

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ในประเทศไทย

Factors Influencing Change in Management Accounting Systems in Thailand

วิริยา จงรักษ์สัตย์

Wiriya Chongruksut

ABSTRACT

This paper aims to study and predict factors influencing change in management accounting systems of firms listed on the Stock Exchange of Thailand (SET) in the period of 1998-2007. Factors that were expected to associate with change in management accounting systems were intensity of competition, technological change and organizational capacity to learn.

This study used questionnaires as a research instrument. They were sent to 479 firms listed on the SET and response rate was 20.88 percent. Collected data were analyzed by Pearson product moment correlation coefficient for testing the hypothesis and by stepwise multiple regression analysis for predicting factors.

This research found that change in management accounting systems were associated with organizational capacity to learn (internal factor), intensity of competition and technological change (external factors) and organizational capacity to learn was only efficient factor influencing change in management accounting systems in Thailand.

Keywords: change, management accounting systems

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาและทำนายปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปี พ.ศ. 2541-2550 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยปัจจัยที่คาดว่าจะเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ในการศึกษานี้คือสภาพการแข่งขัน ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

การศึกษานี้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัยโดยส่งไปยังบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 479 บริษัท โดยแบบสอบถามได้ถูกส่งกลับมามีคิดเป็นอัตราการตอบ

แบบสอบถาม (response rate) ร้อยละ 20.88 ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากกลุ่มตัวอย่างถูกนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สันในการทดสอบสมมติฐานและวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยใช้สถิติวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ แบบหลายขั้นตอน (stepwise multiple regression analysis)

ผลการวิจัยชี้ว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (ปัจจัยภายใน) สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอก) และความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นเพียงปัจจัยตัวเดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

คำสำคัญ: การเปลี่ยนแปลง ระบบบัญชีบริหาร

บทนำ

วรรณกรรมทางบัญชีบริหารมากมายชี้ว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมักจะเกิดขึ้นในสภาพแวดล้อมที่มีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศ สภาพการแข่งขันสูง สภาพการถดถอยทางเศรษฐกิจและมีกลยุทธ์การจัดการสมัยใหม่ (Innes & Mitchell, 1995; Libby & Waterhouse, 1996; Waweru, Hoque, & Uliana, 2004) เนื่องจากข้อมูลทางการบัญชีบริหารจะช่วยให้องค์กรสามารถระบุความต้องการในการเปลี่ยนแปลงและระบุหนทางในการตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงได้ (Atkinson et al., 1997)

ในปี 2540 ได้เกิดภาวะเศรษฐกิจถดถอยอย่างรุนแรงในประเทศไทย ทำให้ต้นทุนสินค้าเพิ่มขึ้นและการแข่งขันทางการค้าที่รุนแรงขึ้น โดยเฉพาะจากประเทศที่มีแรงงานราคาถูก (รังสรรค์, 2541; Abonyi, 1999) ซึ่งมีผลทำให้กิจการไทยจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนองค์กร (East Asia Analytical Unit, 2000) และต้องการกลยุทธ์ใหม่ๆ และการจัดการที่มี

ประสิทธิภาพเพื่อลดต้นทุนและสร้างข้อได้เปรียบทางการแข่งขัน (สรรเสริญ, 2540) และการบัญชีบริหารมีบทบาทสำคัญในการจัดเตรียมข้อมูลในการปรับปรุงระบบการจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพ (Ruttanaporn, 2005, p. 119)

ดังนั้น การปรับเปลี่ยนรูปแบบการดำเนินงานของกิจการไทยเพื่อความอยู่รอดในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการใช้ระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย เนื่องจากยังไม่ปรากฏการศึกษาที่เกี่ยวกับประเด็นนี้มาก่อนในประเทศไทย ดังนั้น การศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาและทำนายปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย หลังเผชิญกับวิกฤตเศรษฐกิจปี 2540 เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงการใช้ระบบบัญชีบริหารต้องใช้ระยะเวลาหลายปีในการเปลี่ยนแปลง ดังนั้น การศึกษานี้จึงมุ่งศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่เกิดขึ้นในช่วงปี 2541–2550

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและ สมมติฐานของการวิจัย

การศึกษานี้มุ่งวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย ดังนั้นการศึกษานี้จึงใช้กรอบแนวคิดทฤษฎีสถานการณ์ (contingency theory) เป็นพื้นฐานในการสร้างกรอบแนวคิดของงานวิจัย ทฤษฎีสถานการณ์มีแนวคิดพื้นฐานว่าลักษณะโครงสร้างองค์กร ซึ่งหมายความว่ารวมถึงวิถีปฏิบัติทางบัญชีบริหารได้รับอิทธิพลหรือผลกระทบจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กร (Anderson & Lanen, 1999)

ปัจจัยภายนอกองค์กรจะชี้ลักษณะสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ซึ่งมักจะแสดงถึงความหลากหลายของการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา และองค์กรไม่สามารถควบคุมได้ (Gordon & Miller as cited in Phadoongsitthi, 2003, p. 11) เช่น ความไม่

