

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

บทนี้จะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ในส่วนที่หนึ่งจะกล่าวถึงแนวคิดและทฤษฎีระบบบัญชีบริหาร ในส่วนถัดไปจะกล่าวถึงการใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร และปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งได้แก่ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร ในส่วนสุดท้ายจะแสดงถึงกรอบแนวคิดของงานวิจัย

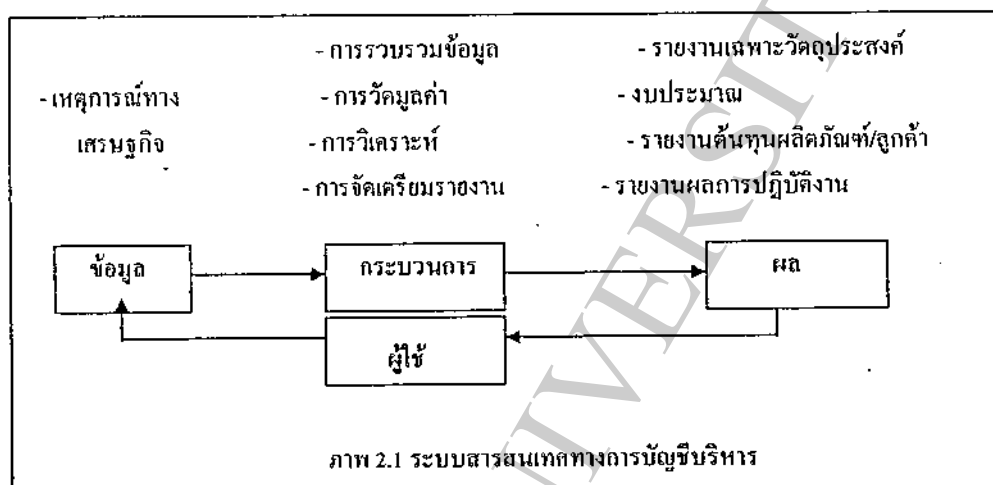
#### ระบบบัญชีบริหาร

ระบบบัญชีบริหารเป็นระบบประมวลข้อมูลเพื่อใช้สำหรับวัตถุประสงค์ทางการบริหาร กระบวนการของระบบบัญชีบริหารประกอบด้วยการรวบรวมข้อมูล การวัดมูลค่า การสะสมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล การจัดการข้อมูลและการจัดทำรายงาน รายงานของบัญชีบริหารมีหลายรูปแบบขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้ ซึ่งได้แก่ งบประมาณ รายงานวัดผลการปฏิบัติงาน รายงานต้นทุนผลิตภัณฑ์ รายงานต้นทุนลูกค้าและรายงานอื่นๆที่สามารถนำไปใช้ในการวางแผน การควบคุม การประเมินผลการปฏิบัติงานและการตัดสินใจภายในองค์กร (Hansen and Mowen, 2005) ดังภาพ 2.1 แสดงแบบจำลองการจัดการข้อมูลของระบบบัญชีบริหาร

กระบวนการจัดเตรียมข้อมูลของระบบการบัญชีบริหารจะยึดหยุ่นตามวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลของผู้บริหาร ระบบบัญชีบริหารมีวัตถุประสงค์ในการจัดเตรียมข้อมูล 3 ประการ (Hansen and Mowen, 2005; Mowen, Hansen and Heitger, 2009) คือ

1. จัดเตรียมข้อมูลต้นทุนของสินค้า บริการ และสิ่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารต้องการ
2. จัดเตรียมข้อมูลสำหรับการวางแผน การควบคุม การประมาณมูลค่า และการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง
3. จัดเตรียมข้อมูลสำหรับการตัดสินใจ

วัตถุประสงค์ทั้ง 3 จะจัดเตรียมข้อมูลสำหรับผู้บริหารและผู้ใช้ข้อมูลต้องการ ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถชี้และแก้ไขปัญหารวมทั้งประเมินผลการปฏิบัติงานได้ อาจกล่าวโดยรวมได้ว่าการบัญชีบริหารเป็นการระดม การรวบรวมข้อมูล การวัดมูลค่า การแยกประเภทข้อมูลและการรายงานข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้ภายในองค์กร โดยเฉพาะผู้บริหารเพื่อใช้ในการวางแผน การควบคุม การประเมินผลการปฏิบัติงานและการตัดสินใจ ดังนั้นบางครั้งจึงเรียกการบัญชีบริหารว่าการบัญชีภายใน (Internal accounting)



ที่มา: Hansen and Mowen (2005:4)

ลักษณะของการบัญชีบริหาร (Hansen and Mowen, 2005)

การบัญชีบริหารมีแหล่งข้อมูลมาจากข้อมูลทางบัญชีเช่นเดียวกับการบัญชีการเงิน แต่มีลักษณะการจัดเตรียมข้อมูลและการจัดทำรายงานแตกต่างจากการบัญชีการเงิน (ดูภาพ 2.2) โดยการบัญชีบริหารมีลักษณะสำคัญดังนี้

1. การบัญชีบริหารเป็นการจัดเตรียมข้อมูลสำหรับผู้ใช้อุปกรณ์ภายในองค์กร เช่น ผู้บริหาร หัวหน้าแผนก เป็นต้น
2. การบัญชีบริหารไม่ได้จัดทำรายงานภายใต้กฎเกณฑ์ของหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) และไม่มีภาพแบบมาตรฐานในการจัดเตรียมรายงาน แต่จะจัดเตรียมข้อมูลและรายงานตามที่ผู้บริหารต้องการ
3. ข้อมูลของการบัญชีบริหารประกอบด้วยข้อมูลที่เป็นตัวเงิน(financial information)และข้อมูลไม่เป็นตัวเงิน(nonfinancial information)
4. การบัญชีบริหารจะเน้นการเตรียมข้อมูลที่มีผลกระทบต่อเหตุการณ์ในอนาคตเพื่อสามารถนำไปใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจได้ รวมทั้งเน้นความทันเวลาในการตัดสินใจ



มีบทบาทสำคัญในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการบริหารดังนี้ (Hansen and Mowen, 2005; Garrison, Noreen and Brewer, 2010)

