเทคนิค (Technical skill) เป็นอย่างดี
2. ต้องประยุกต์ความรู้ให้เป็นก็จะต้องมีการประยุกต์หรือปรับองค์ความรู้ที่มีอยู่ให้เข้ากับสถานการณ์ที่กำลังเผชิญอยู่เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
3. แก้ปัญหาได้และแก้ปัญหาเป็น คือสามารถปรับตัวได้เร็ว ได้ดี ตลอดจนเป็นผู้มีวิจรรณญาณในการตัดสินใจที่เหมาะสมซึ่งจะทำให้ปัญหาต่าง ๆ ลดลง

ทางด้านสถาบันวิชาชีพ (America Institute of Certified Public Accountants: AICPA) โดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (The Pre-Professional Competency Task Force) ก็ได้มีการออกรอบแม่บทความสามารถที่สำคัญในการเข้าสู่วิชาชีพ (Core Competency Framework for Entry into the Accounting Profession) โดยในแม่บทนี้ได้แบ่งความสามารถที่สำคัญออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

1. ความสามารถในหน้าที่การงาน (Functional Competencies) รวมถึงความสามารถทางด้านเทคนิคด้านบัญชีซึ่งได้แก่การตัดสินใจ การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) การวัดผลงาน (Measurement) การรายงานการวิจัย และเทคโนโลยี
2. ความสามารถส่วนบุคคล (Personal Competencies) ซึ่งได้แก่บุคลิกภาพในวิชาชีพ (Professional Demeanor) การปัญหาและการตัดสินใจ การเป็นผู้นำการติดต่อสื่อสาร การบริหารโครงการ และเทคโนโลยี
3. ความสามารถทางด้านมุมมองทางธุรกิจในวงกว้าง (Broad Business Perspective Competencies) เป็นความรู้ความสามารถเกี่ยวกับบริบทของการประกอบอาชีพนักบัญชี ได้แก่ การคิดในเชิงกลยุทธ์และการวิเคราะห์ มุมมองในด้านต่าง ๆ ได้แก่ การคิดในเชิงกลยุทธ์ และการวิเคราะห์ มุมมองในด้านต่าง ๆ ได้แก่ด้านอุตสาหกรรม ด้านธุรกิจระหว่างประเทศ การบริหารทรัพยากร ด้านกฎหมาย ด้านการตลาด และเทคโนโลยี (Foster & Bolt-Lee, 2002)

ในการจัดประชุมแสดงความคิดเห็นเพื่อพิจารณาถึงพื้นฐานการศึกษาที่จำเป็นสำหรับผู้ที่จะเป็นนักบัญชีเมื่อปี ค.ศ. 2002 (Colson, 2002, pp. 20-28) ซึ่งประเด็นที่สำคัญอันหนึ่งก็คือการศึกษาทางการบัญชีในระดับปริญญาตรีในปัจจุบันนั้นเน้นด้านเทคนิคทางการบัญชีมากเกินไป และได้มีการระบุว่าแนวโน้มในปัจจุบันคือ ในระดับปริญญาตรีควรเน้นที่การศึกษาทั่วไป (General Education) และ การพัฒนาความสามารถ (Competency Development) แล้วไปเน้นการอบรมด้านเทคนิคในระดับปริญญาโท

Siegel and Kulesza (1996) กล่าวว่า จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีพบว่าในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาองค์กรทางวิชาชีพการบัญชีได้ตระหนักถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในสิ่งแวดล้อมธุรกิจอย่างรวดเร็วจึงมีความพยายามที่จะทำให้บุคลากรในวิชาชีพนี้สามารถ