แน่นอนทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี มีผลกระทบต่อลักษณะของโครงสร้างองค์กร และวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร (Haldma & Laats, 2002)

นอกจากปัจจัยภายนอกองค์กรแล้วปัจจัยภายใน ซึ่งได้แก่ เป้าหมายขององค์กร ปรัชญาการบริหาร ขนาดขององค์กร ความร่วมมือหรือการรวมกันภายในองค์กร เช่น การเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวกำหนดลักษณะโครงสร้างองค์กร ซึ่งรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร (Haldma & Laats, 2002) โดยเฉพาะ Kloot, Italia, Oliver and Brooks (1999) กล่าวว่า การบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากการเรียนรู้ขององค์กร และ Waweru et al. (2004) กล่าวว่าเมื่อสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กรเปลี่ยนไป ความต้องการรูปแบบหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงไปด้วย

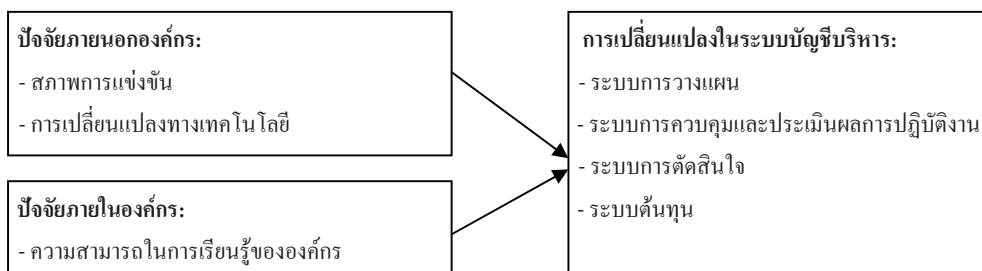
ดังนั้น การวิจัยนี้จึงคาดว่าปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งได้แก่ สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และปัจจัยภายในองค์กร ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรอาจจะส่งผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติหรือเทคนิคทางบัญชีบริหารในประเทศไทย ซึ่งในการศึกษานี้เรียกวิธีปฏิบัติหรือเทคนิคทางบัญชีบริหารนี้ว่าระบบบัญชีบริหาร โดยระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้แบ่งเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารหรือตามหน้าที่ของกระบวนการบริหาร ซึ่งได้แก่ ระบบการวางแผน ระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน ระบบการตัดสินใจและระบบต้นทุน (ภาพที่ 1)

สภาพการแข่งขัน

Libby and Waterhouse (1996) กล่าวว่าผู้บริหารที่เผชิญกับสภาพการแข่งขันสูงจะมีความต้องการข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงินสำหรับการตัดสินใจ และในสภาพการแข่งขันสูงระบบการคำนวณต้นทุนและระบบประเมินผลการปฏิบัติงานที่เหมาะสมก็เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อความอยู่รอดของกิจการ มีหลายงานวิจัยทางบัญชีบริหาร (Yakou & Dorweiler, 1995; Libby & Waterhouse, 1996; Waweru et al., 2004) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแข่งขันสูงกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งงานวิจัยของ Waweru et al. (2004) ได้รายงานว่าสภาพการแข่งขันเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้น การศึกษานี้จึงคาดว่าสภาพการแข่งขันสูงนำมาซึ่งแรงจูงใจให้มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีการผลิตนำมาซึ่งความต้องการตัววัดผลการปฏิบัติงานที่หลากหลายและสัมพันธ์กับเครื่องจักรอุปกรณ์ (Innes & Mitchell, 1995) นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น อินเทอร์เน็ต อีคอมเมิร์ซหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในกระบวนการ การวัดค่า การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล รวมทั้งการสื่อสารข้อมูลทั้งภายในและภายนอกองค์กร การ



ภาพที่ 1 กรอบงานวิจัย

เปลี่ยนแปลงเหล่านี้ต้องการการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (Burns & Vaivio, 2001; Komaratat & Boonyanate, 2008) และเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อการใช้เทคนิคบัญชีบริหาร (Komaratat & Boonyanate, 2008) Kaplan and Norton (1996) แนะนำว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีศักยภาพในการทำนaylorการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร และ Waweru et al. (2004) ได้ชี้ด้วยว่าความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้น การศึกษานี้จึงคาดว่า การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