### 1. การวางแผน (Planning)

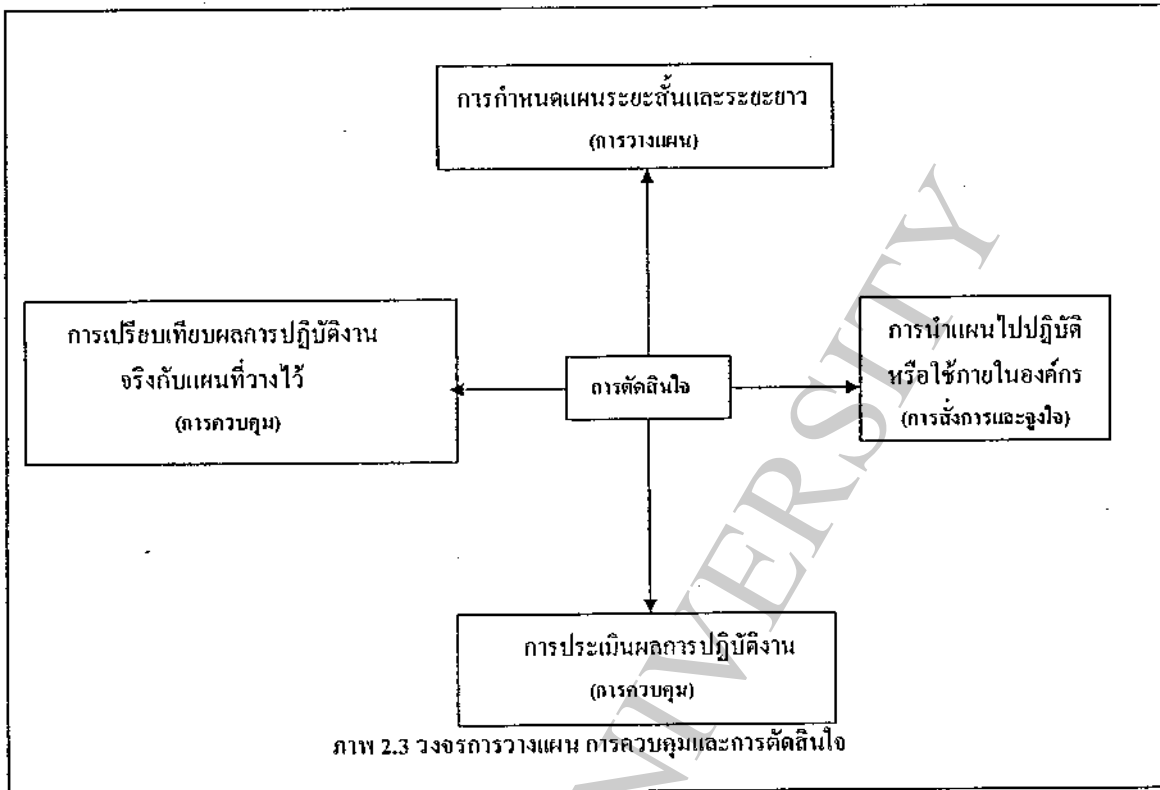
เป็นการกำหนดเป้าหมายและวิธีการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย กิจกรรมการวางแผนได้แก่การวิเคราะห์สถานการณ์ในปัจจุบัน การคาดการณ์อนาคต การกำหนดวัตถุประสงค์ การตัดสินใจรูปแบบของกิจกรรม การเลือกกลยุทธ์ของกิจการ/ธุรกิจและการกำหนดทรัพยากรที่ต้องการใช้เพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร ส่วนสำคัญของการวางแผนคือการระบุทางเลือกและเลือกทางเลือกที่เหมาะสมที่สุดกับกลยุทธ์และเป้าหมายขององค์กร ซึ่งข้อมูลผู้บริหารมีบทบาทสำคัญและจำเป็นในการประเมินทางเลือกเพื่อกำหนดวิธีดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายและงบประมาณเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญของกระบวนการวางแผน

### 2. การควบคุม (Controlling)

เป็นกระบวนการตรวจสอบการใช้แผนงานและการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนงาน ในกระบวนการควบคุม ผู้บริหารจะต้องเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณหรือแผนที่วางไว้ ดังนั้นในการควบคุม ผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลงบประมาณและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเปรียบเทียบดังกล่าว โดยเฉพาะในรูปของรายงานประเมินผลการปฏิบัติงาน (Performance Reports) ซึ่งรายงานเหล่านี้จะอยู่ในรูปรายงานทางการเงิน (Financial Performance Reports) และรายงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน (Nonfinancial Performance Reports) จะเห็นว่ากระบวนการควบคุมมักจะควบคู่กับการประเมินผลการปฏิบัติงานและการบัญชีบริหารมีบทบาทสำคัญในการจัดเตรียมรายงานเหล่านี้สำหรับผู้บริหารในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

### 3. การตัดสินใจ (Decision)

เป็นกระบวนการเลือกทางเลือกจากทางเลือกที่มีอยู่ ซึ่งโดยปกติมักจะมีมากกว่าหนึ่งทางเลือก ในกระบวนการบริหารผู้บริหารไม่สามารถวางแผนและควบคุมได้โดยปราศจากการตัดสินใจ ดังภาพ 2.3



ที่มา: Garrison, Noreen and Brewer (2010:33)

### เทคนิคและวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในประเทศไทย

หลังวิกฤตทางการเงินที่มีผลกระทบต่อประเทศในเอเชียและเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ในปลายทศวรรษที่ 1990 ผู้บริหารกิจการไทยได้ตระหนักถึงความจำเป็นและความต้องการเครื่องมือการจัดการที่ทันสมัยและข้อมูลที่ทันเวลา ซึ่งข้อมูลเหล่านี้มักจะได้มาจากบัญชีบริหาร การศึกษาเกี่ยวกับการใช้บัญชีบริหารในประเทศไทยหลังวิกฤตเศรษฐกิจปี 2540 ที่มีการเผยแพร่มีน้อยมาก มีเพียงการศึกษาของ Ruttanaporn et al. (2000) Ruttanaporn (2005) มนวิภา ผดุงสิทธิ์(2548) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญยเนตร (2551) เท่านั้น

เนื่องจากการศึกษา Ruttanaporn et al. (2000) จำกัดการศึกษาการใช้บัญชีบริหารในประเทศไทยเฉพาะกิจการผู้ผลิต ซึ่งเป็นสมาชิกสภาอุตสาหกรรมไทย ต่อมา Ruttanaporn (2005) จึงได้ขยายการศึกษาไปยังกิจการไทยที่มีรายได้มากที่สุด (ในปี ค.ศ. 2000) 1,000 อันดับแรกตามที่หนังสือพิมพ์เดอะเนชั่นจัดลำดับไว้ในปี ค.ศ. 2001 ส่วนดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญยเนตร (2551) ได้ศึกษาความหลากหลายของการใช้บัญชีบริหารในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทย ในขณะที่มนวิภา ผดุงสิทธิ์(2548) ศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร ในสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมที่แตกต่างกันของประเทศไทย อินเดียและออสเตรเลีย

ในภาพรวม ประเทศไทยยังคงมีการใช้เทคนิคและวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารแบบดั้งเดิมค่อนข้างสูง ส่วนเทคนิคและวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ทันสมัยและซับซ้อน เช่น ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based costing, ABC) ต้นทุนตามเป้าหมาย (Target costing) การวิเคราะห์ห่วงโซ่มูลค่า (Value chain analysis) เป็นต้น ยังมีการใช้ในประเทศไทยค่อนข้างน้อย แต่ก็มีแนวโน้มว่าจะใช้มากขึ้นในอนาคต (มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2548)

#### เครื่องมือที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน

กิจการไทยส่วนใหญ่ใช้งบประมาณ (Budgets) และวิธีต้นทุนผันแปร (Variable costing) เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน โดยเฉพาะงบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญและใช้อย่างกว้างขวางในการวางแผนในประเทศไทยโดยใช้งบประมาณในการวางแผนประจำปี การวางแผนระยะสั้นและการวางแผนกระแสเงินสด รวมทั้งเครื่องมือประสานงานระหว่างแผนธุรกิจและกิจการรุดำเนินงาน แต่กิจการส่วนใหญ่ยังไม่มีการใช้เทคนิคสมัยใหม่ เช่น ต้นทุนตามเป้าหมาย ในการวางแผน (Ruttanaporn, 2005; มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2548) ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ นุณยเนตร (2551) พบเช่นเดียวกันว่างบประมาณได้รับการยอมรับและมีการใช้อย่างแพร่หลายในการวางแผนของผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### เครื่องมือที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