ตอบสนองต่อสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนไป และตอบสนองต่อความคาดหวังของผู้บริหารของบริษัท โดยในช่วงต้นทศวรรษ 1990 ผู้บริหารด้านการเงินในประเทศสหรัฐอเมริกาได้แจ้งแก่ สมาคมนักบัญชีบริหารรับอนุญาต (The Institute of Management Accountants: IMA) ว่าผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพบัญชีในบริษัทต่าง ๆ ไม่มีทักษะที่เหมาะสมกับการทำงานและผู้บริหารไม่สามารถรอเป็นเวลานานถึง 12-18 เดือน เพื่อให้กับบัญชีใหม่เหล่านี้ได้เรียนรู้ถึงงานต่าง ๆ และพัฒนาทักษะเหล่านั้นขึ้นมา ดังนั้นในปี ค.ศ. 1994 สถาบันการจัดการทางบัญชี จึงร่วมกับสถาบันวิชาชีพ FEI (The Financial Executive Institute: FEI) ได้สำรวจว่าผู้บริหารของบริษัทคาดหวังอะไรจากนักบัญชี ที่เริ่มเข้าทำงาน โดยใช้ชื่อวิจัยว่า “ระดับความต้องการการเข้าสู่ทางบัญชีของอเมริกา” (What Corporate America Wants In Entry-Level Accountant) งานวิจัยนี้แสดงถึงความแตกต่างอย่างมากระหว่างทักษะที่นักบัญชีมีกับทักษะที่บริษัทคาดหวังว่านักบัญชีมี ต่อมาสถาบันการจัดการทางบัญชี ได้มีวิจัยต่อเนื่องจากงานวิจัยชิ้นแรกเพื่อปิดช่องว่างของความแตกต่างของทักษะดังกล่าวโดยให้ทุนในการทำสำรวจอีกโครงการหนึ่งซึ่งมีชื่อว่า “การวิเคราะห์การปฏิบัติงานของนักบัญชีบริหาร” (Practice Analysis of Management Accounting) เพื่อให้ได้ข้อสารสนเทศที่จะเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงหลักสูตรทางการบัญชีเพื่อสร้างนักบัญชีที่มีความพร้อมที่ดียิ่งขึ้นต่อการทำงาน การวิเคราะห์ปฏิบัติการ (Practice Analysis) เป็นการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับงานทั้งที่นักบัญชีทำในปัจจุบันและที่จะทำใน 3-5 ปีข้างหน้า ผลการสำรวจสะท้อนให้เห็นการเปลี่ยนแปลงในบทบาทของนักบัญชีบริหารจากแบบโคดเคียว (Number Cruncher) เป็นการบริหารแบบผู้มีส่วน (Business Partner) ในเวลาต่อมาซึ่งบทบาทล่าสุดนี้เป็นผู้ที่เชี่ยวชาญที่ช่วยสนับสนุนในการตัดสินใจและให้ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งที่จำเป็นต้องใช้ในการแข่งขันนอกจากนี้ผลการสอบสวนระบุว่า ความรู้และทักษะที่สำคัญที่สุด 8 อันดับแรก ได้แก่ การทำงบประมาณ (Budgeting) การทำงานการเงินรวม (Consolidated Statements) การจัดการเงินทุนหมุนเวียน (Working Capital Management) การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) การควบคุมและการประเมินผลการดำเนินงาน (Control and Performance Evaluation) การออกแบบระบบสารสนเทศ (Information Systems Design) นอกจากนี้ยังพบว่านักบัญชีบริหารไม่ได้ทำงานตามลำพัง ดังนั้นนักบัญชีบริหารจึงต้องมีทักษะในการติดต่อสื่อสารและมีมนุษยสัมพันธ์ดีเยี่ยมและต้องมีความเข้าใจในขั้นตอนการทำงานทั้งหมดของธุรกิจ และเห็นความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายบัญชีและการเงินกับฝ่ายอื่น ๆ ในองค์กร

ผลการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับคุณลักษณะของนักบัญชีบริหารมีผลการศึกษาดังนี้

สุวรรณ หวังเจริญเดช (2547) ศึกษาเกี่ยวกับนักบัญชีในบทบาทของ ซีเอฟโอ โดยศึกษาถึงการเปลี่ยนแปลงบุคลิกลักษณะของนักบัญชีมาเป็นลักษณะของ ซีเอฟโอ ซึ่งเป็นผู้ดูแลรับผิดชอบ