Kloot (1997) กล่าวว่า การเรียนรู้ขององค์กรเป็นกระบวนการเปลี่ยนแปลงองค์กรให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปและการเรียนรู้ขององค์กรมักจะเกิดขึ้นเมื่อองค์กรอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงและมีการแข่งขันสูง Kloot et al. (1999, p. 51) ได้ศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการใช้บัญชีบริหารและการเรียนรู้ขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป และพบว่า การเรียนรู้ขององค์กรเกี่ยวข้องกับการใช้บัญชีบริหาร โดยไม่สามารถแยกออกจากกันได้ กล่าวคือการบัญชีบริหารสนับสนุนให้เกิดการเรียนรู้ในแง่ที่ว่าระบบสารสนเทศทางบัญชีบริหารจะจัดเตรียมข้อมูลและรายงาน และจะกระจายข้อมูลที่องค์กรต้องการรวมทั้งเก็บข้อมูลนั้นไว้ใช้ในอนาคต ซึ่งนำองค์กรไปสู่การเรียนรู้ตนเอง ในขณะเดียวกัน การบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากการเรียนรู้ขององค์กรด้วย (Kloot et al., 1999) ระบบบัญชีบริหารที่เหมาะสมจะช่วยเพิ่มความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (Kloot, 1997) และช่วยจัดเตรียมข้อมูลที่เหมาะสมระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมอีกด้วย (Kloot et al., 1999) เมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลง ข้อมูลที่จัดเตรียมโดยระบบบัญชีบริหาร

จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อสนับสนุนการเรียนรู้ขององค์กรเพื่อให้องค์กรอยู่รอด

Draft (1998, p. 562) ได้ให้คำนิยามของความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรไว้ว่าเป็นการเพิ่มพูนความสามารถขององค์กรและความสามารถของแต่ละบุคคลในการทำสิ่งที่พวกเขาไม่สามารถทำได้ในอดีต ในองค์กรที่มีการเรียนรู้ ทุกคนในองค์กรจะสามารถระบุปัญหาและแก้ไขปัญหา รวมทั้งทำให้เกิดการปรับปรุงองค์กรอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น องค์กรใดที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูง องค์กรนั้นจะสามารถปรับตัวและประสบความสำเร็จสูงในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปเช่นกัน

ทำนองเดียวกัน Chongruksut and Brooks (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการยอมรับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (activity-based costing: ABC) ในประเทศไทยกับวิฤกตเศรษฐกิจไทย (ปี ค.ศ. 1997) ผ่านแบบจำลองทฤษฎีการเรียนรู้พบว่าวิฤกตเศรษฐกิจไทยเป็นตัวแปรสำคัญที่บีบบังคับให้กิจการไทยสร้างการเรียนรู้ภายในองค์กร โดยอยู่ในรูปของการปรับปรุงหรือการยอมรับนวัตกรรมทางบัญชีบริหาร เพื่อความอยู่รอดขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

นอกจากนี้ Williams and Seaman (2001) ชี้ว่า องค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้จะมีความเต็มใจในการยอมรับการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงระบบบัญชีบริหารที่มีอยู่เดิม ดังนั้น องค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูงจึงจะมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในระดับสูงเช่นกัน ประการสำคัญ การศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ชี้ว่าความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร และความสามารถในการเรียนรู้เป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในทำนaylorการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้น การศึกษานี้จึงคาดว่าความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้จะเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

จากการศึกษาเอกสารงานวิจัยและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องได้นำไปสู่สมมติฐานของการวิจัยว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยอาจจะสัมพันธ์กับปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งได้แก่สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และปัจจัยภายในองค์กรซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้างนี้ประกอบด้วยบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งหมด ณ วันที่ 10 มีนาคม 2553 จำนวน 479 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2553) เหตุผลหลักที่เลือกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากบริษัทกลุ่มนี้มีขนาดขององค์กรค่อนข้างใหญ่ ซึ่งมีทรัพยากร (เช่น เงินทุน คน อุปกรณ์ เป็นต้น) มากพอที่จะลงทุนในเครื่องมือทางบัญชีบริหารและข้อมูลของบริษัทกลุ่มนี้สามารถเข้าถึงได้ง่ายจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามโดยระบุถึงผู้จัดการ/ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงินของแต่ละบริษัท (จำนวน 479 ราย) เนื่องจากบุคคลเหล่านี้ได้รับการพิจารณาว่าเป็นผู้ที่เข้าใจระบบบัญชีบริหารและเกี่ยวข้องกับระบบบัญชีบริหารมากที่สุดรวมทั้งเป็นบุคคลสำคัญในการรับผิดชอบในการใช้ระบบบัญชีบริหารภายในบริษัท

อย่างไรก็ตาม มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 100 รายที่ส่งแบบสอบถามกลับมา คิดเป็นอัตราการตอบแบบสอบถาม (response rate) ร้อยละ 20.88

เครื่องมือในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้เป็นแบบสอบถามลักษณะปลายปิดที่ผู้วิจัยได้พัฒนามาจากงานวิจัยที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงใน

ระบบบัญชีบริหารของ Libby and Waterhouse (1996) Williams and Seaman (2001) และ Waweru et al. (2004) อย่างไรก็ตาม ข้อคำถามบางข้อในแบบสอบถามผู้วิจัยได้ปรับปรุงให้เหมาะสมกับงานวิจัยในครั้งนี้ ข้อคำถามในแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับอายุ ระดับการศึกษา และระยะเวลาทำงานด้านการบัญชี/การเงิน

ส่วนที่ 2 ลักษณะของบริษัท ซึ่งประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับประเภทธุรกิจของบริษัท การถือหุ้นของผู้ถือหุ้นต่างชาติ ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วและลักษณะการดำเนินงานของบริษัท