กิจการไทยส่วนใหญ่ใช้กระแสเงินสด กำไรส่วนเกิน วิธีต้นทุนผันแปร อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย ต้นทุนต่อหน่วยและการวิเคราะห์ผลต่าง (ซึ่งรวมถึงการวิเคราะห์ผลต่างงบประมาณ) เป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน (Ruttanaporn, 2005) ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ นุณยเนตร (2551) ได้รายงานด้วยว่าต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างถูกใช้อย่างแพร่หลายในการประเมินผลการปฏิบัติงานในประเทศไทย แต่กิจการส่วนใหญ่ยังใช้มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) ในการประเมินผลการปฏิบัติงานในระดับที่ไม่บ่อยนักเช่นเดียวกับการตัดสินใจลงทุน (Ruttanaporn, 2005) ส่วนระบบวัดผลเชิงคุณภาพ (Balanced scorecard) ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) การบริหารฐานกิจกรรม (Activity-based management, ABM) และต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product life-cycle costing) ยังไม่ได้ถูกใช้อย่างแพร่หลายในประเทศไทย (Ruttanaporn, 2005; วิภา จงรักษ์ศักดิ์, 2552) โดยกิจการไทยส่วนใหญ่ใช้เทคนิคเหล่านี้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานเพียงบางครั้งเท่านั้น (Ruttanaporn, 2005)

### เครื่องมือที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ

เทคนิคที่ใช้ในการตัดสินใจระยะสั้นบ่อยมาก ได้แก่ วิธีต้นทุนผันแปร (Ruttanaporn, 2005; ควงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร, 2551) นอกจากนี้ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณและกำไร (CVP) ยังเป็นเครื่องมืออีกชนิดหนึ่งที่กิจการไทยส่วนใหญ่เลือกใช้ในการตัดสินใจระยะสั้น (ควงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร, 2551) ส่วนเทคนิคที่ถูกใช้อย่างแพร่หลายในการตัดสินใจลงทุน (Investment decision-making) ในประเทศไทย ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) อัตราผลตอบแทนภายใน (IRR) ระยะเวลาคืนทุน (Payback period) การแข่งขันทางการตลาดและมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (NPV) ส่วนมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) กิจการไทยมีการใช้ในการตัดสินใจลงทุนบ้างแล้วแต่ยังอยู่ในระดับที่ไม่บ่อยนัก (Ruttanaporn, 2005)

### เครื่องมือที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์จัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

ควงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) พบว่าวิธียุทธศาสตร์เขียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่ยังคงใช้วิธีต้นทุนจริง (Actual costing) และวิธีต้นทุนเต็ม (Full costing) ในการบันทึกและการคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการและส่วนใหญ่จะเป็นการคำนวณต้นทุนการผลิตแบบงานสั่งทำ (Job costing) ส่วนวิธีต้นทุนผันแปรยังไม่เป็นที่นิยมมากนักในการคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการ ขณะที่ Ruttanaporn (2005) และควงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) พบว่ากิจการที่มีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรส่วนใหญ่จะใช้วิธีนี้เป็นเครื่องมือเพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมต้นทุนและการตัดสินใจมากกว่าการคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการ

ส่วนเทคนิคบัญชีบริหารใหม่ๆ เช่น ต้นทุนตามเป้าหมาย ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ เป็นต้น ยังไม่ได้ถูกใช้อย่างแพร่หลายในประเทศไทย (Ruttanaporn, 2005; Chongruksut and Brooks, 2005; ควงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร, 2551; วิภา จงรักษ์ สัตย์, 2552) เหตุผลที่กิจการส่วนใหญ่ไม่ใช้ต้นทุนตามเป้าหมายเพราะผู้บริหารขาดความรู้ความเชี่ยวชาญในการใช้ระบบ ความยุ่งยากในการเก็บรวบรวมข้อมูลและการออกแบบ รวมทั้งการใช้ระบบเหล่านี้ต้องใช้เวลาในการเตรียมข้อมูล (Ruttanaporn, 2005) ส่วน ABC บริษัทส่วนใหญ่ให้เหตุผลที่ไม่ใช้ ABC เพราะความยากในการเลือกซอฟต์แวร์ ความซับซ้อนของระบบ ซึ่งต้องใช้เวลาในการรวบรวมข้อมูลและขาดแคลนทรัพยากรภายในบริษัทในการใช้ระบบ (Chongruksut and Brooks, 2005)

## ทฤษฎีสถานการณ์ (Contingency theory)

ทฤษฎีสถานการณ์เป็นทฤษฎีที่พยายามชี้ถึงแง่มุมเฉพาะของระบบบัญชีบริหารที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อม (Waweru et al., 2004) โดยอธิบายถึงสาเหตุที่กิจการที่ดำเนินธุรกิจ สภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันจะมีระบบบัญชีบริหารที่แตกต่างกัน (Innes and Mitchell, 1990)

แนวคิดทฤษฎีสถานการณ์ในการออกแบบระบบบัญชีบริหาร จึงอยู่บนพื้นฐานว่าไม่มีระบบบัญชีบริหารใดที่เหมาะสมและสามารถประยุกต์ใช้สำหรับทุกองค์กรในทุกสภาพแวดล้อม (Emmanuel, Otley and Merchant, 1990) ลักษณะของระบบบัญชีที่เหมาะสมของแต่ละองค์กร จึงขึ้นอยู่กับลักษณะสภาพแวดล้อมองค์กร

ทฤษฎีสถานการณ์มีแนวคิดพื้นฐานว่าลักษณะโครงสร้างองค์กรได้รับอิทธิพลหรือผลกระทบมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กรและลักษณะโครงสร้างองค์กรและวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารจะมีผลต่อการดำเนินงานขององค์กร ซึ่งนักวิจัยทางการบัญชีบริหารถือว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเป็นส่วนประกอบหนึ่งของโครงสร้างองค์กร (Anderson and Lanen, 1999)

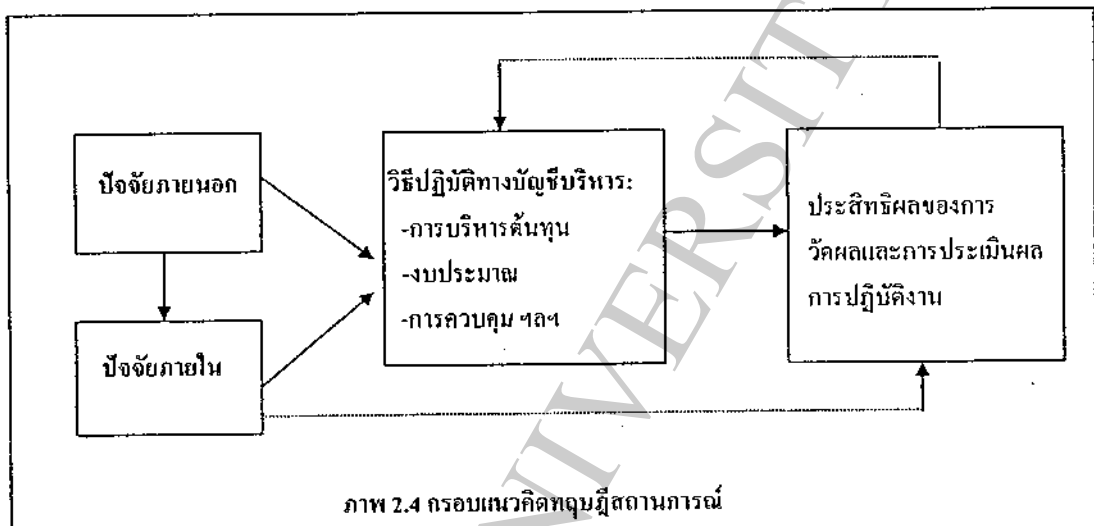
ปัจจัยภายนอกองค์กร (External factors) จะชี้ถึงลักษณะสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ซึ่งมักจะมีลักษณะแสดงถึงความหลากหลาย มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาและองค์กรไม่สามารถควบคุมได้ (Gardon and Miller, 1976 quoted in Phadoongsitthi, 2003: 11) เช่น สภาพการแข่งขัน ความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เป็นต้น (Phadoongsitthi, 2003) ปัจจัยภายนอกองค์กรเป็นองค์ประกอบที่ยากจะทำนายหรือพยากรณ์ได้และมีผลกระทบต่อลักษณะโครงสร้างองค์กรและวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร เช่น สภาพการแข่งขันสูงมีอิทธิพลต่อการเลือกกลยุทธ์ โครงสร้างองค์กรและการใช้ระบบการจัดการต้นทุนและการควบคุมที่เหมาะสม (Haldma and Laats, 2002) ลักษณะโครงสร้างองค์กรนอกจากจะขึ้นอยู่กับปัจจัยภายนอกองค์กรแล้วยังขึ้นอยู่กับปัจจัยภายในองค์กรด้วย

