

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

จากการดำเนินการวิจัยตามบทที่ 3 แบบสอบถามได้ถูกส่งไปยังบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 479 บริษัท ผู้วิจัยรวบรวมแบบสอบถามที่ส่งกลับมาได้จำนวน 100 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบแบบสอบถาม 20.88% ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถามได้ถูกนำมาวิเคราะห์และรายงานผลในบทนี้

#### ผลของการวิจัย

ผลของการวิจัยแบ่งออกเป็น 7 ส่วน

- ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งได้แก่ อายุ ระดับการศึกษาและระยะเวลาการทำงานหน้าที่บัญชี/การเงิน
- ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของบริษัท ซึ่งได้แก่ ประเภทธุรกิจของบริษัท จำนวนผู้ถือหุ้นต่างชาติ ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วและลักษณะการดำเนินงานของบริษัท
- ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของบริษัท ซึ่งได้แก่ สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี
- ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย ซึ่งได้แก่ จำนวนระบบบัญชีบริหารที่กิจการใช้ในปี 2550 และการใช้ระบบบัญชีบริหารของกิจการ
- ส่วนที่ 5 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งได้แก่ ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหาร การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปี 2541-2550 จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง รูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและปัจจัยที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและอุปสรรคในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร
- ส่วนที่ 6 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในประเทศไทย
- ส่วนที่ 7 ผลการหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในและภายนอกองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

## ส่วนที่ 1 : ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามประกอบด้วยอายุ ระดับการศึกษา และระยะเวลาการทำงานหน้าที่บัญชี/การเงิน ดังตาราง 4.1

ตาราง 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามอายุ ระดับการศึกษาและระยะเวลาการทำงานหน้าที่บัญชี/การเงิน

| ข้อมูลทั่วไป                         |                | จำนวน | ร้อยละ |
|--------------------------------------|----------------|-------|--------|
| อายุ                                 | น้อยกว่า 31 ปี | 2     | 2.0    |
|                                      | 31 – 40 ปี     | 24    | 24.0   |
|                                      | 41 – 50 ปี     | 52    | 52.0   |
|                                      | 51 – 60 ปี     | 21    | 21.0   |
|                                      | มากกว่า 60 ปี  | 1     | 1.0    |
| รวม                                  |                | 100   | 100.0  |
| ระดับการศึกษา                        | ปริญญาตรี      | 39    | 39.0   |
|                                      | ปริญญาโท       | 61    | 61.0   |
|                                      | ปริญญาเอก      | 0     | 0.0    |
|                                      | อื่นๆ          | 0     | 0.0    |
| รวม                                  |                | 100   | 100.0  |
| ระยะเวลาการทำงานหน้าที่บัญชี/การเงิน | น้อยกว่า 5 ปี  | 2     | 2.0    |
|                                      | 5 – 10 ปี      | 10    | 10.0   |
|                                      | 11 – 20 ปี     | 46    | 46.0   |
|                                      | มากกว่า 20 ปี  | 42    | 42.0   |
| รวม                                  |                | 100   | 100.0  |

จากตาราง 4.1 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีอายุระหว่าง 41 – 50 ปี จำนวน 52 ราย คิดเป็นร้อยละ 52.0 รองลงมา มีอายุระหว่าง 31 – 40 ปี (ร้อยละ 24.0) และอายุ 51 – 60 ปี (ร้อยละ 21.0) ตามลำดับ นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 61 ราย คิดเป็นร้อยละ 61.0 ส่วนที่เหลือสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 39.0) โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานหน้าที่บัญชี/การเงิน 11-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 46.0 และมากกว่า 20 ปี คิดเป็นร้อยละ 42.0

## ส่วนที่ 2 : ลักษณะของบริษัท

ข้อมูลลักษณะของบริษัทที่เกี่ยวข้องกับประเภทธุรกิจของบริษัท จำนวนผู้ถือหุ้นต่างชาติ  
ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วและลักษณะการดำเนินงานของบริษัท ดังตาราง 4.2-4.5

ตาราง 4.2 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทธุรกิจและกลุ่มอุตสาหกรรม

| กลุ่มอุตสาหกรรม                     | ประเภทธุรกิจ                   | จำนวน      | ร้อยละ       |
|-------------------------------------|--------------------------------|------------|--------------|
| เกษตรและอาหาร:                      | ธุรกิจการเกษตร                 | 8          | 8.0          |
|                                     | อาหารและเครื่องมือ             | 5          | 5.0          |
|                                     |                                | 13         | 13.0         |
| สินค้าอุปโภคบริโภค                  | แฟชั่น                         | 8          | 8.0          |
|                                     | ของใช้ในครัวเรือนและสำนักงาน   | 6          | 6.0          |
|                                     | ของใช้ส่วนตัวและเวชภัณฑ์       | 2          | 2.0          |
|                                     | 16                             | 16.0       |              |
| ธุรกิจการเงิน                       | ธนาคาร                         | 3          | 3.0          |
|                                     | เงินทุนและหลักทรัพย์           | 7          | 7.0          |
|                                     | ประกันภัยและประกันชีวิต        | 4          | 4.0          |
|                                     | 14                             | 14.0       |              |
| สินค้าอุตสาหกรรม                    | ยานยนต์                        | 3          | 3.0          |
|                                     | วัสดุอุตสาหกรรมและเครื่องจักร  | 4          | 4.0          |
|                                     | กระดาษและวัสดุการพิมพ์         | 0          | 0.0          |
|                                     | ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์          | 4          | 4.0          |
|                                     | บรรจุภัณฑ์                     | 4          | 4.0          |
|                                     | 15                             | 15.0       |              |
| อสังหาริมทรัพย์และวัสดุ<br>ก่อสร้าง | วัสดุก่อสร้าง                  | 4          | 4.0          |
|                                     | พัฒนาอสังหาริมทรัพย์           | 7          | 7.0          |
|                                     | 11                             | 11.0       |              |
| ทรัพยากร                            | พลังงานและสาธารณูปโภค          | 4          | 4.0          |
|                                     | เหมืองแร่                      | 0          | 0.0          |
|                                     | 4                              | 4.0        |              |
| บริการ                              | พาณิชย์                        | 3          | 3.0          |
|                                     | การแพทย์                       | 2          | 2.0          |
|                                     | สื่อและสิ่งพิมพ์               | 5          | 5.0          |
|                                     | บริการเฉพาะกิจ                 | 2          | 2.0          |
|                                     | การท่องเที่ยวและสันทนาการ      | 2          | 2.0          |
|                                     | ขนส่งและโลจิสติกส์             | 4          | 4.0          |
|                                     | 18                             | 18.0       |              |
| เทคโนโลยี                           | ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์         | 5          | 5.0          |
|                                     | เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร | 4          | 4.0          |
|                                     | 9                              | 9.0        |              |
|                                     | <b>รวม</b>                     | <b>100</b> | <b>100.0</b> |

จากตาราง 4.2 พบว่าบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.0 รองลงมาอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 16 รายและ 15 ราย ตามลำดับ คิดเป็นร้อยละ 16.0 และ 15.0 ตามลำดับ

หากจำแนกตามประเภทธุรกิจ พบว่าบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเกษตรและกลุ่มธุรกิจแฟชั่น คิดเป็นร้อยละ 8.0 รองลงมาอยู่ในกลุ่มธุรกิจเงินทุนและหลักทรัพย์และกลุ่มธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ คิดเป็นร้อยละ 7.0

ตาราง 4.3 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามการถือหุ้นของชาวต่างชาติ

| การถือหุ้นของชาวต่างชาติ | จำนวน | ร้อยละ |
|--------------------------|-------|--------|
| มีผู้ถือหุ้นต่างชาติ     | 53    | 54.1   |
| ไม่มีผู้ถือหุ้นต่างชาติ  | 45    | 45.9   |
| รวม                      | 98    | 100.0  |

หมายเหตุ: ผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 2 รายไม่ตอบคำถามนี้

จากตาราง 4.3 พบว่า บริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีผู้ถือหุ้นต่างชาติ จำนวน 53 ราย คิดเป็นร้อยละ 54.1 ส่วนที่เหลือไม่มีผู้ถือหุ้นต่างชาติเลย

ตาราง 4.4 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว

| ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว | จำนวน | ร้อยละ |
|-------------------------|-------|--------|
| ไม่เกิน 500 ล้านบาท     | 51    | 51.0   |
| 501-1,000 ล้านบาท       | 19    | 19.0   |
| 1,001-2,000 ล้านบาท     | 8     | 8.0    |
| 2,001-3,000 ล้านบาท     | 4     | 4.0    |
| 3,001-5,000 ล้านบาท     | 3     | 3.0    |
| 5,001-10,000 ล้านบาท    | 3     | 3.0    |
| มากกว่า 10,000 ล้านบาท  | 12    | 12.0   |
| รวม                     | 100   | 100.0  |

จากตาราง 4.4 พบว่า บริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 500 ล้านบาท จำนวน 51 ราย คิดเป็นร้อยละ 51.0 รองลงมามีทุนจดทะเบียนระหว่าง 501-1,000 ล้านบาทและมากกว่า 10,000 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 19.0 และ 12.0 ตามลำดับ

ตาราง 4.5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของลักษณะการดำเนินงานของบริษัท

| ลักษณะการดำเนินงาน  | mean | SD   |
|---|------|------|
| -ระดับการแข่งขันในอุตสาหกรรม  | 3.86 | .90  |
| -เน้นการใช้เครื่องมือเครื่องจักรในการผลิต<br>สินค้า/บริการ            | 3.35 | 1.16 |
| -ความหลากหลายของสินค้า/บริการของบริษัท                                | 3.27 | 1.04 |
| -ความยืดหยุ่นในการผลิต/การให้บริการของ<br>อุปกรณ์การผลิต/การให้บริการ | 3.19 | .87  |
| -ความซับซ้อนด้านกระบวนการผลิต/<br>การให้บริการ                        | 3.17 | .94  |