ส่วนที่ 3 สภาพแวดล้อมของบริษัท ซึ่งประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

ส่วนที่ 4 การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเกี่ยวกับการใช้ระบบบัญชีบริหาร การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ปัจจัยที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอุปสรรคที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร และเทคนิคหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ใช้ในกระบวนการบริหาร

การวัดค่าตัวแปร

การศึกษานี้คาดว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอาจจะสัมพันธ์กับสภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร ดังนั้น ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษานี้ประกอบด้วย

1. การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตัววัดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้จะยึดตามแนวการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ซึ่งใช้จำนวนระบบบัญชีบริหารที่เปลี่ยนแปลง ผู้ตอบแบบสอบถามจะได้รับการขอให้ระบุการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีบริหารจำนวน 19 ระบบในช่วงปี พ.ศ. 2541–2550 ซึ่งเป็นช่วงหลังวิกฤตเศรษฐกิจปี พ.ศ. 2540 (วิกฤตเศรษฐกิจต้มยำกุ้ง) แต่ก่อนวิกฤตเศรษฐกิจโลก

(ปี พ.ศ. 2551) และตัววัดตัวแปรนี้จึงเป็นผลรวมของระบบบัญชีบริหารที่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงปี พ.ศ. 2541-2550 ระบบบัญชีบริหาร (19 ระบบ)ในการศึกษาจะถูกแบ่งเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารคือระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน การตัดสินใจและการคำนวณต้นทุน

2. สภาพการแข่งขัน

สภาพการแข่งขันเป็นตัวแปรอิสระที่ถูกวัดโดยใช้มาตรวัดสภาพการแข่งขันที่ใช้ในการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) และ Waweru et al. (2004) แต่มีการปรับข้อคำถามตามสภาพการแข่งขันในประเทศไทย โดยข้อคำถามเกี่ยวกับระดับความรุนแรงของการแข่งขันในเรื่องราคา/คุณภาพสินค้า ระบบมาตรฐานการผลิตของสินค้า/บริการ หรือกระบวนการผลิต ช่องทางการจัดจำหน่าย ความหลากหลายของสินค้า/บริการ บริการหลังการขาย จำนวนคู่แข่ง ความเติบโตของความต้องการในสินค้า/บริการ สินค้าทดแทน การได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาลและอิทธิพลทางการเมือง ตัววัดนี้ใช้ลิเคิร์ตสเกล (Likert scale) 5 ระดับจากระดับความรุนแรงน้อยที่สุด (1) ไปถึงระดับความรุนแรงมากที่สุด (5)

3. การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

ตัววัดการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีในการศึกษานี้พัฒนามาจากการศึกษาของ Waweru et al. (2004) ข้อคำถามเกี่ยวข้องกับการพัฒนาของระบบการสื่อสาร การเชื่อมโยงเครือข่ายทางอินเทอร์เน็ต การพัฒนาของระบบการทำธุรกิจแบบออนไลน์ ระบบการผลิตแบบอัตโนมัติและวงจรการผลิตสั้น ตัววัดนี้ใช้ลิเคิร์ตสเกล 5 ระดับจากระดับน้อยที่สุด (1) ไปถึงระดับมากที่สุด (5)

4. ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

เนื่องจาก Draft (1998, p. 562) ได้ให้คำนิยามของความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรไว้ว่าเป็นการเพิ่มพูนความสามารถขององค์กรและความสามารถของแต่ละบุคคลในองค์กร ซึ่งทำให้เกิดการ

ปรับปรุงองค์กรอย่างต่อเนื่อง เช่น การเปลี่ยนแปลงทักษะหรือวิธีการใหม่ของการปฏิบัติงาน (Goldstein & Ford, 2002) และ Kloot (1994) ระบบบัญชีบริหารเป็นหนึ่งในเครื่องมือการเรียนรู้ นอกจากนี้ Williams and Seaman (2001) ยังชี้ว่าองค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้จะมีความเต็มใจในการยอมรับการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงระบบบัญชีบริหารที่มีอยู่เดิม ดังนั้น Libby and Waterhouse (1996) จึงใช้จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในองค์กรเป็นตัววัดความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร การศึกษานี้จึงใช้จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ยังใช้ในองค์กรในปลายปี พ.ศ. 2550 เป็นตัววัดความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเช่นเดียวกับ Libby and Waterhouse (1996)

ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง

เพื่อยืนยันถึงคุณภาพของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย แบบสอบถามที่ถูกสร้างขึ้นได้ถูกนำไปให้ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีบริหารจำนวน 3 คน ตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา ผลปรากฏว่าข้อคำถามทุกข้อในแบบสอบถามผู้เชี่ยวชาญเห็นพ้องกันว่าวัดได้ตรงตามวัตถุประสงค์