ปัจจัยภายในองค์กร (Internal factors) จะเกี่ยวข้องกับแง่มุมต่างๆขององค์กร เช่น เป้าหมายขององค์กร ปรัชญาการบริหาร ขนาดขององค์กร ระดับความแตกต่างด้านโครงสร้างองค์กร วัฒนธรรม (Phadoongsitthi, 2003) กลยุทธ์องค์กร การร่วมมือหรือการรวมกันภายในองค์กร (Haldma and Laats, 2002) เป็นต้น Haldma and Laats (2002) กล่าวว่าปัจจัยภายในองค์กรเป็นตัวกำหนดลักษณะโครงสร้างองค์กร ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีหลายแผนก ดังนั้นจะมีแนวโน้มที่มีลักษณะโครงสร้างการบริหารงานแบบกระจายอำนาจและมีแนวโน้มจะใช้งบประมาณและวิธีการควบคุมที่มีลักษณะซับซ้อนมากขึ้น (Haldma and Laats, 2002) ดังนั้นการ



ออกแบบระบบบัญชีบริหารจะมีประสิทธิภาพมากขึ้นขึ้นอยู่กับความสามารถในการปรับตัวขององค์กรให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอกและปัจจัยภายในองค์กร (Haldma and Laats, 2002)

ภาพ 2.4 แสดงถึงกรอบแนวคิดทฤษฎีสถานการณ์ ซึ่งบรรยายถึงกระบวนการที่มีอิทธิพลต่อการใช้ระบบบัญชีบริหารและประสิทธิผลของการวัดผลและการประเมินผลการปฏิบัติงาน



ภาพ 2.4 กรอบแนวคิดทฤษฎีสถานการณ์

ที่มา: Haldma and Laats (2002:13)

Anderson and Lanen (1999) พบว่าการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมภายนอกส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกลยุทธ์และโครงสร้างขององค์กรรวมทั้งวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารด้วยและ Granlund and Lukka (1998) พบว่าความกดดันทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศผลักดันให้วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมขององค์กร นอกจากนี้ Innes and Mitchell (1995) ซึ่งช่วยว่าการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างขององค์กร การบริหารองค์กร การดำเนินงาน ความเป็นเจ้าของและการตลาดมีผลกระทบต่อการพัฒนาการบัญชีภายใน ซึ่งก็คือการบัญชีบริหารนั่นเอง

Kloot (1997) ซึ่งช่วยว่าเมื่อองค์กรอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงและการแข่งขันสูง องค์กรมักจะเกิดการเรียนรู้ ซึ่งเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงและการปรับปรุงภายในขององค์กร ดังนั้นความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรจึงเป็นกระบวนการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมขององค์กรให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป ซึ่งเป็นแง่มุมหนึ่งขององค์กรและถือเป็นปัจจัยภายในขององค์กรตัวหนึ่ง Waweru et al. (2004) กล่าวว่าเมื่อสภาพแวดล้อม(ทั้งภายในและ

ภายนอกองค์กร)เปลี่ยน ความต้องการรูปแบบหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงด้วย

การศึกษาเหล่านี้เป็นการยืนยันว่าปัจจัยภายในและภายนอกองค์กรมีผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารหรือการใช้การบัญชีบริหารตามทฤษฎีสถานการณ์ ดังนั้นการวิจัยนี้จึงศึกษาปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งได้แก่สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอาจจะผลักดันให้องค์กรเกิดความสามารถในการเรียนรู้ ซึ่งเป็นปัจจัยภายในองค์กรและเป็นปัจจัยที่อาจนำองค์กรไปสู่การเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร

### การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ระบบบัญชีบริหารในประเทศแถบทวีปเอเชียส่วนใหญ่รวมทั้งประเทศไทยมีพื้นฐานมาจากประเทศอเมริกา เนื่องจากบริษัทในประเทศไทยและประเทศอื่นๆในทวีปเอเชียส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กและมีลักษณะเป็นกิจการของครอบครัว ซึ่งผู้บริหารส่วนใหญ่จะไม่ได้ตระหนักถึงความสำคัญของข้อมูลบัญชีบริหารในกระบวนการบริหาร ดังนั้นการใช้บัญชีบริหารส่วนใหญ่จึงถูกใช้ภายในกิจการที่มีขนาดใหญ่และเป็นกิจการระหว่างประเทศหรือกิจการข้ามชาติ ปกติการใช้การบัญชีบริหารของกิจการข้ามชาติมักจะมีควมก้าวหน้าน่ามากกว่ากิจการในประเทศเพราะกิจการเหล่านี้จะต้องมีการใช้ระบบการจัดการตามนโยบายของบริษัทแม่ในต่างประเทศ (Baydoun et al., 1997) การบัญชีบริหารในประเทศเอเชียส่วนใหญ่ไม่ได้แยกจากการบัญชีการเงิน (Financial accounting) พนักงานบัญชีของกิจการในประเทศแถบทวีปเอเชียมักจะเตรียมข้อมูลทั้งทางบัญชีการเงินและบัญชีบริหาร

ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ระบบบัญชีบริหารและการควบคุมการจัดการมีบทบาทสำคัญในการตอบสนองการเปลี่ยนแปลง (Kjoot, 1997) โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลบัญชีบริหารจะช่วยองค์กรในการระบุความจำเป็นและความต้องการข้อมูลสำหรับการเปลี่ยนแปลงและวิธีตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป (Atkinson et al., 1997) ในเวลาเดียวกันข้อมูลบัญชีบริหารควรจะทันสมัยให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปด้วย (Warwick et al., 1997) ดังนั้น Shields (1997) จึงได้อ้างว่าการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม เช่น โลกาภิวัตน์ ความต้องการของลูกค้า หรือการลดกฎเกณฑ์ เป็นต้น จะนำมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงในการใช้ระบบบัญชีบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งระบบบัญชีบริหารที่ทันสมัยจะต้องเป็นระบบบัญชีบริหารที่สามารถสนองความต้องการข้อมูลของผู้บริหารในยุคโลกาภิวัตน์และยุคเทคโนโลยีสูง (Burns and Vaivio, 2001)