ทางการเงินและบัญชี ให้ความสำคัญในการบริการลูกค้า โดยมีการปรับแนวคิดและระบบการทำงานเพื่อสนับสนุนบทบาทการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจเน้นการพัฒนาความรู้ด้านการเงิน การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่น ๆ เพื่อสนับสนุนให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ ผลการศึกษาพบว่านักบัญชีที่ดีและมุ่งหวังจะเติบโตเป็น ซีเอฟโอ ที่ประสบความสำเร็จจำเป็นต้องมีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกลและชัดเจนมีความสามารถในการพัฒนาและปรับบทบาทของตนเองให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของโลกอยู่ทุกขณะ โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านเศรษฐกิจการเงินการเมืองและเทคโนโลยีสารสนเทศ มีความรอบรู้และเข้าใจในด้านต่าง ๆ ขององค์กรได้เป็นอย่างดีมีความเป็นผู้นำ ในขณะเดียวกันก็ต้องมีจรรยาบรรณในวิชาชีพและจริยธรรมในการดำเนินธุรกิจโดยให้ความสำคัญกับการกำกับกิจการที่ดี (Corporate Good Governance) ทั้งนี้เพื่อให้ระบบการบริหารจัดการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงไปของโลกธุรกิจในยุคปัจจุบันและอนาคตได้

ศรัณย์ ชูเกียรติ และประจิต หาวัตร (2546) ศึกษาการวิเคราะห์การปฏิบัติงานประเภทของงานและสัดส่วนของงานต่าง ๆ และการสำรวจทักษะที่จำเป็นของนักบัญชีบริหารที่ปฏิบัติงานในบริษัทขนาดใหญ่ในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่างานที่นักบัญชีส่วนใหญ่ทำเกี่ยวข้องกับ การเป็นที่ปรึกษาให้หน่วยงานอื่นในองค์กร การให้ความรู้ด้านบัญชีการเงิน และภาษีอากรแก่หน่วยงานอื่นในองค์กร การวางแผนกลยุทธ์ในระยะยาว การจัดเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าและสินค้า และการดูแลระบบบัญชีต้นทุน เป็นต้น ส่วนความรู้และทักษะด้านการบัญชี ภาษีอากร และการวิเคราะห์ข้อมูลทางการบัญชียังมีความสำคัญอยู่อย่างมากต่อการปฏิบัติงานของนักบัญชีบริหาร แต่ในขณะเดียวกันความรู้ทางด้านการธุรกิจที่เกี่ยวข้อง การมีวิสัยทัศน์ ความสามารถในการตัดสินใจ การแก้ปัญหาและลดความขัดแย้ง ความเป็นผู้นำ ความมีจริยธรรม และความสามารถให้คำปรึกษาแก่หน่วยงานอื่นก็ได้รับการยอมรับว่ามีความสำคัญที่ใกล้เคียงกับความรู้และทักษะด้านการบัญชี ยิ่งกว่านั้นทักษะและความรู้เหล่านี้เป็นสิ่งที่จำเป็นต้องใช้ในการทำงานที่มีแนวโน้มว่าจะมีความสำคัญเพิ่มขึ้นในระยะเวลา 5 ปีข้างหน้า