นอกจากนี้แบบสอบถามที่ผ่านผู้เชี่ยวชาญได้นำไปทดลองใช้กับบริษัทที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับประชากรจำนวน 30 บริษัท ผลการตรวจสอบค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วยวิธีหาค่าความคงที่ภายในด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (0.9369) ยืนยันว่าคำถามในแบบสอบถามมีความเหมาะสมและสอดคล้องกัน

วิธีการเก็บข้อมูล

การศึกษารุ่นนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามซึ่งได้ถูกส่งไปยังผู้จัดการ/ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงินของแต่ละบริษัท พร้อมกับจดหมายชี้แจงและขอความคิดเห็นเพื่อส่งกลับ หลังจากที่ได้ส่งแบบสอบถามครั้งแรกได้ 4 สัปดาห์ ผู้วิจัยได้มีการติดตามแบบสอบถามทางโทรศัพท์และได้มีการส่งแบบสอบถาม

อีกครั้งทางโทรสาร ทางอีเมลและทางไปรษณีย์สำหรับบริษัทที่ทำแบบสอบถามสูญหาย

ผู้วิจัยได้ทดสอบความแตกต่างของข้อมูลระหว่างกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามครั้งแรกและกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามหลังการติดตามทางโทรศัพท์ (non-response bias) เพื่อประเมินความเป็นไปได้ในการทำวิจัย โดยใช้ t-test technique เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของแต่ละตัวแปรที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของบริษัทและการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (Innes & Mitchell, 1995; Krumwiede, 1998; Sulaiman & Mitchell, 2005) ผลการทดสอบปรากฏว่าไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้ตอบแบบสอบถาม 2 กลุ่ม ในเรื่องลักษณะการดำเนินงาน สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้นการศึกษาครั้งนี้จึงไม่ปรากฏ non-response bias และถือว่าผู้ตอบแบบสอบถาม 100 รายในการศึกษานี้จะเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรทั้งหมด

วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้มาจากกลุ่มตัวอย่างนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สันในการหาความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารกับปัจจัย ซึ่งได้แก่ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร โดยใช้เกณฑ์ในการ

พิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์และขนาดความสัมพันธ์ตามตาราง 1 (พิชิต, 2551, p. 283) กล่าวคือ หากค่า r เป็นลบ แสดงว่าตัวแปร 2 ตัวมีความสัมพันธ์กันในทางลบหรือทิศทางตรงกันข้าม หากค่า r เป็นบวก แสดงว่าตัวแปร 2 ตัวมีความสัมพันธ์กันในทางบวกหรือทิศทางเดียวกัน

นอกจากนี้การศึกษานี้ใช้สถิติวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุแบบหลายขั้นตอนในการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยเพื่อนำไปสู่การสร้างสรรค์งานวิชาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย ดังนี้

$$\text{CHANGE} = a + b_1(\text{OL}) + b_2(\text{COMP}) + b_3(\text{TECH}) + e$$

โดย CHANGE คือการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

OL คือความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

COMP คือสภาพการแข่งขัน

TECH คือการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

b_i คือสัมประสิทธิ์ความถดถอยมาตรฐาน โดย

$i = 1, 2, 3$

a คือค่าคงที่

e คือค่าความคลาดเคลื่อน

เนื่องจากระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้ถูกแบ่งเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร ดังนั้น การศึกษานี้จึงแยกการเปลี่ยนแปลงในระบบ

ตารางที่ 1 เกณฑ์ในการพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์และขนาดความสัมพันธ์

r (ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์)	ขนาดความสัมพันธ์ (แปลความหมาย)
มากกว่า 0.90	มีความสัมพันธ์สูงมาก
0.70–0.90	มีความสัมพันธ์สูง
0.30–0.69	มีความสัมพันธ์ปานกลาง
น้อยกว่า 0.30	มีความสัมพันธ์ต่ำ
0	ไม่มีความสัมพันธ์
1	มีความสัมพันธ์อย่างสมบูรณ์

ที่มา: พิชิต (2551, p. 283)

บัญชีบริหารตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารคือการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน การตัดสินใจ และการคำนวณต้นทุน

โดย CHANGE-Plan คือการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

CHANGE-Control คือการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

CHANGE-Decision คือการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

CHANGE-Costing คือการเปลี่ยนแปลงในระบบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

แบบสอบถามได้ถูกส่งไปยังบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 479 บริษัทโดยแบบสอบถามได้ถูกส่งกลับมาจำนวน 100 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบแบบสอบถามร้อยละ 20.88 ซึ่งผลของการวิจัยปรากฏว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (ตัวแปรตาม) มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระทั้งสามตัว ซึ่งได้แก่ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการ

แข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐาน โดยการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรในระดับปานกลาง ($r = 0.554, p < .01$) และการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีในระดับต่ำ ($r = 0.202$ และ $r = 0.208, p < .05$ ตามลำดับ) (ตารางที่ 2)

ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับปานกลาง ($r = 0.554, p < .01$) แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ที่พบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้สนับสนุนแนวคิดที่ว่า การเรียนรู้กับการเปลี่ยนแปลงมักจะเกิดขึ้นจากประสบการณ์ (Levitt & March as cited in Libby & Waterhouse, 1996) และประสบการณ์เกี่ยวกับระบบบัญชีมักจะสร้างความรู้ใหม่ๆ ซึ่งนำไปสู่การเรียนรู้และการเปลี่ยนแปลง (Libby & Waterhouse, 1996)

ตารางที่ 2 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม

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

* $p < .05$

** $p < .01$

ผลการศึกษาข้างสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Waweru et al. (2004) ที่พบว่าสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีส่งผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร กล่าวคือสภาพ การแข่งขันสูง และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี จะเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี บริหารและสอดคล้องกับคำแนะนำของ Innes and Mitchell (1990) ที่กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงทาง เทคโนโลยีมีอิทธิพลสำคัญต่อการพัฒนาข้อมูลต้นทุน คุณภาพและนำไปสู่การสร้างตัววัดผลที่เกี่ยวกับ เครื่องจักรและอุปกรณ์มากขึ้น ซึ่งก็คือการเปลี่ยนแปลง ในระบบบัญชีบริหาร

ในการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการ เปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย ผลการวิจัย (ตารางที่ 3) พบว่าความสามารถในการ เรียนรู้ขององค์กร (OL) เป็นตัวแปรอิสระเพียงตัว เดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี บริหาร (CHANGE) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($F = 31.09$) โดยความสามารถในการเรียนรู้ของ องค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบ บัญชีบริหารได้ร้อยละ 25.9 ($R^2 = 0.259$) ซึ่งสามารถ เขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

ผลการศึกษาข้างสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่ชี้ว่าความสามารถ ในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในการ ทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งอาจ

อธิบายได้ว่ากิจการที่มีการใช้ระบบบัญชีบริหารใน จำนวนมากแสดงว่ามีความสามารถในการเรียนรู้ ภายในองค์กรสูงและกิจการที่มีความสามารถในการ เรียนรู้ภายในองค์กรมักจะเรียนรู้เทคนิคบัญชีบริหาร ใหม่ๆ และมีการพัฒนาระบบบัญชีบริหารของกิจการ ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมอยู่ตลอดเวลา (Kloot, 1997) ซึ่งนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี บริหาร

หากแยกการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี บริหารตามวัตถุประสงค์ทางการบริหารแล้วพบว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อ วัตถุประสงค์การวางแผน (CHANGE -Plan) มีความ สัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการ เรียนรู้ขององค์กร (OL) และสภาพการแข่งขัน (COMP) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในระดับต่ำ ($r = 0.277, p < .05$ และ $r = 0.242, p < .05$ ตามลำดับ) (ตารางที่ 4) และจากตารางที่ 5 พบว่าความสามารถ ในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัว เดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี บริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($F = 5.792$) โดยความ สามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการ เปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อ วัตถุประสงค์การวางแผนได้ร้อยละ 11.6 ($R^2 = 0.116$) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

สำหรับวัตถุประสงค์การควบคุมและการ

ตารางที่ 3 วิเคราะห์ปัจจัยทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ตัวแปรทำนาย	b1	Beta	SE _b	t
ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL)	0.942	0.509	0.169	5.576**
a = -2.286			1.704	-1.407
$R^2 = 0.259$				
$F = 31.09$				
$SE_{\text{est}} = 4.505$				

** $p < .01$

ตารางที่ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

ตัวแปร	CHANGE (Plan)	OL	COMP	TECH
ตัวแปรตาม:				
- จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการวางแผนที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Plan)	—			
ตัวแปรอิสระ:				
- ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)	0.277*			
- สภาพการแข่งขัน (COMP)	0.242*	0.164		
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)	0.080	0.228*	0.404**	—

* $p < .05$

** $p < .01$

ตารางที่ 5 วิเคราะห์ปัจจัยทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

ตัวแปรทำนาย	b1	Beta	SE _b	t
ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL)	0.080	0.244	0.19	2.39*
a = -0.632			2.106	-1.803
		$R^2 = 0.116$		
		$F = 5.792$		
		$SE_{est} = 0.876$		

* $p < .05$

ประเมินผลการปฏิบัติงาน พบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน (CHANGE-Control) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL) และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH) ในระดับปานกลางและระดับต่ำ ตามลำดับ ($r = 0.541, p < .01$ และ $r = 0.210, p < .05$ ตามลำดับ) (ตารางที่ 6) และจากตารางที่ 7 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($F = 36.896$) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้

เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานได้ร้อยละ 29.3 ($R^2 = 0.293$) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

ผลการศึกษาข้อค้นคล้อยกับผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ในส่วนที่ว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและสภาพการแข่งขันไม่สามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมได้

ตารางที่ 6 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตัวแปร	CHANGE (Control)	OL	COMP	TECH
ตัวแปรตาม:				
- จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Control)	—			
ตัวแปรอิสระ:				
- ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)	0.541**			
- สภาพการแข่งขัน (COMP)	0.172	0.164		
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)	0.210*	0.228*	0.404**	—