ในยุคโลกาภิวัตน์ ประเทศในทวีปเอเชียซึ่งรวมถึงประเทศไทยไม่สามารถหลีกเลี่ยงอิทธิพลจากการเติบโตของธุรกิจและการจัดการระหว่างประเทศ ข้อมูลต่างๆซึ่งรวมถึงข้อมูลทางบัญชีจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับองค์กรในการสร้างข้อได้เปรียบทางการแข่งขัน (Suwongwan, 1998) ดังนั้นความสำคัญและการพัฒนาระบบบัญชีบริหารในประเทศเหล่านี้จึงเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น เมื่อไม่นานมานี้ ระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยได้รับความสนใจและความสำคัญจากผู้บริหารมากขึ้น เนื่องจากการเติบโตของขนาดกิจการไทย กิจการร่วมค้าและกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่นำไปสู่ความต้องการข้อมูลบัญชีและเทคนิคบัญชีเพื่อการบริหารที่ดีขึ้น นอกจากนี้ การเพิ่มขึ้นของเงินทุนผ่านตลาดหลักทรัพย์ไทยและตัววัดการปฏิบัติงานของตลาดหลักทรัพย์และภาครัฐ ก่อให้เกิดการปรับปรุงข้อมูลและเทคนิคบัญชีบริหารมากขึ้น (Hossain and Adams, 1997) ดังคำกล่าวของ Burns and Vaivio (2001) ที่ว่าการเปลี่ยนแปลงนำมาซึ่งความต้องการการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

หลายปีที่ผ่านมา ระบบบัญชีบริหารมีอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับสูงและลักษณะของระบบบัญชีบริหารสมัยใหม่จะมุ่งเน้นการสร้างกลยุทธ์ ตัววัดผลที่ไม่เป็นตัวเงิน ตัววัดผลตามกระบวนการดำเนินงาน (Atkinson et al., 1997) และเน้นข้อมูลที่มีผลกระทบต่อเหตุการณ์ในอนาคต (Kloot, 1994)

มีการศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารไว้หลายแง่มุม โดยในช่วง 2-3 ทศวรรษที่ผ่านมาได้เกิดนวัตกรรมทางบัญชีบริหารมากมาย เช่น ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ระบบบริหารฐานกิจกรรม (ABM) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ต้นทุนตามเป้าหมาย ระบบวัดผลเชิงคุณภาพ (BSC) มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น และหลายๆการศึกษาชี้ว่าการยอมรับและการใช้เทคนิคใหม่แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงอย่างหนึ่งในระบบบัญชีบริหาร (Innes and Mitchell, 1995; Shields, 1995; Bjornenak, 1997; McGowan and Kalmmer, 1997; Foster and Swenson, 1997; Gosselin, 1997; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Innes et al., 2000; Waweru et al., 2004) และผลการวิจัยของ Sulaiman, Nik Ahmad and Alwi (2004) Chongruksut and Brooks (2005) และ Chongruksut (2009) ได้รายงานด้วยว่า เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของกิจการในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง กิจการจำนวนมากมักจะยอมรับการใช้เทคนิคบัญชีบริหารที่ทันสมัย

ตัวอย่างเช่น ในปี ค.ศ. 1998 มีเพียง 4% ของผู้ตอบแบบสอบถามในประเทศมาเลเซียที่ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) (Abdul Rahman et al., 1998, quoted in Sulaiman, Nik Ahmad and Alwi, 2004:504) ขณะที่อัตราการใช้ ABC เพิ่มขึ้นเป็น 28% ในปี ค.ศ. 2002 และ 52% มีการใช้ TQM ขณะที่ในประเทศสิงคโปร์ Ghosh and Chan (1996 quoted in Sulaiman, Nik Ahmad and Alwi, 2004:504) พบว่า 13% และ 48% ของผู้ตอบแบบสอบถามใช้ TQM และ ABC ตามลำดับ

สำหรับประเทศไทย Chongruksut and Brooks (2005) ได้ศึกษาการใช้ ABC ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าในปี ค.ศ. 2002 มีเพียง 11.88% ของผู้ตอบแบบสอบถามที่ใช้ ABC ที่ปีต่อมาอัตราการใช้ ABC เพิ่มขึ้นเป็น 44.4% (Chongruksut, 2009) นอกจากนี้ Chongruksut (2009) ยังพบอีกว่า 38.9% และ 43.9% ใช้ระบบวัดผลเชิงคุณภาพ (BSC) และต้นทุนตามเป้าหมาย ตามลำดับ

การศึกษาเหล่านี้เป็นการแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในการใช้ระบบบัญชีบริหารและการเพิ่มขึ้นของการใช้เทคนิคบัญชีบริหารใหม่ๆ (เช่น ABC BSC หรือต้นทุนตามเป้าหมาย เป็นต้น) ในหลายๆประเทศในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา เช่นเดียวกับ Waweru et al. (2004) ที่พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในระบบบัญชีบริหารในประเทศแอฟริกาใต้และการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้รวมถึงการใช้เทคนิคบัญชีบริหารใหม่ๆ เช่น ABC และ BSC เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามนักวิจัยหลายท่านได้ขยายขอบเขตการศึกษาการเปลี่ยนแปลงการบัญชีบริหาร โดยไม่ได้จำกัดเพียงการใช้เทคนิคบัญชีบริหารใหม่ๆเท่านั้น แต่รวมถึงการศึกษาจำนวนการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและการทำนายตัวแปรที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารด้วย (Libby and Waterhouse, 1996; Williams and Seaman, 2001; Waweru et al., 2004; Sulaiman and Mitchell, 2005)

Waweru et al. (2004) ได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและปัจจัยที่ผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศแอฟริกาใต้ ผลการวิจัยพบว่าสภาพการแข่งขันที่สูงขึ้นและการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกระตุ้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

Sulaiman and Mitchell (2005) ได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในบริษัทผู้ผลิตในประเทศมาเลเซีย ในช่วงปี 1997-2001 โดยยึดแนวทฤษฎีวิจัยของ Libby and Waterhouse (1996) และ Williams and Seaman (2001) ซึ่งว่ารูปแบบของการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารควรครอบคลุมถึงการเพิ่ม การแทนที่ การลดและการปรับปรุงเทคนิคทางบัญชีบริหาร เขาได้อธิบายว่าการเพิ่มหมายถึงการใช้เทคนิคบัญชีบริหารใหม่เพิ่มเข้าไปในระบบบัญชีบริหาร การแทนที่เป็นการใช้เทคนิคใหม่แทนเทคนิคที่ใช้อยู่เดิม การลดคือการยกเลิกเทคนิคที่ใช้อยู่เดิม โดยไม่มีการแทนที่ และการปรับปรุงเทคนิคบัญชีบริหารที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ผลการศึกษาของเขา รายงานว่าความถี่ของการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวข้องกับการใช้เทคนิคบัญชีบริหารใหม่ๆและการปรับปรุงระบบบัญชีบริหารที่มีอยู่และระบบบัญชีบริหารที่ใช้สำหรับวัตถุประสงค์ในการวางแผน การควบคุมและการคำนวณต้นทุนจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับสูง

Libby and Waterhouse (1996) ได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศแคนาดา ในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1991-1993 โดยทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์และองค์กร ผลการศึกษานี้ชี้ว่าความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่ไม่ปรากฏความสัมพันธ์ทางสถิติระหว่างสภาพการแข่งขันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร นอกจากนี้ความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้เป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมีสัดส่วนเดียวกับจำนวนระบบบัญชีบริหารที่องค์กรใช้ในขณะนั้น กล่าวคือจำนวนระบบบัญชีบริหารที่องค์กรใช้ในขณะนั้นมีจำนวนมากเท่าไร การบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงมากขึ้นเท่านั้น ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับแนวคิดที่ว่า การเรียนรู้และการเปลี่ยนแปลงเกิดจากประสบการณ์ ดังนั้นองค์กรที่ดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงจะมีการใช้จำนวนระบบบัญชีบริหารในระดับสูงเช่นกัน Libby and Waterhouse (1996) ได้แบ่งประเภทของการเปลี่ยนแปลงบัญชีบริหารออกเป็น 5 ประเภทคือการวางแผน การควบคุม การคำนวณต้นทุน การสั่งการและการตัดสินใจ ผลการศึกษานี้รายงานว่ระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจและการควบคุมมีการเปลี่ยนแปลงมากกว่าระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการวางแผน การสั่งการหรือการคำนวณต้นทุนสินค้า

Williams and Seaman (2001) ได้ใช้แบบจำลองของ Libby and Waterhouse (1996) ในการศึกษาการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหารในประเทศสิงคโปร์ในช่วงเดือนมกราคม ค.ศ. 1995 ถึงเดือนมกราคม ค.ศ. 1997 พบว่าบริษัทในประเทศสิงคโปร์มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจมากกว่าระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นๆ นอกจากนี้ตัวแปรอิสระที่สามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศสิงคโปร์มีเพียงตัวเดียวคือการบริหารงานแบบกรรวมอำนาจ (Centralization) ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากประเทศสิงคโปร์มีวัฒนธรรมระยะห่างของอำนาจสูง (High power distance) ซึ่งจะมีการบริหารงานแบบรวมอำนาจสูง (Hofstede, 1984)

สำหรับประเทศไทย มีงานวิจัยไม่มากนักที่ศึกษาในมุมมองของการใช้เทคนิคบัญชีบริหาร เช่น Ruttanaporn et al. (2000) Ruttanaporn (2005) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ผลการศึกษาคงกล่าวชี้ว่าการใช้เทคนิคบัญชีบริหารในประเทศไทยยังเน้นการใช้เทคนิคบัญชีบริหารแบบดั้งเดิม เช่น การควบคุมโดยใช้งบประมาณ ต้นทุนมาตรฐาน การวิเคราะห์ผลต่างด้านต้นทุน เป็นต้น ซึ่งดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) สรุปว่าการใช้บัญชีบริหารในประเทศไทยยังอยู่ในขั้นตอนที่ 2 ของการพัฒนาบัญชีบริหารภายใต้มุมมองของญี่ปุ่นที่เรียกว่า ขั้นตอนการบัญชีบริหารแบบดั้งเดิม (Traditional management accounting) ซึ่งเน้นวิธีการ

ควบคุมโดยใช้ข้อมูลย้อนกลับ (Feedback control) ในรูปของรายงานวิเคราะห์ผลต่าง (Variance reports)

นอกจากนี้ ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551:117)ยังได้กล่าวอีกว่าหลายปีที่ผ่านมามีกิจการไทยต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างองค์กร สภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ดังนั้นการบัญชีบริหารในประเทศไทยอาจจะต้องเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนไป การศึกษาของดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) คาดว่าภายใต้สภาพแวดล้อมและการแข่งขันที่เปลี่ยนแปลงไปของกิจการไทย อาจทำให้การใช้เทคนิคในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยเปลี่ยนจากขั้นตอนแบบดั้งเดิม (ขั้นตอนที่ 2) ไปสู่ขั้นตอนเทคนิคบัญชีบริหารที่เน้นโมเดลเชิงปริมาณ (ขั้นตอนที่ 3) ตามโมเดลการพัฒนาบัญชีบริหารของญี่ปุ่น ซึ่งอาจแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

แต่มีหลายปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีบริหาร เช่น การขาดแคลนความเชี่ยวชาญในการใช้บัญชีบริหาร มีแรงต้านในการเปลี่ยนเทคนิคหรือระบบบัญชีบริหาร ขาดแคลนสิ่งอำนวยความสะดวกในการคำนวณ ขาดแคลนการสื่อสารที่เพียงพอระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน (Innes and Mitchell, 1990; Burns and Scapen, 2000; Chongruksut and Brooks, 2005)

แต่ Burns and Vaivio (2001) ยืนยันว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารยังคงเป็นประเด็นที่สำคัญทั้งในระยะสั้นและระยะยาวสำหรับนักวิชาการและผู้ใช้ระบบบัญชีบริหาร อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีการศึกษาประเด็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยมาก่อน ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงศึกษาระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรและปัจจัยใดมีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย นอกจากนี้ การศึกษานี้จะมุ่งขยายกรอบแนวคิดวิจัยของ Libby and Waterhouse (1996) Williams and Scaman (2001) และ Sulaiman and Mitchell (2005) โดยใช้ตัววัดตัวแปรในการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) และ Williams and Scaman (2001) และรูปแบบของการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารของ Sulaiman and Mitchell (2005) ซึ่งประกอบด้วย การเพิ่ม การแทนที่ การลด และการปรับปรุงระบบบัญชีบริหาร โดยใช้กลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยและได้แบ่งระบบบัญชีบริหารออกเป็น 4 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ทางบัญชีบริหารคือระบบการวางแผน ระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน ระบบการตัดสินใจและระบบต้นทุน

## สภาพการแข่งขัน

Putti, Koontz and Wehrich (1998:10) กล่าวว่าสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบต่อองค์กรภายในและวิธีการจัดการขององค์กร องค์กรที่เผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงจำเป็นต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

ในปี 2540 ประเทศไทยเผชิญกับสภาวะเศรษฐกิจถดถอยอย่างรุนแรง วิกฤตเศรษฐกิจได้บีบบังคับให้บริษัทไทยต้องการกลยุทธ์การจัดการสมัยใหม่และการจัดการที่มีประสิทธิภาพเพื่อต่อสู้กับส่วนแบ่งทางการตลาดที่ลดลงและสภาพแข่งขันที่สูงขึ้น (สรรเสริญ วงศ์ช่อม, 2540) สภาพเศรษฐกิจที่รุนแรงอาจกระตุ้นให้มีความต้องการข้อมูลทางบัญชีบริหารมากขึ้น (Sulaiman and Mitchell, 2005) และการจัดการที่มีประสิทธิภาพต้องการข้อมูลที่มีคุณภาพและข้อมูลที่ทันเวลาในการตัดสินใจ ซึ่งนำไปสู่ความต้องการในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (Waweru et al., 2004)

Williams and Seaman (2001) กล่าวว่าสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงจะนำองค์กรไปสู่การค้นหาประสิทธิภาพของคุณภาพผลิตภัณฑ์ การให้บริการลูกค้าและนโยบายราคาและสภาพการแข่งขันสูงทำให้องค์กรจำเป็นต้องผลิตสินค้าที่มีคุณภาพเพื่อให้บรรลุความต้องการของลูกค้าได้ทันเวลาและต้นทุนที่ต่ำสุดเท่าที่เป็นไปได้ ดังนั้นผู้บริหารในสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงจำเป็นต้องผลักดันให้มีการปรับปรุงต้นทุนอย่างต่อเนื่องและยอมรับกลยุทธ์ใหม่ที่จะทำให้องค์กรสามารถสร้างความเป็นเลิศทางการแข่งขัน (Mowen and Hansen, 2008) ดังนั้นสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูงจะบังคับให้องค์กรเรียนรู้วิธีการจัดการต้นทุน (Cooper, 1996) และระบบบัญชีต้นทุนและการบัญชีบริหารจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงให้ทันต่อสภาพแวดล้อมการแข่งขัน (Libby and Waterhouse, 1996; Mowen and Hansen, 2008) นอกจากนี้ดวงฉวี โกมารทัตและวชิระ บุญเนตร (2551) ยังได้กล่าวว่ากิจการที่เผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูง ระบบบัญชีบริหารของกิจการนั้นอาจจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปด้วย