จากตาราง 4.5 พบว่า บริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีลักษณะการดำเนินงานโดยมีระดับการแข่งขันในอุตสาหกรรมอยู่ในระดับมาก (mean = 3.86, SD = .90) เน้นการใช้เครื่องมือเครื่องจักรในการผลิต มีความหลากหลายของสินค้า/บริการ มีความยืดหยุ่นในการผลิต/การให้บริการของอุปกรณ์การผลิต/อุปกรณ์การให้บริการและมีความซับซ้อนของกระบวนการผลิต/การให้บริการอยู่ในระดับปานกลาง (mean = 3.35, 3.27, 3.19 และ 3.17, SD = 1.16, 1.04, .87 และ .94 ตามลำดับ)

### ส่วนที่ 3 : สภาพแวดล้อมของบริษัท

สภาพแวดล้อมของบริษัทเกี่ยวข้องกับสภาพการแข่งขันที่บริษัทเผชิญและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบต่อระบบบัญชีบริหารของบริษัท ดังตาราง 4.6-4.7

ตาราง 4.6 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของสภาพการแข่งขันที่บริษัทเผชิญ

| สภาพการแข่งขัน   | mean | SD   |
|--|------|------|
| -ราคาของสินค้า/บริการ                                  | 3.93 | .93  |
| -คุณภาพสินค้า/บริการ                                   | 3.86 | .83  |
| -มาตรฐานของสินค้า/บริการหรือกระบวนการผลิต/การให้บริการ | 3.74 | .87  |
| -จำนวนคู่แข่ง  | 3.48 | .95  |
| -การเติบโตของความต้องการในสินค้า/บริการ                | 3.46 | .83  |
| -ช่องทางการจัดจำหน่าย                                  | 3.43 | .98  |
| -ความหลากหลายของสินค้า/บริการ                          | 3.31 | 1.01 |
| -บริการหลังการขาย                                      | 3.19 | 1.12 |
| -สินค้าทดแทน   | 3.05 | 1.09 |
| -อิทธิพลทางการเมือง                                    | 2.90 | 1.12 |
| -การได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาล                         | 2.59 | 1.10 |

จากตาราง 4.6 พบว่า บริษัทส่วนใหญ่เผชิญกับสภาพการแข่งขันเรื่องราคาของสินค้า/บริการ คุณภาพสินค้า/บริการและมาตรฐานของสินค้า/บริการหรือกระบวนการผลิต/การให้บริการ โดยมีความรุนแรงในระดับมาก (mean = 3.93, 3.86 และ 3.74, SD = 0.93, 0.83 และ 0.87 ตามลำดับ) ส่วนสภาพการแข่งขันในเรื่องอื่นๆ เช่น จำนวนคู่แข่ง การเติบโตของความต้องการในสินค้า/บริการ ช่องทางการจัดจำหน่าย เป็นต้น มีความรุนแรงอยู่ในระดับปานกลาง

ผลการศึกษเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันในการศึกษานี้ไม่แตกต่างจากผลการศึกษาในประเทศสิงคโปร์ของ Williams and Seaman (2001) ที่พบว่ากิจการส่วนใหญ่เผชิญกับสภาพการแข่งขันในด้านราคาและคุณภาพของสินค้า/บริการมีความรุนแรงในระดับสูง

ตาราง 4.7 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบต่อระบบบัญชีบริหารของบริษัท

| การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี   | mean | SD   |
|--|------|------|
| -การพัฒนาของระบบการสื่อสาร   | 3.56 | .87  |
| -การเชื่อมโยงเครือข่ายทางอินเทอร์เน็ต  | 3.40 | .92  |
| -การพัฒนาของระบบการทำธุรกิจแบบออนไลน์ (e-commerce)                             | 3.09 | 1.10 |
| -การเพิ่มขึ้นของกระบวนการผลิตสินค้า/บริการแบบอัตโนมัติ (production automation) | 2.98 | 1.08 |
| -วงจรการผลิต/การให้บริการสั้นขึ้น  | 2.97 | .97  |

จากตาราง 4.7 พบว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีในเรื่องการพัฒนาของระบบการสื่อสารมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในระดับมาก (mean = 3.56, SD = 0.87) ส่วนการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีในเรื่องการเชื่อมโยงเครือข่ายทางอินเทอร์เน็ต การพัฒนาของระบบการทำธุรกิจแบบออนไลน์ การเพิ่มขึ้นของกระบวนการการผลิตสินค้า/บริการแบบอัตโนมัติและวงจรการผลิต/การให้บริการสั้นขึ้นมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในระดับปานกลาง (mean = 3.40, 3.09 2.98 และ 2.97, SD = 0.92, 1.10 1.08 และ 0.97 ตามลำดับ)

#### ส่วนที่ 4 : การใช้ระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

ผลการวิจัยในส่วนนี้เกี่ยวข้องกับ การใช้ระบบบัญชีบริหารของกิจการไทยในปี 2550

คิงตาราง 4.8-4.9

ตาราง 4.8 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามจำนวนระบบบัญชีบริหารที่บริษัทใช้  
ในปี 2550

| จำนวนระบบบัญชีบริหารที่บริษัทใช้ | จำนวน | ร้อยละ |
|----------------------------------|-------|--------|
| 6                                | 10    | 10.0   |
| 7                                | 5     | 5.0    |
| 8                                | 3     | 3.0    |
| 9                                | 5     | 5.0    |
| 10                               | 9     | 9.0    |
| 11                               | 12    | 12.0   |
| 12                               | 14    | 14.0   |
| 13                               | 11    | 11.0   |
| 14                               | 11    | 11.0   |
| 15                               | 20    | 20.0   |
| รวม                              | 100   | 100.0  |
| mean                             | 11.51 |        |
| SD.                              | 3.07  |        |

\*รายละเอียดของระบบบัญชีบริหารอยู่ในภาคผนวก

จากตาราง 4.8 พบว่า 20% ของบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามมีการใช้ระบบบัญชีบริหารในกระบวนการบริหาร จำนวน 15 ระบบ (รายละเอียดอยู่ในภาคผนวก ก) รองลงมา 14% ของบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามมีการใช้ระบบบัญชีบริหารในกระบวนการบริหาร จำนวน 12 ระบบ โดยมีการใช้ระบบบัญชีบริหารในกระบวนการบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 11.51 ระบบ (SD. = 3.07)

ตาราง 4.9 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามการใช้ระบบบัญชีบริหาร

| ระบบบัญชีบริหาร   | ใช่   | ไม่ใช่ | รวม    |
|---|-------|--------|--------|
| <b>กลุ่มระบบการวางแผน:</b>  |       |        |        |
| - งบประมาณ  | 95    | 5      | 100    |
|   | 95.0% | 5.0%   | 100.0% |
| - งบประมาณการลงทุน  | 76    | 24     | 100    |
|   | 76.0% | 24.0%  | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน:</b>                 |       |        |        |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล                               | 85    | 15     | 100    |
|   | 85.0% | 15.0%  | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับทีม                                 | 55    | 45     | 100    |
|   | 55.0% | 45.0%  | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับองค์กร                              | 71    | 29     | 100    |
|   | 71.0% | 29.0%  | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากคุณภาพ                                | 70    | 30     | 100    |
|   | 70.0% | 30.0%  | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจของลูกค้า                  | 75    | 25     | 100    |
|   | 75.0% | 25.0%  | 100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลโดยใช้โบนัส                                       | 77    | 23     | 100    |
|   | 77.0% | 23.0%  | 100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลตามแผนการปฏิบัติงาน                               | 61    | 39     | 100    |
|   | 61.0% | 39.0%  | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการตัดสินใจ</b>   |       |        |        |
| - ใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น                        | 92    | 8      | 100    |
|   | 92.0% | 8.0%   | 100.0% |
| - การใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น            | 84    | 16     | 100    |
|   | 84.0% | 16.0%  | 100.0% |
| - ใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ | 89    | 11     | 100    |
|   | 89.0% | 11.0%  | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบต้นทุน:</b>   |       |        |        |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน                      | 89    | 11     | 100    |
|   | 89.0% | 11.0%  | 100.0% |
| - การจัดสรรต้นทุนทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน                         | 55    | 45     | 100    |
|   | 55.0% | 45.0%  | 100.0% |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆไปยังหน่วยต้นทุน                   | 72    | 28     | 100    |
|   | 72.0% | 28.0%  | 100.0% |

การศึกษานี้ได้แบ่งระบบบัญชีบริหารเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารหรือหน้าที่ของกระบวนการบริหาร ซึ่งได้แก่กลุ่มระบบการวางแผน กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน กลุ่มระบบการตัดสินใจและกลุ่มระบบต้นทุน

ดังนั้นตาราง 4.9 แสดงการใช้ระบบบัญชีบริหารในแต่ละวัตถุประสงค์/หน้าที่ทางการบริหาร พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ใช้ระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนและการตัดสินใจ มากกว่าการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและต้นทุน บริษัทเกือบทั้งหมด (95%) ใช้งบประมาณเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน สำหรับวัตถุประสงค์การตัดสินใจ บริษัทส่วนใหญ่มีการใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น (92%) มีการใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ (89%) และมีการใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น (84%) ส่วนวัตถุประสงค์เพื่อการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน บริษัทส่วนใหญ่ใช้ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล (85%) และระดับองค์กร (71%) โดยประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจของลูกค้า (75%) และจากคุณภาพ (70%) และมีระบบการให้รางวัลโดยใช้โบนัส (77%) และจากแผนการปฏิบัติงาน (61%)