* $p < .05$

** $p < .01$

ตารางที่ 7 วิเคราะห์ปัจจัยทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตัวแปรทำนาย	b1	Beta	SE _b	t
ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL)	0.506	0.541	0.083	6.074**
a = -2.110			2.906	-1.941
		R ² = 0.293		
		F = 36.896		
		SE _{est} = 2.22		

** $p < .01$

อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ (CHANGE-Decision) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับปัจจัยทั้ง 3 ตัว ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL) สภาพการแข่งขัน (COMP) และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในระดับต่ำ ($r = 0.299, 0.221$ และ 0.205 ตามลำดับ, $p < .05$) (ตารางที่ 8) และจากตารางที่ 9 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อ

วัตถุประสงค์การตัดสินใจอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($F = 8.725$) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจได้ร้อยละ 8.9 ($R^2 = 0.089$) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้บริหารเผชิญสภาพการแข่งขันสูงจะมีความต้องการข้อมูลมากขึ้นและข้อมูลที่ต้องการมีความซับซ้อนมากขึ้นก่อนทำการตัดสินใจที่สำคัญ (Libby & Waterhouse, 1996)

ตารางที่ 8 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

ตัวแปร	CHANGE (Decision)	OL	COMP	TECH
ตัวแปรตาม:				
- จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Decision)	—			
ตัวแปรอิสระ:				
- ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)	0.299*			
- สภาพการแข่งขัน (COMP)	0.221*	0.164		
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)	0.205*	0.228*	0.404**	—

* $p < .05$ ** $p < .01$ **ตารางที่ 9** วิเคราะห์ปัจจัยทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

ตัวแปรทำนาย	b1	Beta	SE _b	t
ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL)	0.139	0.299	0.047	0.2954**
a = 0.489			2.881	0.999
			R ² = 0.089	
			F = 8.725	
			SE _{est} = 0.025	

** $p < .01$

ผลการศึกษาที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ในส่วนที่ว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับสภาพการแข่งขัน แต่แตกต่างจากผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) โดยการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร แต่ Williams and Seaman (2001) พบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจไม่มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

นอกจากนี้ผลการศึกษาที่ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ที่พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน (CHANGE-Costing) พบว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในระดับปานกลาง

($r = 0.415, p < .01$) (ตารางที่ 10) และจากตารางที่ 11 พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($F = 18.56$) โดยความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนได้ร้อยละ 17.3 ($R^2 = 0.173$) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

ผลการศึกษานี้แตกต่างจากผลการศึกษาของ Williams and Seaman (2001) ซึ่งพบว่าการ

เปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยกับปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งพบว่า การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (ปัจจัยภายใน) สภาพการแข่งขัน และการ

ตารางที่ 10 ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

ตัวแปร	CHANGE (Costing)	OL	COMP	TECH
ตัวแปรตาม:				
- จำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนที่มีการเปลี่ยนแปลง (CHANGE-Costing)	—			
ตัวแปรอิสระ:				
- ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(OL)	0.415**			
- สภาพการแข่งขัน (COMP)	0.089	0.164		
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (TECH)	0.064	0.228*	0.404**	—

* $p < .05$

** $p < .01$

ตารางที่ 11 วิเคราะห์ปัจจัยทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

ตัวแปรทำนาย	b1	Beta	SE _b	t
ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (OL)	0.206	0.415	0.48	4.30**
a = -0.879			2.821	-1.730
			$R^2 = 0.173$	
			F = 18.56	
			SE _{est} = 1.274	

** $p < .01$

เปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอก) และความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยเดียวที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้และสอดคล้องกับทฤษฎีสถานการณ์ (contingency theory) ซึ่งมีแนวคิดพื้นฐานว่าลักษณะโครงสร้างองค์กรซึ่งรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารได้รับอิทธิพลจากปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร (Anderson & Lanen, 1999) ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าหลังจากที่ประเทศไทยเผชิญกับวิกฤตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 กิจกรรมภายในประเทศต้องเผชิญกับสภาพการแข่งขันสูงและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอก) ซึ่งปัจจัยทั้งสองกระตุ้นให้กิจการในประเทศไทยส่วนใหญ่จำเป็นต้องมีการปรับตัวให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปเพื่อความอยู่รอดของกิจการ ซึ่งการปรับตัวขององค์กรให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปเป็นกระบวนการเรียนรู้ขององค์กร (Kloot, 1997) ดังนั้น กิจกรรมที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูงมักจะมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและนำพากิจการให้อยู่รอดในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับผู้บริหารองค์กร

หากกิจการเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง เช่น สภาพการแข่งขันสูง การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เป็นต้น เพื่อความอยู่รอดของกิจการ ผู้บริหารควรส่งเสริมการเรียนรู้ในบุคลากรและองค์กรเพื่อองค์กรจะสามารถปรับตัวให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารของกิจการให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป เช่น การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนตามเป้าหมาย ต้นทุนตามวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ หรือมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA)