Hassall, Joyce, Montano and Anes (1999) ศึกษาถึงความเห็นของนายกจ้างของนักบัญชีบริหารรับอนุญาต (Chartered Institute of Management Accountants: CIMA) ต่อทักษะและความสามารถทางวิชาชีพของนักบัญชี ผลการศึกษาพบว่าทักษะทางการสื่อสารเป็นทักษะสำคัญที่สุดสำหรับนักบัญชีบริหารที่ได้รับใบอนุญาตแล้ว แต่เป็นสิ่งที่นักบัญชีที่มีอยู่ในระดับที่สูงกว่าระดับ “พอใช้” เพียงเล็กน้อย คือค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 6.35 จากคะแนนเต็ม 10 คะแนนและทักษะที่นักบัญชีที่ได้รับการประเมินว่ามีน้อยที่สุดคือ การมีวิสัยทัศน์และอาจเป็นไปได้ว่าการขาดคุณสมบัติข้อนี้เองที่ทำให้ให้นักบัญชีที่เพิ่งจบการศึกษาได้ไม่นานเข้าเรียนต่อในโครงการการจัดการทางบริหาร (Master of

Business Administration) นอกจากนี้ยังพบว่ามีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาทักษะทางด้านวิชาชีพให้ตรงกับนโยบายที่ตั้งไว้ขององค์กร เช่น ความสามารถพัฒนาวิธีการเรียนรู้อย่างมีประสิทธิภาพ ความรู้ทางด้านแหล่งข้อมูลข่าวสาร (Knowledge of Information Sources) ความรู้ทางการบัญชี และด้านจริยธรรมในหน้าที่สังคม

Meagher (2001) ศึกษาการเปลี่ยนแปลงบทบาทของนักบัญชีในระยะเวลา 5 ปี ที่ผ่านมาของคุณลักษณะของนักบัญชี (Chartered Accounts) ในเกาะไอร์แลนด์ (Ireland) ผลการศึกษาพบว่านักบัญชีมีบทบาทในการทำงานแบบในทีมที่ประกอบด้านสมาชิกจากหลาย ๆ หน่วยงาน (Cross-Functional Teams) ด้วยเหตุนี้ทักษะที่สำคัญสำหรับนักบัญชีในการทำงานจึงได้แก่ การติดต่อสื่อสาร การทำงานเป็นทีม ทักษะความเป็นผู้นำและการจัดการ ระบบสารสนเทศ การตัดสินใจและการให้คำปรึกษา นอกจากนี้ยังพบว่านักบัญชีใช้เวลามากขึ้นในการวิเคราะห์สารสนเทศ และใช้เวลาในการทำงานบัญชีแบบดั้งเดิมน้อยลง

David (1997) ศึกษาความรู้และทักษะที่มีความสำคัญต่อผู้บริหารระดับสูงใน 20 ประเทศ ผลการศึกษาพบว่า ทักษะที่มีความสำคัญต่อผู้บริหารมี 10 ประการตามลำดับดังนี้

1. การจัดสร้างกลยุทธ์ (Strategic Formulation)
2. การบริหารทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management)
3. การตลาดการขาย (Marketing and Sales)
4. การเจรจาต่อรอง (Negotiation)
5. การบัญชีการเงิน (Accounting and Finance)
6. เศรษฐกิจและการเมืองระหว่างประเทศ (International Economics and Politics)
7. วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี (Science and Technology)
8. การพูดในที่สาธารณะ (Public Speaking)
9. การผลิต (Production)
10. ความรู้ด้านคอมพิวเตอร์ (Computer Literacy)

จากทฤษฎีบัญชีบริหารและทฤษฎีการบริหารที่ได้ศึกษาข้างต้นพบว่าการบริหารมุ่งเน้นไปในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจโดยนำข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์มาปรับปรุงทำให้องค์กรเกิดประโยชน์สูงสุดซึ่งสอดคล้องกันกับทฤษฎีการบริหารซึ่งมีกระบวนการบริหารที่คล้ายคลึงกันมากแต่ทั้งนี้งานทางด้านบริหารจะต้องใช้ทักษะทางการจัดการ ซึ่งครอบคลุมถึงทักษะทางด้านเทคนิค ทางด้านมนุษย์ ทางด้านความคิด มาประยุกต์ใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์กับองค์กรจึงเป็นที่มาของการศึกษานี้ว่าแท้จริงแล้วคุณลักษณะของนักบัญชีบริหารใหญ่ต้องการควรมีลักษณะแบบใด