นอกจากนี้ ในกลุ่มระบบต้นทุน บริษัทส่วนใหญ่มีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน (89%) และจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ ไปยังหน่วยต้นทุน (72%)

## ส่วนที่ 5 : การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ผลการวิจัยในส่วนนี้เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหารในแต่ละวัตถุประสงค์ทางการบริหาร ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปี 2541-2550 จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง รูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและปัจจัยที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและอุปสรรคในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังตาราง 4.10-4.20

ตาราง 4.10 จำนวนและร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหาร จำแนกตาม วัตถุประสงค์ทางการบริหาร

| กลุ่มระบบบัญชีบริหาร<br>(ในแต่ละวัตถุประสงค์<br>ทางการบริหาร) | จำนวน<br>การเปลี่ยนแปลง<br>ของกลุ่มตัวอย่าง | ร้อยละ | จำนวน<br>การเปลี่ยนแปลง<br>เฉลี่ยต่อบริษัท | ช่วงของจำนวนระบบ<br>บัญชีบริหารในแต่ละ<br>วัตถุประสงค์ |
|---|---|--------|--|--|
| - ระบบการวางแผน   | 123   | 14.5   | 1.23                                       | 0-2  |
| - ระบบการควบคุมและ<br>ประเมินผลการปฏิบัติงาน                  | 364   | 43.0   | 3.64                                       | 0-7  |
| - ระบบการตัดสินใจ   | 208   | 24.6   | 2.08                                       | 0-3  |
| - ระบบต้นทุน  | 151   | 17.9   | 1.51                                       | 0-3  |
| รวม   | 846   | 100.0  | 8.46                                       | 0-15   |

ตาราง 4.10 แสดงจำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละวัตถุประสงค์/หน้าที่ทางการบริหาร ซึ่งพบว่ามี การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 8.46 ระบบ โดยมีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและกลุ่มระบบการตัดสินใจมากกว่ากลุ่มระบบการวางแผนและกลุ่มระบบต้นทุน โดยมีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน คิดเป็นร้อยละ 43.0 และมีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการตัดสินใจร้อยละ 24.6 ของระบบบัญชีบริหารทั้งหมด

ตาราง 4.11 การเปรียบเทียบจำนวนและร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหาร  
ของบริษัทในประเทศไทยกับประเทศอื่น

| กลุ่มระบบบัญชีบริหาร<br>(ในแต่ละวัตถุประสงค์<br>ทางการบริหาร) | ผลการศึกษานี้<br>(2010)<br>ประเทศไทย<br>n = 100, r = 20.9% |        | Sulaiman and Mitchell<br>(2005)<br>มาเลเซีย<br>n = 92, r = 29.0% |        | Williams and Seaman<br>(2001)<br>สิงคโปร์<br>n = 93, r = 45.0% |        | Libby and Waterhouse<br>(1995)<br>แคนาดา<br>n = 24, r = 34.0% |        |
|---|--|--------|--|--------|--|--------|---|--------|
|   | จำนวนการ<br>เปลี่ยนแปลง                                    | ร้อยละ | จำนวนการ<br>เปลี่ยนแปลง  | ร้อยละ | จำนวนการ<br>เปลี่ยนแปลง  | ร้อยละ | จำนวนการ<br>เปลี่ยนแปลง                                       | ร้อยละ |
| - ระบบการวางแผน   | 123  | 14.5   | 241  | 27.5   | 86   | 25.0   | 17  | 15.9   |
| - ระบบการควบคุมและ<br>ประเมินผลการปฏิบัติงาน*                 | 364  | 43.0   | 281  | 32.2   | 131  | 38.1   | 43  | 40.2   |
| - ระบบการตัดสินใจ   | 208  | 24.6   | 191  | 21.8   | 93   | 27.0   | 34  | 31.8   |
| - ระบบต้นทุน  | 151  | 17.9   | 162  | 18.5   | 34   | 9.9    | 13  | 12.1   |
| รวม   | 846  | 100.0  | 875  | 100.0  | 344  | 100.0  | 107   | 100.0  |

n = จำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม

r = ร้อยละของอัตราการตอบแบบสอบถาม

\*การศึกษานี้ได้รวมระบบการส่งการไว้ในระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตาราง 4.11 เป็นการเปรียบเทียบจำนวนและร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหารของประเทศไทยกับประเทศมาเลเซีย สิงคโปร์และแคนาดา ซึ่งพบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในแต่ละวัตถุประสงค์ทางการบริหารของประเทศไทยไม่แตกต่างจากประเทศอื่น ในแง่ที่ว่ามีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานมากกว่าระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น รองลงมา มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการตัดสินใจมากกว่าระบบการวางแผนและระบบต้นทุน ซึ่งผลการศึกษานี้คล้ายคลึงกับ Libby and Waterhouse (1996) และ Williams and Seaman (2001) แต่แตกต่างจาก Sulaiman and Mitchell (2005) ที่มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการวางแผนมากกว่าระบบการตัดสินใจและระบบต้นทุน

ตาราง 4.12 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามขอบเขตของการเปลี่ยนแปลง

| ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลง | จำนวน | ร้อยละ |
|-------------------------|-------|--------|
| - เปลี่ยนแปลง 4 กลุ่ม   | 47    | 47.0   |
| - เปลี่ยนแปลง 3 กลุ่ม   | 18    | 18.0   |
| - เปลี่ยนแปลง 2 กลุ่ม   | 13    | 13.0   |
| - เปลี่ยนแปลง 1 กลุ่ม   | 8     | 8.0    |
| - ไม่เปลี่ยนแปลง        | 14    | 14.0   |
| รวม                     | 100   | 100.0  |

เนื่องจากระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้แบ่งเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารคือกลุ่มระบบการวางแผน กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน กลุ่มระบบการตัดสินใจและกลุ่มระบบต้นทุน ตาราง 4.12 แสดงจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหารจำแนกตามขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร

ตาราง 4.12 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในกระบวนการบริหารทั้ง 4 กลุ่มคือกลุ่มระบบการวางแผน กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน กลุ่มระบบการตัดสินใจและกลุ่มระบบต้นทุน คิดเป็นร้อยละ 47.0 และมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในกระบวนการบริหารอย่างน้อย 1 กลุ่ม คิดเป็นร้อยละ 86.0 แต่ร้อยละ 14.0 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปี 2541-2550

การศึกษาของ Sulaiman and Mitchell (2005) ได้แบ่งระบบบัญชีบริหารเป็น 5 กลุ่มโดยระบบที่ 5 คือกลุ่มระบบสั่งการ แต่การศึกษานี้ได้แบ่งระบบบัญชีบริหารเป็น 4 กลุ่มโดยรวมกลุ่มระบบการสั่งการไว้ในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามผลการศึกษานี้แตกต่างจากการศึกษาของ Sulaiman and Mitchell (2005) ไม่มากนัก ในส่วนที่ว่าบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามของ Sulaiman and Mitchell (2005) มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างน้อย 4 ระบบย่อยคิดเป็นร้อยละ 36.0 ขณะที่ผลการศึกษานี้มีการเปลี่ยนแปลงถึงร้อยละ 47.0

ตาราง 4.13 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหาร  
ในแต่ละวัตถุประสงค์ทางการบริหาร

| กลุ่มระบบบัญชีบริหาร<br>(จำแนกตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร) | เปลี่ยนแปลง | ไม่<br>เปลี่ยนแปลง | รวม           |
|--|-------------|--------------------|---------------|
| กลุ่มระบบการวางแผน   | 65<br>65.0% | 35<br>35.0%        | 100<br>100.0% |
| กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน                | 78<br>78.0% | 22<br>22.0%        | 100<br>100.0% |
| กลุ่มระบบการตัดสินใจ                                       | 74<br>74.0% | 26<br>26.0%        | 100<br>100.0% |
| กลุ่มระบบต้นทุน  | 58<br>58.0% | 42<br>42.0%        | 100<br>100.0% |

ตาราง 4.13 แสดงการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบบัญชีบริหารในแต่ละวัตถุประสงค์/หน้าที่ทางการบริหาร ซึ่งพบว่าบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามมากกว่า 70% มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและกลุ่มระบบการตัดสินใจ ในช่วงปี 2541-2550 แต่บริษัทจำนวนไม่เกิน 65% มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการวางแผนและกลุ่มระบบต้นทุน

ผลการศึกษานี้ สอดคล้องกับการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ในส่วนที่ว่าบริษัทมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจและการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานมากกว่าระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ด้านอื่นๆ