สภาพการแข่งขันสูงเป็นปัจจัยที่สำคัญในการผลักดันให้เกิดการแพร่กระจายเทคโนโลยีและนวัตกรรม (Zhu and Kraemer, 2005) และการศึกษาของ Chongruksut and Brooks (2005) และ Yakou and Dorweiler (1995) ชี้ว่าสภาพการแข่งขันที่สูงขึ้นนำมาซึ่งการใช้นวัตกรรมทางบัญชีบริหาร Libby and Waterhouse (1996) ได้ชี้ด้วยว่าผู้บริหารที่เผชิญกับสภาพการแข่งขันสูงต้องการข้อมูลหลากหลายทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่ใช่ตัวเงินสำหรับการตัดสินใจและระบบการคำนวณต้นทุนและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อความอยู่รอดของกิจการ

เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญและคณะ (2550) กล่าวด้วยว่าการแข่งขันที่เพิ่มขึ้นเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อระบบบัญชีบริหาร กล่าวคือทำให้มีการใช้ข้อมูลทั้งข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินร่วมกับนวัตกรรมหรือวิธีการใหม่ๆ ในการวัดมูลค่าของการดำเนินงาน

มีหลายงานวิจัยทางบัญชีบริหาร (Yakou and Dorweiler, 1995; Libby and Waterhouse, 1996; Waweru et al., 2004) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแข่งขันสูงกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งงานวิจัยของ Waweru et al. (2004) ได้รายงานว่าสภาพการแข่งขันเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้นการศึกษานี้จึงคาดว่าสภาพการแข่งขันสูงนำมาซึ่งแรงจูงใจให้มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

### การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

เทคโนโลยีเป็นส่วนประกอบที่สำคัญที่สุดสำหรับการจัดการองค์กรเพราะเทคโนโลยีประกอบด้วยกระบวนการทางเทคนิค ระบบและโครงสร้างสำหรับการประสานงาน ความเชี่ยวชาญทางความรู้ เครื่องมือทางอิเล็กทรอนิกส์และวิธีการเรียนรู้ที่ทันสมัย ปัจจุบันเป็นโลกที่ไร้พรมแดน พัฒนาการทางคอมพิวเตอร์และโทรคมนาคมการสื่อสารช่วยลดระยะทางและเวลาในการสื่อสาร การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศทำให้การกระจายข้อมูลข่าวสารและการเคลื่อนตัวของเงินทุนเป็นไปอย่างรวดเร็วและเอื้ออำนวยให้การดำเนินงานของธุรกิจมีขอบเขตที่กว้างขวางมากขึ้น (มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2548) ซึ่งส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกระบวนการผลิต การประสานงานและการจัดการ (Marquardt, 1996) นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยียังส่งผลกระทบต่อตัวสินค้า/บริการ กระบวนการและเทคนิคการดำเนินงานขององค์กรและธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีจึงนำไปสู่การกำหนดรูปแบบของโครงสร้างและหน้าที่ขององค์กรธุรกิจ (Putti, Koontz and Wehrich, 1998)

อัตราการเติบโตของนวัตกรรมทางเทคโนโลยีในหลายอุตสาหกรรมได้เพิ่มสูงขึ้น (Mowen and Hansen, 2008) และข้อได้เปรียบทางการแข่งขันมักจะเพิ่มขึ้นผ่านทางเทคโนโลยีใหม่ๆ เช่น การเพิ่มขึ้นของกระบวนการผลิตแบบอัตโนมัติ เป็นต้น (Ivancevich et al., 1997) ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ระบบการจัดการที่ใช้ในปัจจุบันจะถูกมองว่าล้าสมัย (Guile and Brooks, 1987) ทั้งนี้เนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีการผลิตจะลดการใช้แรงงานในกระบวนการผลิตและเพิ่มการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์มากขึ้น (Hilton, 2002) ซึ่งนำไปสู่การสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่สัมพันธ์กับเครื่องจักรและอุปกรณ์ การพัฒนาข้อมูลต้นทุนคุณภาพ (Innes and Mitchell, 1995) และความต้องการข้อมูลที่ถูกต้องมากขึ้น (Mowen and Hansen, 2008) ดังนั้น



ระบบบัญชีบริหารจึงควรมีขอบเขตกว้างขวางขึ้นและเน้นความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและเวลาเพื่อที่จะทำให้ผู้บริหารสามารถสนองความต้องการของลูกค้าและบริหารจัดการห่วงโซ่มูลค่า (Value chain) ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Mowen and Hansen, 2008)

การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น อินเทอร์เน็ต อีคอมเมิร์ซหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในกระบวนการ การวัดค่า การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลรวมทั้งการสื่อสารข้อมูลทั้งภายในและภายนอกองค์กร การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ต้องการการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (Burns and Vaivio, 2001; ดวงมณี โภมารทัตและวชิระ บุญยเนตร, 2551) และเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อการใช้เทคนิคบัญชีบริหาร (ดวงมณี โภมารทัตและวชิระ บุญยเนตร, 2551)

นอกจากนี้ Kaplan and Norton (1996) แนะนำว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีศักยภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและ Waweru et al. (2004) และเบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ และคณะ (2550) ได้ชี้ด้วยว่าความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้นการศึกษานี้จึงกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

### ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

การเรียนรู้ขององค์กรเป็นแนวคิดและแนวปฏิบัติขององค์กรที่ถูกสร้างขึ้นภายในกรอบการทำงานในอดีต (Fiol and Lyles, 1985) และมักจะเกิดขึ้นผ่านความรู้ในอดีตและประสบการณ์ (Levitt and March, 1988 quoted in Libby and Waterhouse, 1996:147; Stata, 1989) การเปลี่ยนแปลงจากสถานการณ์ปัจจุบันไปสู่สถานการณ์ใหม่จำเป็นต้องคำนึงถึงแนวคิดดั้งเดิมขององค์กรด้วย ดังนั้นวัฒนธรรมองค์กร โครงสร้างขององค์กรและสภาพแวดล้อมขององค์กรเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการเรียนรู้ขององค์กร (Fiol and Lyles, 1985)

Huber (1991) กล่าวว่า การเรียนรู้ขององค์กรประกอบด้วย 4 ขั้นตอน ได้แก่การได้มาซึ่งความรู้ขององค์กร การกระจายความรู้ภายในองค์กร การแบ่งปันความเข้าใจความรู้และการเก็บหรือจดจำความรู้ไว้ใช้ในอนาคตขององค์กร

การสร้างข้อได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืนในสภาพแวดล้อมใหม่ องค์กรจะต้องพัฒนาตัวเองไปสู่แบบการเรียนรู้ที่สูงขึ้น โดยเรียนรู้ให้มากขึ้นและเร็วขึ้นจากความล้มเหลวและความล้มเหลวทั้งภายในและภายนอกและเปลี่ยนแปลงตัวเองอย่างต่อเนื่อง (Marquardt, 1996) ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมเป็นปัจจัยหนึ่งที่กระตุ้นให้องค์กรสร้างการเรียนรู้ (Fiol and Lyles, 1985) นักวิจัยหลายท่าน (Fiol and Lyles, 1985; Senge et al., 1994; Kloot, 1997) อ้างว่าการเรียนรู้