เป็นต้น เนื่องจากระบบบัญชีบริหารที่เหมาะสมจะช่วยจัดเตรียมข้อมูลที่เหมาะสมระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อม (Kloot et al., 1999) และช่วยเพิ่มความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเพื่อให้องค์กรสามารถอยู่ในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยนี้ศึกษาปัจจัยที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเพียง 3 ปัจจัยคือความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยอาจจะสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับปัจจัยอื่น ดังนั้นการวิจัยในอนาคตอาจจะศึกษาปัจจัยอื่นเพิ่มเติม เช่น สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของประเทศ วัฒนธรรมองค์กร หรือลักษณะการบริหารงานขององค์กร เป็นต้น ซึ่งอาจจะช่วยขยายความรู้ในประเด็นนี้มากขึ้น

นอกจากนี้หากงานวิจัยในอนาคตขยายประชากรให้กว้างกว่านี้หรือศึกษาประชากรและกลุ่มตัวอย่างอื่น ผลการศึกษาอาจแตกต่างจากผลการศึกษา

เอกสารอ้างอิง

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2553). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. สืบค้นจาก http://www.set.or.th/th/company/files/listed_company_th24-6-51.xls.
- พิจิต ฤทธิ์เจริญ. (2551). ระเบียบวิธีการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: เฮาส์ออฟเคอร์มิสส์.
- รังสรรค์ หทัยเสรี. (2541). วิกฤตเศรษฐกิจไทย ที่มาของปัญหา ผลกระทบและแนวโน้ม. *จุฬาลงกรณ์วารสาร*, 10(38), 19-57.
- สรเสรี วงศ์ขุ่ม. (2540). การเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการปัญหาการพัฒนาของประเทศ

- ไทย. *จุฬาลงกรณ์วารสาร*, 10(37), 11–17.
- Abonyi, G. (1999). *Thailand: From financial crisis to economic renewal* (Economics and Finance Working Papers). Singapore: Institute of Southeast Asian Studies.
- Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (1999). Economic, strategy and evolution of management accounting practices: The case of India. *Accounting Organization and Society*, 23(5/6), 379–412.
- Atkinson, A. A., Balakreshnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79–101.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 389–402.
- Chongruksut, W., & Brooks, A. (2005). The adoption and implementation of activity-based costing in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 13(2), 1–17.
- Draft, R. L. (1998). *Organization theory and design* (6th ed.). Ohio: South-Western College Publishing.
- East Asia Analytical Unit. (2000). *Transforming Thailand: Choices for the new millennium*. Australia: Green Advertising.
- Goldstein, I. L., & Ford, J. K. (2002). *Training in organizations* (4th ed.). Canada: Wadsworth.
- Haldma, T., & Laats, K. (2002). *Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies* (SSRN Working Paper Series). Rochester: University of Tartu, Faculty of Economic and Business Administration.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: Some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), 3–19.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A survey of activities-based costing in the UK's largest companies. *Accounting Research*, 6, 137–153.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard-translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School.
- Kloot, L. (1994). Looping the loop: New directions for the learning organization." *Australian Accountant*, 66(6), 26–27.
- Kloot, L. (1997). Organization learning and management control systems: Responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8, 47–73.
- Kloot, L., Italia, M., Oliver, J., & Brooks, A. (1999). *Organization learning and management control systems: A study of local government*. Sydney: University of New South Wales.
- Komaratat, D., & Boonyanate, W. (2008). Diversification of management accounting practices in the Thai listed companies. *Chulalongkorn Business Review*, 30(115–116), 116–134.
- Krumwiede, K. P. (1998). Implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239–277.
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137–150.
- Phadoogsitthi, M. (2003). *The role of managerial*

accounting in emerging economics: An empirical study of Thailand (Unpublished doctoral dissertation). University of Maryland, College Park, Maryland.

Ruttanaporn, S. (2005). Management accounting practices in Thailand. In A. Nishimura, & R. Willett (Eds.), *Management accounting in Asia* (pp. 119–157). Malaysia: Thomson learning.

Sulaiman, S., & Mitchell, F. (2005). Utilizing a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, 16, 422–437.

Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(5), 675–704.

Williams, J. J., & Seaman, A. E. (2001). Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 443–460.

Yakhou, M., & Dorweiler, V. P. (1995). Advanced cost management systems: An empirical comparison of England, France and the United States. *Advances in International Accounting*, 8, 99–127.

TRANSLATED THAI REFERENCES

Hataiseree, R. (1998). Thai economic crisis: The causes, affects & trends. *Chulalongkorn Review*, 10(38), 19–57. [in Thai]

Ridjaroon, P. (2008). *Social research methodology* (4th ed.). Bangkok: House of Kurmise. [in Thai]

Stock Exchange of Thailand. (2010). *List of companies listed on the Stock Exchange of Thailand*. Retrieved from http://www.set.or.th/th/company/files/listed_company_th24-6-51.xls. [in Thai]

Wongcha-um, S. (1997). Increment of efficient management: Problem of development of Thailand. *Chulalongkorn Review*, 10(37), 11–17. [in Thai]