ตาราง 4.14 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

| ระบบบัญชีบริหาร   | เปลี่ยนแปลง | ไม่<br>เปลี่ยนแปลง | รวม           |
|---|-------------|--------------------|---------------|
| <b>กลุ่มระบบการวางแผน:</b>  |             |                    |               |
| - งบประมาณ  | 64<br>64.0% | 36<br>36.0%        | 100<br>100.0% |
| - งบประมาณการลงทุน  | 59<br>59.0% | 41<br>41.0%        | 100<br>100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน:</b>                 |             |                    |               |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล                               | 56<br>56.0% | 44<br>44.0%        | 100<br>100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับทีม                                 | 47<br>47.0% | 53<br>53.0%        | 100<br>100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับองค์กร                              | 57<br>57.0% | 43<br>43.0%        | 100<br>100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากคุณภาพ                                | 55<br>55.0% | 45<br>45.0%        | 100<br>100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจของลูกค้า                  | 59<br>59.0% | 41<br>41.0%        | 100<br>100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลโดยใช้โบนัส                                       | 45<br>45.0% | 55<br>55.0%        | 100<br>100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลตามแผนการปฏิบัติงาน                               | 45<br>45.0% | 55<br>55.0%        | 100<br>100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการตัดสินใจ</b>   |             |                    |               |
| - ใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น                        | 71<br>71.0% | 29<br>29.0%        | 100<br>100.0% |
| - การใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น            | 68<br>68.0% | 32<br>32.0%        | 100<br>100.0% |
| - ใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ | 69<br>69.0% | 31<br>31.0%        | 100<br>100.0% |
| <b>กลุ่มระบบต้นทุน:</b>   |             |                    |               |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน                      | 58<br>58.0% | 42<br>42.0%        | 100<br>100.0% |
| - การจัดสรรต้นทุนทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน                         | 43<br>43.0% | 57<br>57.0%        | 100<br>100.0% |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ ไปยังหน่วยต้นทุน                  | 50<br>50.0% | 50<br>50.0%        | 100<br>100.0% |

ตาราง 4.14 แสดงการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารพบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจมากที่สุด ได้แก่ มีการใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น (71%) มีการใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ (69%) และมีการใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น (68%)

รองลงมา บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน โดยมีการเปลี่ยนแปลงในการจัดทำประมาณและงบประมาณการลงทุนคิดเป็นร้อยละ 64.0 และ 59.0 ตามลำดับ ส่วนระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและระบบต้นทุน บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงไม่มากนัก การเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานส่วนใหญ่เป็นการเปลี่ยนแปลงในระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจของลูกค้า (59.0%) ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานในระดับองค์กร (57.0%) และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล (56.0%) และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานจากคุณภาพ (55.0%) แต่บริษัทส่วนใหญ่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบการให้รางวัลโดยใช้โบนัส (55.0%) และจากแผนการปฏิบัติงาน (55.0%) และการประเมินผลระดับทีม (53.0%)

ในกลุ่มระบบต้นทุน บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน (58.0%) แต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดสรรต้นทุนทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน (57.0%) และวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ ไปยังหน่วยต้นทุน (50%)

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ในส่วนที่บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจมากที่สุด ได้แก่ มีการใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น มีการใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจและมีการใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น และมีการเปลี่ยนแปลงในระบบต้นทุนน้อย นอกจากนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงในระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานในระดับองค์กร ระดับบุคคล และการประเมินผลการปฏิบัติงานจากคุณภาพ

ตาราง 4.15 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามจำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงปี 2541-2550

| จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง | จำนวน | ร้อยละ |
|---|-------|--------|
| 0                                       | 14    | 14.0   |
| 1                                       | 1     | 1.0    |
| 2                                       | 5     | 5.0    |
| 3                                       | 4     | 4.0    |
| 4                                       | 4     | 4.0    |
| 5                                       | 4     | 4.0    |
| 6                                       | 5     | 5.0    |
| 7                                       | 4     | 4.0    |
| 8                                       | 4     | 4.0    |
| 9                                       | 6     | 6.0    |
| 10                                      | 4     | 4.0    |
| 11                                      | 8     | 8.0    |
| 12                                      | 4     | 4.0    |
| 13                                      | 8     | 8.0    |
| 14                                      | 10    | 7.0    |
| 15                                      | 15    | 15.0   |
| รวม                                     | 100   | 100.0  |
| mean                                    | 8.46  |        |
| SD.                                     | 5.27  |        |

จากตาราง 4.15 พบว่าร้อยละ 15.0 ของบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร จำนวน 15 ระบบ รองลงมา ร้อยละ 14.0 ของบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเลย โดยมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 8.46 ระบบ (SD. = 5.27) ในช่วงปี 2541-2550 (ปี ค.ศ.1998-2007)

ซึ่งผลการศึกษานี้ไม่แตกต่างจาก Sulaiman and Mitchell (2005) ที่พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทในประเทศมาเลเซียเท่ากับ 9.5 ระบบในช่วงปี 1997-2001 ซึ่งอยู่ในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจเอเชีย โดยมีพิสัยอยู่ระหว่าง 0-17 ระบบ

ตาราง 4.16 จำนวนและร้อยละของบริษัท จำแนกตามจำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงปี 2541-2550 ในแต่ละวัตถุประสงค์/หน้าที่ทางการบริหาร

| จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง     | จำนวน | ร้อยละ |
|---|-------|--------|
| กลุ่มระบบการวางแผน                          |       |        |
| 0   | 34    | 34.0   |
| 1   | 9     | 9.0    |
| 2   | 57    | 57.0   |
| รวม   | 100   | 100.0  |
| กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน |       |        |
| 0   | 22    | 22.0   |
| 1   | 5     | 5.0    |
| 2   | 12    | 12.0   |
| 3   | 10    | 10.0   |
| 4   | 7     | 7.0    |
| 5   | 10    | 10.0   |
| 6   | 11    | 11.0   |
| 7   | 23    | 23.0   |
| รวม   | 100   | 100.0  |
| กลุ่มระบบการตัดสินใจ                        |       |        |
| 0   | 26    | 26.0   |
| 1   | 5     | 5.0    |
| 2   | 4     | 4.0    |
| 3   | 65    | 65.0   |
| รวม   | 100   | 100.0  |
| กลุ่มระบบต้นทุน                             |       |        |
| 0   | 42    | 42.0   |
| 1   | 6     | 6.0    |
| 2   | 11    | 11.0   |
| 3   | 41    | 41.0   |
| รวม   | 100   | 100.0  |

จากตาราง 4.16 พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ (จำนวนมากกว่า 50%) มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบริหารในกลุ่มการวางแผนทั้งสองระบบ (ซึ่งได้แก่ระบบการจัดทำงบประมาณและงบประมาณการลงทุน) คิดเป็นร้อยละ 57.0 และมีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการตัดสินใจทั้งสามระบบ (ซึ่งได้แก่การใช้ข้อมูลบ่อยขึ้น การใช้ตัววัดที่ไม่ใช่ตัวเงินและการใช้ข้อมูลอื่นๆประกอบการตัดสินใจ) คิดเป็นร้อยละ 65.0 ส่วนกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานมีการเปลี่ยนแปลงทั้ง 7 ระบบเพียงร้อยละ 23.0 และร้อยละ 22.0 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานในช่วงปี 2541-2550 (ปี ค.ศ.1998-2007)

ในทางตรงข้าม บริษัทส่วนใหญ่ร้อยละ 42.0 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบต้นทุน แต่ร้อยละ 41.0 ของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามมีการเปลี่ยนแปลงในระบบต้นทุนทั้ง 3 ระบบ

ตาราง 4.17 จำนวนและร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในแต่ละกลุ่มระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในแต่ละวัตถุประสงค์ทางการบริหาร จำแนกตามรูปแบบการเปลี่ยนแปลง

| ระบบบัญชีบริหาร<br>(ในแต่ละวัตถุประสงค์ทางการบริหาร) | รูปแบบการเปลี่ยนแปลง |                     |                      |                    |                       |
|--|----------------------|---------------------|----------------------|--------------------|-----------------------|
|  | เพิ่ม                | แทนที่              | ปรับปรุง             | ยกเลิก             | รวม                   |
| - กลุ่มระบบการวางแผน                                 | 35<br>28.5%          | 18<br>14.6%         | 70<br>56.9%          | 0<br>0.0%          | 123<br>100.0%         |
| - กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผล<br>การปฏิบัติงาน    | 125<br>34.3%         | 40<br>11.0%         | 187<br>51.4%         | 12<br>3.3%         | 364<br>100.0%         |
| - กลุ่มระบบการตัดสินใจ                               | 98<br>47.1%          | 21<br>10.1%         | 89<br>42.8%          | 0<br>0.0%          | 208<br>100.0%         |
| - กลุ่มระบบต้นทุน                                    | 47<br>31.1%          | 6<br>4.0%           | 90<br>59.6%          | 8<br>5.3%          | 151<br>100.0%         |
| <b>รวม</b>   | <b>305<br/>36.1%</b> | <b>85<br/>10.0%</b> | <b>436<br/>51.5%</b> | <b>20<br/>2.4%</b> | <b>846<br/>100.0%</b> |

การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้ประกอบด้วย 4 รูปแบบ ได้แก่ การเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่จากวิธีปฏิบัติที่มีอยู่เดิม การใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่แทนวิธีปฏิบัติเดิมที่ใช้ การปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารและการยกเลิกวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ใช้

ตาราง 4.17 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในรูปแบบการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ใช้อยู่เดิมคิดเป็นร้อยละ 51.5 รองลงมาในรูปแบบการเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่เข้าไปในระบบบัญชีบริหารเดิม คิดเป็นร้อยละ 36.1 นอกจากนี้ ตาราง 4.17 ยังพบว่าระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผน การควบคุมและประเมินผล การปฏิบัติงานและระบบต้นทุนส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ใช้อยู่เดิม คิดเป็นร้อยละ 56.9 ร้อยละ 51.4 และร้อยละ 59.6 ตามลำดับ แต่ระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบการเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่เข้าไปในระบบบัญชีบริหารเดิม คิดเป็นร้อยละ 47.1 แต่ไม่มีการยกเลิกวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนและการตัดสินใจ

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับการศึกษาของ Sulaiman and Mitchell (2005) ที่พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ในประเทศมาเลเซียมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในรูปแบบการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเช่นเดียวกับประเทศไทย

ตาราง 4.18 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามรูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

| ระบบบัญชีบริหาร   | รูปแบบการเปลี่ยนแปลง |        |          |        |        |
|---|----------------------|--------|----------|--------|--------|
|   | เพิ่ม                | แทนที่ | ปรับปรุง | ยกเลิก | รวม    |
| <b>กลุ่มระบบการวางแผน:</b>  |                      |        |          |        |        |
| - งบประมาณ  | 17                   | 9      | 38       | 0      | 64     |
|   | 26.6%                | 14.0%  | 59.4%    | 0%     | 100.0% |
| - งบประมาณการลงทุน  | 18                   | 9      | 32       | 0      | 59     |
|   | 30.5%                | 15.3%  | 54.2%    | 0%     | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน:</b>                 |                      |        |          |        |        |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล                               | 14                   | 8      | 33       | 1      | 56     |
|   | 25.0%                | 14.3%  | 58.9%    | 1.8%   | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับทีม                                 | 20                   | 6      | 19       | 2      | 47     |
|   | 42.5%                | 12.8%  | 40.4%    | 4.3%   | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานระดับองค์กร                              | 19                   | 7      | 30       | 1      | 57     |
|   | 33.3%                | 12.3%  | 52.6%    | 1.8%   | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากคุณภาพ                                | 17                   | 7      | 29       | 2      | 55     |
|   | 30.9%                | 12.7%  | 52.8%    | 3.6%   | 100.0% |
| - การประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจของลูกค้า                  | 22                   | 6      | 30       | 1      | 59     |
|   | 37.3%                | 10.2%  | 50.8%    | 1.7%   | 100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลโดยใช้โบนัส                                       | 13                   | 3      | 27       | 2      | 45     |
|   | 28.9%                | 6.7%   | 60.0%    | 4.4%   | 100.0% |
| - ระบบการให้รางวัลตามแผนการปฏิบัติงาน                               | 20                   | 3      | 19       | 3      | 45     |
|   | 44.4%                | 6.7%   | 42.2%    | 6.7%   | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบการตัดสินใจ:</b>  |                      |        |          |        |        |
| - ใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น                        | 33                   | 7      | 31       | 0      | 71     |
|   | 46.5%                | 9.9%   | 43.6%    | 0%     | 100.0% |
| - การใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น            | 32                   | 6      | 30       | 0      | 68     |
|   | 47.1%                | 8.8%   | 44.1%    | 0%     | 100.0% |
| - ใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ | 33                   | 8      | 28       | 0      | 69     |
|   | 47.8%                | 11.6%  | 40.6%    | 0%     | 100.0% |
| <b>กลุ่มระบบต้นทุน:</b>   |                      |        |          |        |        |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน                      | 18                   | 5      | 33       | 2      | 58     |
|   | 31.0%                | 8.6%   | 56.9%    | 3.5%   | 100.0% |
| - การจัดสรรต้นทุนทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน                         | 13                   | 1      | 26       | 3      | 43     |
|   | 30.2%                | 2.3%   | 60.5%    | 7.0%   | 100.0% |
| - การจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ ไปยังหน่วยต้นทุน                  | 16                   | 0      | 31       | 3      | 50     |
|   | 32.0%                | 0%     | 62.0%    | 6.0%   | 100.0% |

จากตาราง 4.18 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในรูปแบบการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร รองลงมาเป็น การเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่เข้าไปในระบบบัญชีบริหารเดิม โดยเฉพาะในกลุ่มระบบการวางแผน มีการปรับปรุงวิธีปฏิบัติในการจัดทำงบประมาณ (59.4%) และงบประมาณลงทุน (54.2%) ในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน บริษัทส่วนใหญ่มีการปรับปรุงวิธีปฏิบัติในระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคล (58.9%) ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานระดับองค์กร (52.6%) และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจจากลูกค้า (50.8%)

นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการตัดสินใจ บริษัทส่วนใหญ่มีการเพิ่มวิธีปฏิบัติในกลุ่มระบบการตัดสินใจ โดยมีการใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆ เช่น ข้อมูลทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง เป็นต้น นอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจ (47.8%) มีการใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น (47.1%) และใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น (46.5%) ส่วนกลุ่มระบบต้นทุน บริษัทส่วนใหญ่มีการปรับปรุงวิธีปฏิบัติในการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอื่นๆ ไปยังหน่วยต้นทุน (62.0%) วิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน (60.5%) และวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตไปยังหน่วยต้นทุน (56.9%)

ตาราง 4.19 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยที่ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

| ปัจจัย   | mean | SD   |
|--|------|------|
| -การแข่งขันที่เพิ่มขึ้น  | 3.98 | .74  |
| -ต้นทุนการผลิต/การให้บริการและต้นทุนในการดำเนินงานเพิ่มขึ้น                  | 3.74 | .75  |
| -ความกดดันจากการถดถอยทางเศรษฐกิจ   | 3.59 | .91  |
| -การไร้พรหมแดนของตลาดผู้ผลิตและตลาดผู้บริโภค                                 | 3.52 | .88  |
| -การปรับโครงสร้าง  | 3.44 | .91  |
| -การเพิ่มขึ้นของประเภทสินค้าหรือบริการ                                       | 3.38 | .92  |
| -ความไม่สามารถในการจัดเตรียมข้อมูลที่สำคัญของระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในปัจจุบัน | 3.27 | .88  |
| -การขาดแคลนข้อมูลในการตัดสินใจ   | 3.16 | .96  |
| -นโยบายของบริษัทแม่  | 2.72 | 1.34 |

จากตาราง 4.19 พบว่า ปัจจัยที่ทำให้บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอยู่ในระดับมากคือการแข่งขันที่เพิ่มขึ้น ต้นทุนการผลิต/การให้บริการและต้นทุนในการดำเนินงานเพิ่มขึ้น ความกดดันจากการถดถอยทางเศรษฐกิจ เช่น ความไม่คงที่ของอัตราแลกเปลี่ยน เป็นต้นและการไร้พรหมแดนของตลาดผู้ผลิตและตลาดผู้บริโภค (mean = 3.98, 3.74, 3.59 และ 3.52,

SD = 0.74, 0.75, 0.91 และ 0.88 ตามลำดับ) ส่วนปัจจัยอื่นๆ เช่น การปรับโครงสร้าง การเพิ่มขึ้นของประเภทสินค้าหรือบริการ ความไม่สามารถในการจัดเตรียมข้อมูลที่สำคัญของระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในปัจจุบันให้สอดคล้องกับเทคโนโลยีในการผลิตหรือบริการ การขาดแคลนข้อมูลในการตัดสินใจ เป็นต้น อยู่ในระดับปานกลาง

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Waweru et al. (2004) Chongruksut and Brooks (2005) และ Yakou and Dorweiler (1995) และคำกล่าวของเบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญและคณะ (2550) ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ นุชยเนตร (2551) และ Williams and Seaman (2001) ที่ว่าสภาพการแข่งขันเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตาราง 4.20 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของอุปสรรคในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

| อุปสรรค   | mean | SD   |
|---|------|------|
| -ขาดแคลนทรัพยากรภายในบริษัทในการพัฒนาระบบ                         | 3.18 | .91  |
| -ขาดความรู้ความชำนาญในการพัฒนาระบบ                                | 3.14 | .91  |
| -ต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงระบบสูงเกินไป                              | 3.03 | .79  |
| -บริษัทมีปัญหาในการสื่อสารระหว่างฝ่ายดำเนินการหลักและฝ่ายสนับสนุน | 2.71 | 1.02 |
| -ขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง                               | 2.69 | 1.12 |
| -บริษัทได้รับแรงดันจากพนักงานและผู้บริหาร                         | 2.46 | .95  |
| -นโยบายของบริษัทขึ้นอยู่กับบริษัทแม่                              | 2.14 | 1.14 |

จากตาราง 4.20 พบว่าในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร บริษัทส่วนใหญ่เผชิญกับอุปสรรคในเรื่องขาดแคลนทรัพยากรภายในบริษัทในการพัฒนาระบบบัญชีบริหาร เรื่องขาดความรู้ความชำนาญในการพัฒนาระบบบัญชีบริหาร เรื่องต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหารสูงเกินไป มีปัญหาในการสื่อสารระหว่างฝ่ายดำเนินการหลักและฝ่ายสนับสนุนและขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง (mean = 3.18, 3.14, 3.03, 2.71 และ 2.69, SD = 0.91, 0.91, 0.79, 1.02 และ 1.12 ตามลำดับ) โดยอุปสรรคเหล่านี้มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในระดับปานกลาง ส่วนอุปสรรคเรื่องแรงดันจากพนักงานและผู้บริหารของบริษัทและเรื่องนโยบายของบริษัทขึ้นอยู่กับบริษัทแม่ถือว่าอยู่ในระดับน้อย ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Innes and Mitchell (1990) Burns and Scapen (2000) Waweru et al. (2004) และ Chongruksut and Brooks (2005)



## ส่วนที่ 6 : การใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในประเทศไทย

ผลการวิจัยในส่วนนี้เกี่ยวข้องกับ การใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในแต่ละ  
วัตถุประสงค์ทางการบริหาร ดังตาราง 4.21-4.24

ตาราง 4.21 จำนวนและร้อยละของบริษัทที่ใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์  
การวางแผน

| เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร                      | ใช้<br>n(%) | ไม่ใช้<br>n(%) | รวม<br>n(%) |
|---|-------------|----------------|-------------|
| - งบประมาณดำเนินงาน                                   | 83(83.8%)   | 16(16.2%)      | 99(100.0%)  |
| - งบประมาณเงินสด                                      | 80(80.8%)   | 19(19.2%)      | 99(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร | 58(59.2%)   | 40(40.8%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าปัจจุบันสุทธิ                                 | 37(37.8%)   | 61(62.2%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนภายใน                                  | 35(35.7%)   | 63(64.3%)      | 98(100.0%)  |
| - ระยะเวลาคืนทุน                                      | 43(43.9%)   | 55(56.1%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน                            | 40(41.2%)   | 57(58.8%)      | 97(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย                              | 34(34.7%)   | 64(65.3%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์                          | 26(26.5%)   | 72(73.5%)      | 98(100.0%)  |
| - การวัดผลเชิงคุณภาพ                                  | 30(30.8%)   | 68(69.4%)      | 98(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ผลต่าง                                  | 26(26.5%)   | 72(73.5%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนมาตรฐาน                                   | 31(31.6%)   | 67(68.4%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนจริง                                      | 27(27.6%)   | 71(72.4%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนผันแปร                                    | 23(23.5%)   | 75(76.5%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม              | 12(12.2%)   | 86(87.8%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนตามเป้าหมาย                                   | 18(18.4%)   | 80(81.6%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์                            | 10(10.2%)   | 88(89.8%)      | 98(100.0%)  |
| - ราคาโอน   | 17(17.3%)   | 81(82.7%)      | 98(100.0%)  |

จากตาราง 4.21 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ใช้งบประมาณดำเนินงาน (Operating budgets) งบประมาณเงินสด (Cash budgets) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร (CVP) เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนคิดเป็นร้อยละ 83.8% 80.8% และ 59.2% ตามลำดับ ส่วนเทคนิคบัญชีบริหารอื่นๆมีการใช้ในการวางแผนค่อนข้างน้อย โดยเฉพาะวิธีต้นทุนผันแปรและเทคนิคสมัยใหม่ เช่น ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม (ABC/ABM) ต้นทุนตามเป้าหมาย มีการใช้น้อยมาก

ผลการศึกษานี้ไม่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2548) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ นุณยเนตร (2551) ซึ่งพบว่างบประมาณเป็นเครื่องมือที่

สำคัญและใช้อย่างกว้างขวางเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผน(ทั้งระยะสั้นและระยะยาว)ในประเทศไทยและมีการใช้เทคนิคสมัยใหม่ เช่น ต้นทุนตามเป้าหมาย ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนน้อยมาก (Ruttanaporn, 2005 ; มนวิกา ผดุงสิทธิ์, 2548)

แต่ผลการศึกษาี้แตกต่างจากการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) ในแง่ที่ว่า Ruttanaporn (2005) พบว่ากิจการไทยส่วนใหญ่ใช้วิธีต้นทุนผันแปรเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนด้วย ขณะที่การศึกษานี้พบว่าการใช้วิธีต้นทุนผันแปรเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนน้อยมาก ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากประชากรทั้งหมดของ Ruttanaporn (2005) เป็นกิจการผู้ผลิต แต่ประชากรในการศึกษานี้ประกอบด้วยกิจการหลายประเภท เช่น กิจการพาณิชย์ กิจการผู้ผลิตและกิจการบริการ ซึ่งมีผลทำให้ผลการศึกษาแตกต่างจาก Ruttanaporn (2005) แต่อาจชี้ได้ว่ากิจการผู้ผลิตส่วนใหญ่มีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนมากกว่ากิจการประเภทอื่น

ตาราง 4.22 จำนวนและร้อยละของบริษัทที่ใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์  
การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

| เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร                      | ใช่       | ไม่ใช่    | รวม        |
|---|-----------|-----------|------------|
|   | n(%)      | n(%)      | n(%)       |
| - งบประมาณดำเนินงาน                                   | 68(68.7%) | 31(31.3%) | 99(100.0%) |
| - งบประมาณเงินสด                                      | 44(44.4%) | 55(55.6%) | 99(100.0%) |
| - การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร | 28(28.6%) | 70(71.4%) | 98(100.0%) |
| - มูลค่าปัจจุบันสุทธิ                                 | 2(2.0%)   | 96(98.0%) | 98(100.0%) |
| - อัตราผลตอบแทนภายใน                                  | 5(5.1%)   | 93(94.9%) | 98(100.0%) |
| - ระยะเวลาต้นทุน                                      | 3(3.1%)   | 95(96.9%) | 98(100.0%) |
| - อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน                            | 34(35.1%) | 63(64.9%) | 97(100.0%) |
| - อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย                              | 49(50.0%) | 49(50.0%) | 98(100.0%) |
| - มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์                          | 27(27.6%) | 71(72.4%) | 98(100.0%) |
| - การวัดผลเชิงคุณภาพ                                  | 51(52.0%) | 47(48.0%) | 98(100.0%) |
| - การวิเคราะห์ผลต่าง                                  | 57(58.2%) | 41(41.8%) | 98(100.0%) |
| - วิธีต้นทุนมาตรฐาน                                   | 42(42.9%) | 56(57.1%) | 98(100.0%) |
| - วิธีต้นทุนจริง                                      | 42(42.9%) | 56(57.1%) | 98(100.0%) |
| - วิธีต้นทุนผันแปร                                    | 31(31.6%) | 67(68.4%) | 98(100.0%) |
| - ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม              | 20(20.4%) | 78(79.6%) | 98(100.0%) |
| - ต้นทุนตามเป้าหมาย                                   | 20(20.4%) | 78(79.6%) | 98(100.0%) |
| - ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์                            | 9(9.2%)   | 89(90.8%) | 98(100.0%) |
| - ราคาโอน   | 21(21.4%) | 77(78.6%) | 98(100.0%) |

จากตาราง 4.22 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ใช้งบประมาณดำเนินงาน(Operating budgets) การวิเคราะห์ผลต่าง (Variance analysis) และระบบการวัดผลเชิงคุณภาพ (Balanced scorecard) เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานคิดเป็นร้อยละ 68.7% 58.2% และ 52.0% ตามลำดับ ส่วนเทคนิคบัญชีบริหารอื่น ๆ มีการใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานค่อนข้างน้อย โดยเฉพาะเทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ทันสมัย เช่น ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม ราคาโอน มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) เป็นต้น ที่มีการใช้น้อยมากในประเทศไทย

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2548) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ซึ่งพบว่างบประมาณและการวิเคราะห์ผลต่าง (รวมถึงผลต่างงบประมาณ) เป็นเครื่องมือที่ถูกใช้อย่างแพร่หลายเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานในประเทศไทย ส่วน EVA (Ruttanaporn, 2005) ABM และต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Ruttanaporn, 2005; วิภา จงรักษ์สัตย์, 2552) ยังถูกใช้ไม่แพร่หลายนักในประเทศไทย

แต่ผลการศึกษาที่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) และวิภา จงรักษ์สัตย์ (2552) ซึ่งพบว่ากิจการไทยส่วนใหญ่ยังใช้ระบบการวัดผลเชิงคุณภาพค่อนข้างน้อยในการประเมินผลการปฏิบัติงาน แต่การศึกษานี้พบว่ากิจการไทยมากกว่า 50% มีการใช้ระบบการวัดผลเชิงคุณภาพในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตาราง 4.23 จำนวนและร้อยละของบริษัทที่ใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์  
การตัดสินใจ

| เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร                      | ใช่<br>n(%) | ไม่ใช่<br>n(%) | รวม<br>n(%) |
|---|-------------|----------------|-------------|
| - งบประมาณดำเนินงาน                                   | 53(53.5%)   | 46(46.5%)      | 99(100.0%)  |
| - งบประมาณเงินสด                                      | 52(52.5%)   | 46(47.5%)      | 99(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร | 58(59.2%)   | 40(40.8%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าปัจจุบันสุทธิ                                 | 60(61.2%)   | 38(38.8%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนภายใน                                  | 62(63.9%)   | 35(36.1%)      | 98(100.0%)  |
| - ระยะเวลาคืนทุน                                      | 71(72.4%)   | 27(27.6%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน                            | 63(64.9%)   | 34(35.1%)      | 97(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย                              | 57(58.2%)   | 41(41.8%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์                          | 26(26.5%)   | 72(73.5%)      | 98(100.0%)  |
| - การวัดผลเชิงคุณภาพ                                  | 26(26.5%)   | 72(73.5%)      | 98(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ผลต่าง                                  | 34(34.7%)   | 64(65.3%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนมาตรฐาน                                   | 32(32.7%)   | 66(67.3%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนจริง                                      | 37(37.8%)   | 61(62.2%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนผันแปร                                    | 34(34.7%)   | 64(65.3%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม              | 15(15.3%)   | 83(84.7%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนตามเป้าหมาย                                   | 15(15.3%)   | 83(84.7%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์                            | 10(10.2%)   | 88(89.8%)      | 98(100.0%)  |
| - ราคาโอน   | 21(21.4%)   | 77(78.6%)      | 98(100.0%)  |

จากตาราง 4.23 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มากกว่า 60% ใช้ ระยะเวลาคืนทุน (Payback period, PB) อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) อัตราผลตอบแทนภายใน (IRR) และมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (NPV) เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจระยะยาว คิดเป็นร้อยละ 72.4% 64.9% 63.9% และ 61.2% ตามลำดับ ส่วนมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) ยังมีการใช้ในการตัดสินใจระยะยาวน้อยมาก

นอกจากนี้บริษัทส่วนใหญ่ยังมีการใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร (CVP) อัตราผลตอบแทนต่อยอดขาย (Return on sale) งบประมาณดำเนินงาน (Operating budgets) และงบประมาณเงินสด (Cash budgets) ในการตัดสินใจคิดเป็นร้อยละ 59.2% 58.2%

53.5% และ 52.5% ตามลำดับ ส่วนเทคนิคบัญชีบริหารอื่นๆ เช่น วิธีต้นทุนผันแปร มีการใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจค่อนข้างน้อย (34.7%)

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) ที่พบว่า ROI IRR PB และ NPV มีการใช้อย่างแพร่หลายในการตัดสินใจลงทุน แต่มีการใช้ EVA ในการตัดสินใจค่อนข้างน้อย นอกจากนี้ผลการศึกษาที่ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ที่พบว่ากิจการไทยส่วนใหญ่เลือกใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไรในการตัดสินใจระยะสั้นด้วย (ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร, 2551) แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Ruttanaporn (2005) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ที่พบว่ากิจการไทยส่วนใหญ่มีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรบ่อยมากในการตัดสินใจระยะสั้น ในขณะที่การศึกษานี้พบว่ากิจการไทยมีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรในการตัดสินใจค่อนข้างน้อย

ตาราง 4.24 จำนวนและร้อยละของบริษัทที่ใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

| เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร                      | ใช่<br>n(%) | ไม่ใช่<br>n(%) | รวม<br>n(%) |
|---|-------------|----------------|-------------|
| - งบประมาณดำเนินงาน                                   | 4(4.0%)     | 95(96.0%)      | 99(100.0%)  |
| - งบประมาณเงินสด                                      | 2(2.0%)     | 97(98.0%)      | 99(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณและกำไร | 4(4.1%)     | 94(95.9%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าปัจจุบันสุทธิ                                 | 1(1.0%)     | 97(99.0%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนภายใน                                  | 1(1.0%)     | 97(99.0%)      | 98(100.0%)  |
| - ระยะเวลาเงินทุน                                     | 1(1.0%)     | 97(99.0%)      | 98(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน                            | 1(1.0%)     | 96(99.0%)      | 97(100.0%)  |
| - อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย                              | 4(4.1%)     | 94(95.9%)      | 98(100.0%)  |
| - มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์                          | 0(0.0%)     | 97(100.0%)     | 97(100.0%)  |
| - การวัดผลเชิงคุณภาพ                                  | 1(1.0%)     | 97(99.0%)      | 98(100.0%)  |
| - การวิเคราะห์ผลต่าง                                  | 5(5.1%)     | 93(94.9%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนมาตรฐาน                                   | 55(56.1%)   | 43(43.9%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนจริง                                      | 67(68.4%)   | 31(31.6%)      | 98(100.0%)  |
| - วิธีต้นทุนผันแปร                                    | 43(43.9%)   | 55(56.1%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม              | 22(22.4%)   | 76(77.6%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนตามเป้าหมาย                                   | 20(20.4%)   | 78(79.6%)      | 98(100.0%)  |
| - ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์                            | 13(13.3%)   | 85(86.7%)      | 98(100.0%)  |
| - ราคาโอน   | 21(21.4%)   | 77(78.6%)      | 98(100.0%)  |

จากตาราง 4.24 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ใช้วิธีต้นทุนจริง (Actual costing) และวิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard costing) เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนคิดเป็นร้อยละ 68.4% และ 56.1% ตามลำดับ ส่วนเทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ทันสมัย เช่น ต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนตามเป้าหมายและต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ บริษัทส่วนใหญ่มีการใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติเหล่านี้ค่อนข้างน้อย

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ซึ่งพบว่ากิจการไทยส่วนใหญ่ใช้วิธีต้นทุนจริงในระบบต้นทุน แต่ผลการศึกษาไม่แตกต่างกับผลการศึกษาของดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ในส่วนที่ว่ากิจการไทยส่วนใหญ่ยังมีการใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ทันสมัย เช่น ABC ต้นทุนตามเป้าหมาย เป็นต้นค่อนข้างน้อย

## ส่วนที่ 7 ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ส่วนนี้จะกล่าวถึงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและพิสัยของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามและทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อทดสอบสมมติฐานของการวิจัย รวมทั้งการหาสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

โดย ตัวแปรตามในการศึกษานี้ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตัวแปรอิสระในการศึกษานี้ ได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (ปัจจัยภายในองค์กร) สภาพการแข่งขัน (ปัจจัยภายนอกองค์กร) และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอกองค์กร)

โดยกำหนดให้

CHANGE = จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง

OL = ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

COMP = สภาพการแข่งขัน

TECH = การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

การศึกษานี้ได้ใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson's product moment correlation coefficient) ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อทดสอบสมมติฐานของการวิจัยและใช้สถิติวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple regression analysis) แบบหลายขั้นตอน (Stepwise) ในการสร้างสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

นอกจากนี้ การศึกษานี้ได้จำแนกระบบบัญชีบริหารออกเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร/หน้าที่ของกระบวนการบริหาร โดยแยกเป็นกลุ่มระบบการวางแผน กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน กลุ่มระบบการตัดสินใจและกลุ่มระบบต้นทุน ตาราง 4.25-4.35 จึงวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร) โดยแยกตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร/หน้าที่ของกระบวนการบริหาร

ตาราง 4.25 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและพิสัยของตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

| ตัวแปร                                    | mean  | SD   | พิสัย<br>(Range) | พิสัยตาม<br>แบบสอบถาม |
|---|-------|------|------------------|-----------------------|
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง | 8.46  | 5.27 | 0-15             | 0-19                  |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร        | 11.45 | 3.08 | 0-15             | 0-19                  |
| - สภาพการแข่งขัน                          | 37.03 | 6.91 | 16-55            | 5-55                  |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี              | 16.05 | 3.86 | 8-23             | 5-25                  |

หมายเหตุ: n = 100

ตาราง 4.25 แสดงว่าบริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปี 2541-2550 (ปี ค.ศ.1998-2007) เฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 8.46 ระบบ (mean = 8.46, SD = 5.27) โดยมีพิสัยอยู่ในช่วง 0-15 ระบบและมีการใช้ระบบบัญชีบริหารจำนวนเฉลี่ยต่อบริษัท 11.45 ระบบจากจำนวนระบบทั้งหมด 19 ระบบ ซึ่งแสดงว่าบริษัทส่วนใหญ่มีความสามารถในการเรียนรู้อยู่ในระดับสูง (mean = 11.45, SD = 3.08) และบริษัทส่วนใหญ่เผชิญกับสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีค่อนข้างสูง (mean = 37.03, SD = 6.91 และ mean = 16.05, SD = 3.86 ตามลำดับ)

ผลการศึกษานี้ไม่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Sulaiman and Mitchell (2005) ที่พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทในประเทศมาเลเซียเท่ากับ 9.5 ระบบระหว่างปี ค.ศ.1997-2001 ซึ่งอยู่ในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจเอเชีย (โดยมีพิสัยอยู่ระหว่าง 0-17 ระบบ) แต่ผลการศึกษาที่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารโดยเฉลี่ยต่อบริษัท (8.46 ระบบ) สูงกว่าผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) (4.46 ระบบ) โดยมีพิสัยอยู่ระหว่าง 0-15 ระบบ ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากประเทศแคนาดาเป็นประเทศพัฒนาแล้ว ซึ่งกิจการในประเทศพัฒนาแล้วมักจะมีการใช้ระบบบัญชีบริหารที่ทันสมัย ดังนั้นเมื่อเผชิญกับสภาพเศรษฐกิจถดถอยในช่วงปี ค.ศ.1991-1993 จึงมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารไม่มากนัก แต่ประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนาเมื่อกิจการไทยเผชิญกับวิกฤตเศรษฐกิจในปี 2540 จึงทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเฉลี่ยต่อบริษัทในประเทศไทยสูงกว่า

ตาราง 4.26 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม

| ตัวแปร   | CHANGE  | OL     | COMP    | TECH |
|--|---------|--------|---------|------|
| ตัวแปรตาม:   |         |        |         |      |
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE) | NA      |        |         |      |
| ตัวแปรอิสระ:                                       |         |        |         |      |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)             | 0.554** |        |         |      |
| - สภาพการแข่งขัน (COMP)                            | 0.202*  | 0.164  |         |      |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)                | 0.208*  | 0.228* | 0.404** | NA   |

\* p &lt; 0.05

\*\* p &lt; 0.01

ตาราง 4.26 แสดงผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันวิเคราะห์ ตาราง 4.26 พบว่าตัวแปรอิสระทั้งสามตัว ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร(ตัวแปรตาม) ซึ่งเป็นไปตามสมมุติฐานที่ตั้งไว้ โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับปานกลาง ( $r = 0.554, p < 0.01$ ) แต่สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับต่ำ ( $r = 0.202$  และ  $0.208$  ตามลำดับ,  $p < 0.05$ ) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

นอกจากนี้ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน โดยการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับต่ำ ( $r = 0.228, p < 0.05$ ) ในขณะที่เดียวกันมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับสภาพการแข่งขันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในระดับปานกลาง ( $r = 0.404, p < 0.01$ ) แต่สภาพการแข่งขันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับปานกลาง แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ

Williams and Seaman (2001) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้สนับสนุนแนวคิดที่ว่า การเรียนรู้กับการเปลี่ยนแปลงมักจะเกิดขึ้นจากประสบการณ์ (Levitt and March, 1988, อ้างใน Libby and Waterhouse, 1996) และประสบการณ์เกี่ยวกับระบบบัญชีมักจะสร้างความรู้ใหม่ๆ ซึ่งนำไปสู่การเรียนรู้และการเปลี่ยนแปลง (Libby and Waterhouse, 1996)

อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้ยังมีส่วนแตกต่างจากผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) และ Williams and Seaman (2001) ในส่วนที่ว่าสภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร แต่ Libby and Waterhouse (1996) และ Williams and Seaman (2001) พบว่าสภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่มีความสัมพันธ์อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากในช่วงปี ค.ศ. 1995-1997 ประเทศสิงคโปร์มีการเติบโตทางเศรษฐกิจค่อนข้างดี จึงไม่มีแรงกดดันให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Waweru et al. (2004) ที่พบว่าสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร กล่าวคือสภาพการแข่งขันสูงและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีจะเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและสอดคล้องกับคำแนะนำของ Innes and Mitchell (1990) ที่กล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีมีอิทธิพลสำคัญต่อการพัฒนาข้อมูลต้นทุนคุณภาพและนำไปสู่การสร้างตัววัดผลที่เกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์มากขึ้น ซึ่งก็คือการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตาราง 4.27 การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

| ตัวแปรทำนาย                           | $\beta_0$ | $\beta$ | $SE_b$             | t       |
|---------------------------------------|-----------|---------|--------------------|---------|
| ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) | 0.942     | 0.509   | 0.169              | 5.576** |
| a = -2.286                            |           |         | $R^2 = 0.259$      |         |
|                                       |           |         | F = 31.09          |         |
|                                       |           |         | $SE_{est} = 4.505$ |         |

\*\* p &lt; 0.01

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาตัวแปรอิสระทั้งหมด 3 ตัว ได้แก่ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเพื่อทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและสร้างสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยใช้สถิติวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณแบบหลายขั้นตอน

ตาราง 4.27 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 (F = 31.09) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารได้ถึงร้อยละ 25.9 ( $R^2 = 0.259$ )

ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{CHANGE} = -2.286 + 0.942(\text{OL})$$

ผลการศึกษาสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่ชี้ว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งอาจอธิบายได้ว่ากิจการที่มีการใช้ระบบบัญชีบริหารในจำนวนมากแสดงว่ามีความสามารถในการเรียนรู้ภายในองค์กรสูงและกิจการที่มีการใช้ระบบบัญชีบริหารในจำนวนมากจะมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารสูง

อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้แตกต่างจากผลการศึกษาของ Kaplan and Norton (1996, อ้างใน Waweru et al. (2004)) ที่ชี้ว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีศักยภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตาราง 4.28 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

| ตัวแปร   | CHANGE<br>(Plan) | OL     | COMP    | TECH |
|--|------------------|--------|---------|------|
| ตัวแปรตาม:   |                  |        |         |      |
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการวางแผนที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Plan) | NA               |        |         |      |
| ตัวแปรอิสระ:   |                  |        |         |      |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)                                   | 0.277*           |        |         |      |
| - สภาพการแข่งขัน (COMP)  | 0.242*           | 0.164  |         |      |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)                                      | 0.080            | 0.228* | 0.404** | NA   |

\*  $p < 0.05$

\*\*  $p < 0.01$

ตาราง 4.28 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม(การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน) พบว่ามีเพียงตัวแปรอิสระเพียง 2 ตัว ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและสภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในระดับต่ำ ( $r = 0.227$ ,  $p < 0.05$  และ  $r = 0.242$ ,  $p < 0.01$  ตามลำดับ)

ตาราง 4.29 การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

| ตัวแปรทำนาย                           | $\beta_0$ | $\beta$ | $SE_b$             | t     |
|---------------------------------------|-----------|---------|--------------------|-------|
| ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) | 0.080     | 0.244   | 0.19               | 2.39* |
| a = -0.632                            |           |         | $R^2 = 0.116$      |       |
|                                       |           |         | F = 5.792          |       |
|                                       |           |         | $SE_{est} = 0.876$ |       |

\*  $p < 0.05$

ตาราง 4.29 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ( $F = 5.792$ ) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนได้ถึงร้อยละ 11.6 ( $R^2 = 0.116$ )

ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{CHANGE (Plan)} = -0.632 + 0.080(\text{OL})$$

ตาราง 4.30 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

| ตัวแปร   | CHANGE<br>(Control) | OL     | COMP    | TECH |
|--|---------------------|--------|---------|------|
| ตัวแปรตาม:   |                     |        |         |      |
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Control) | NA                  |        |         |      |
| ตัวแปรอิสระ:   |                     |        |         |      |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)   | 0.541**             |        |         |      |
| - สภาพการแข่งขัน (COMP)  | 0.172               | 0.164  |         |      |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)  | 0.210*              | 0.228* | 0.404** | NA   |

\*  $p < 0.05$

\*\*  $p < 0.01$

ตาราง 4.30 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม(การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน) พบว่ามีเพียงตัวแปรอิสระเพียง 2 ตัว ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับปานกลาง ( $r = 0.541$ ,  $p < 0.01$ ) และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบ

บัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานในระดับต่ำ ( $r = 0.210$ ,  $p < 0.05$ )

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ในส่วนที่ว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตาราง 4.31 การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผล การปฏิบัติงาน

| ตัวแปรทำนาย                           | $\beta_0$ | $\beta$ | $SE_{\beta}$      | t       |
|---------------------------------------|-----------|---------|-------------------|---------|
| ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) | 0.506     | 0.541   | 0.083             | 6.074** |
| a = -2.110                            |           |         | $R^2 = 0.293$     |         |
|                                       |           |         | F = 36.896        |         |
|                                       |           |         | $SE_{est} = 2.22$ |         |

\*\*  $p < 0.01$

ตาราง 4.31 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 ( $F = 36.896$ ) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานได้ถึงร้อยละ 29.3 ( $R^2 = 0.293$ )

ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{CHANGE (Control)} = -2.110 + 0.506(\text{OL})$$

ผลการศึกษาที่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและสภาพการแข่งขันไม่สามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมได้

ตาราง 4.32 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

| ตัวแปร  | CHANGE<br>(Decision) | OL     | COMP    | TECH |
|---|----------------------|--------|---------|------|
| ตัวแปรตาม:  |                      |        |         |      |
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE- Decision) | NA                   |        |         |      |
| ตัวแปรอิสระ:  |                      |        |         |      |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)  | 0.299*               |        |         |      |
| - สภาพการแข่งขัน (COMP)   | 0.221*               | 0.164  |         |      |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)   | 0.205*               | 0.228* | 0.404** | NA   |

\*  $p < 0.05$

\*\*  $p < 0.01$

ตาราง 4.32 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม(การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ) พบว่าตัวแปรอิสระทั้ง 3 ตัว ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับต่ำ ( $r = 0.299, 0.221$  และ  $0.205$  ตามลำดับ,  $p < 0.01$ )

ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้บริหารเผชิญสภาพการแข่งขันสูงจะมีความต้องการข้อมูลมากขึ้น และข้อมูลที่ต้องการมีความซับซ้อนมากขึ้นก่อนทำการตัดสินใจที่สำคัญ (Libby and Waterhouse, 1996)

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ในส่วนที่ว่า สภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) โดยผลการศึกษาพบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ แต่ Williams and Seaman (2001) พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

ตาราง 4.33 การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

| ตัวแปรทำนาย                           | $\beta_0$ | $\beta$ | SE <sub>b</sub>           | t        |
|---------------------------------------|-----------|---------|---------------------------|----------|
| ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) | 0.139     | 0.299   | 0.047                     | 0.2954** |
| a = 0.489                             |           |         | R <sup>2</sup> = 0.089    |          |
|                                       |           |         | F = 8.725                 |          |
|                                       |           |         | SE <sub>est</sub> = 0.025 |          |

\*\* p &lt; 0.01

ตาราง 4.33 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 (F = 8.725) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ ได้ถึงร้อยละ 8.9 (R<sup>2</sup> = 0.089)

ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{CHANGE (Decision)} = 0.489 + 0.139 (\text{OL})$$

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยที่มีประสิทธิภาพที่สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

ตาราง 4.34 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

| ตัวแปร  | CHANGE<br>(Costing) | OL     | COMP    | TECH |
|---|---------------------|--------|---------|------|
| ตัวแปรตาม:  |                     |        |         |      |
| - จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE- Costing) | NA                  |        |         |      |
| ตัวแปรอิสระ:  |                     |        |         |      |
| - ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)  | 0.415**             |        |         |      |
| - สภาพการแข่งขัน (COMP)   | 0.089               | 0.164  |         |      |
| - การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)   | 0.064               | 0.228* | 0.404** | NA   |

\* p &lt; 0.05

\*\* p &lt; 0.01

ตาราง 4.34 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม(การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน) พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในระดับปานกลาง ( $r = 0.415, p < 0.01$ )

ผลการศึกษานี้แตกต่างจากผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ซึ่งพบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

ตาราง 4.35 การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

| ตัวแปรทำนาย                           | $\beta_0$ | $\beta$ | SE <sub><math>\beta</math></sub> | t      |
|---------------------------------------|-----------|---------|----------------------------------|--------|
| ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) | 0.206     | 0.415   | 0.48                             | 4.30** |
| a = -0.879                            |           |         | R <sup>2</sup> = 0.173           |        |
|                                       |           |         | F = 18.56                        |        |
|                                       |           |         | SE <sub>est</sub> = 1.274        |        |

\*\* p < 0.01

ตาราง 4.35 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 ( $F = 18.56$ ) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนได้ถึงร้อยละ 17.3 ( $R^2 = 0.173$ )

ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

$$\text{CHANGE (Costing)} = -0.879 + 0.206(\text{OL})$$