ขององค์กรและนวัตกรรมเป็นสิ่งสำคัญสำหรับความอยู่รอดขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

Klout (1997) ได้กล่าวไว้ว่าการเรียนรู้ขององค์กรเป็นกระบวนการเปลี่ยนแปลงองค์กรให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปและการเรียนรู้ขององค์กรมักจะเกิดขึ้นเมื่อองค์กรอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงและการแข่งขันสูง การเรียนรู้ขององค์กรเป็นแนวคิดพื้นฐานที่ประสานเครื่องมือในการจัดการและวิธีการเพื่อเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงและการปรับปรุงภายในองค์กร (Stata, 1989)

ระบบการจัดการเป็นรูปแบบหนึ่งของการเรียนรู้ขององค์กรและก่อให้เกิดการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง เช่น ระบบการจัดการคุณภาพโดยรวม (TQM) แนวคิดการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Kaizen) เป็นต้น และระบบการจัดการจะสนับสนุนให้เกิดการเรียนรู้เพราะระบบเหล่านี้จะไปสร้างข้อมูลและความสามารถที่จะพัฒนาไปสู่ระดับที่ดีขึ้น ภายใต้ระบบเหล่านี้บุคลากรภายในองค์กรจะถูกส่งเสริมให้ค้นหาปัญหาที่เกิดขึ้นและวิธีการที่จะนำไปสู่การปรับปรุงให้ดีขึ้น (Morgan, 1998)

ระบบบัญชีบริหารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการจัดการทั้งหมดและเป็นหนึ่งในเครื่องมือการเรียนรู้ที่จะจัดเตรียมกลยุทธ์สำหรับการบริหาร (Klout, 1994) Klout et al. (1999:51) ได้ศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการใช้การบัญชีบริหารและการเรียนรู้ขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป และพบว่าการเรียนรู้ขององค์กรเกี่ยวข้องกับการใช้การบัญชีบริหาร โดยไม่สามารถแยกออกจากกันได้ กล่าวคือการใช้การบัญชีบริหารสนับสนุนให้เกิดการเรียนรู้ในแง่ที่ว่าระบบสารสนเทศบัญชีบริหารจะจัดเตรียมข้อมูลและรายงานและกระจายข้อมูลที่องค์กรต้องการรวมทั้งเก็บข้อมูลนั้นไว้ใช้ในอนาคต ซึ่งนำองค์กรไปสู่การเรียนรู้นั่นเอง ในขณะที่เดียวกันการบัญชีบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากการเรียนรู้ขององค์กรด้วย (Klout et al., 1999) ระบบบัญชีบริหารที่เหมาะสมจะช่วยเพิ่มความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (Klout, 1997) และช่วยจัดเตรียมข้อมูลที่เหมาะสมระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมอีกด้วย (Klout et al., 1999) เมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลง ข้อมูลที่จัดเตรียมโดยระบบบัญชีบริหารจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อสนับสนุนการเรียนรู้ขององค์กรเพื่อให้องค์กรอยู่รอด ข้อมูลทางบัญชีบริหารที่เหมาะสมกับการเรียนรู้ขององค์กรในปัจจุบันจะต้องมีลักษณะที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน โดยเน้นข้อมูลที่มีผลกระทบต่อกลยุทธ์และเหตุการณ์ในอนาคต (Klout, 1994)

Draft (1998:562) ได้ให้คำนิยามของความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรไว้ว่า เป็นการเพิ่มพูนความสามารถขององค์กรและความสามารถของแต่ละบุคคลในการทำสิ่งที่พวกเขาไม่สามารถทำได้ในอดีต ในองค์กรที่มีการเรียนรู้ ทุกคนในองค์กรจะสามารถระบุปัญหาและแก้ไขปัญหารวมทั้งทำให้เกิดการปรับปรุงองค์กรอย่างต่อเนื่อง การเพิ่มพูนความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้ส่วนใหญ่จะนำไปสู่การแบ่งปันและการแพร่กระจายข้อมูลรวมทั้งปรับปรุงการ

ค่านิยามขององค์กร เช่น การเปลี่ยนแปลงทักษะหรือวิธีการใหม่ของการปฏิบัติงาน (Goldstein and Ford, 2002) ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรจะรวมถึงการพัฒนาความสามารถทางเทคโนโลยี การตลาดและการเงินให้สูงขึ้น ดังนั้นองค์กรใดที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูง องค์กรนั้นจะสามารถปรับตัวและประสบความสำเร็จสูงเช่นกัน (Draft, 1998)

Chongruksut and Brooks (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการยอมรับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในประเทศไทยกับวิกฤตเศรษฐกิจไทย (ปี 1997) ผ่านแบบจำลองทฤษฎีการเรียนรู้พบว่าวิกฤตเศรษฐกิจไทยเป็นตัวแปรสำคัญที่มีบ่งชี้ให้กิจการไทยสร้างการเรียนรู้ภายในองค์กร โดยอยู่ในรูปของการปรับองค์กรหรือการยอมรับนวัตกรรมทางบัญชีบริหาร เช่น ABC เพื่อความอยู่รอดขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป

Williams and Seaman (2001) ชี้ว่าองค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้จะมีความเต็มใจในการยอมรับการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงระบบบัญชีบริหารที่มีอยู่เดิม ดังนั้นองค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูงจึงมักจะมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในระดับสูงเช่นกัน ประการสำคัญการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ชี้ว่าความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและความสามารถในการเรียนรู้เป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ดังนั้นการศึกษานี้จึงคาดว่าความสามารถขององค์กรในการเรียนรู้จะเอื้ออำนวยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Libby and Waterhouse (1996) ได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศแคนาดาในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1991-1993 โดยทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์และองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารพบว่าความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและสภาพการแข่งขัน กล่าวคือองค์กรที่อยู่ในสภาพแข่งขันสูงมักจะใช้ระบบบัญชีบริหารในจำนวนมากและการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารจะเป็นสัดส่วนเดียวกับจำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในปัจจุบัน ซึ่งในการศึกษานี้หมายถึงความสามารถในการเรียนรู้ตนเอง การศึกษานี้ยังพบอีกว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยที่ดีที่สุดในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ส่วนปัจจัยอื่นๆ เช่น ขนาดขององค์กร ลักษณะการบริหารแบบกระจายอำนาจ (decentralization) และสภาพการแข่งขันไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่อย่างไรก็ตามการศึกษานี้พบว่ากิจการที่เผชิญสภาพการแข่งขันสูงมักจะมี การ

เปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารสูงเช่นกัน นอกจากนี้ความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจและมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจและการควบคุมบ่อยกว่าการวางแผน การคำนวณต้นทุนและการสั่งการ ระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการตัดสินใจมีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องการรายงานข้อมูลบ่อยขึ้น การรายงานข้อมูลในมุมมองที่กว้างขึ้นและใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินมากขึ้น ระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในการควบคุมมีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องการเปลี่ยนแปลงวิธีประเมินผลการปฏิบัติงานระดับบุคคลและระดับองค์กรรวมทั้งประเมินผลการปฏิบัติงาน ในรูปของคุณภาพสินค้าและบริการ

Williams and Seaman (2001) ใช้กรอบแนวคิดสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม (Nation culture) ของ Hofstede's (1982) เพื่อทดสอบตัวแปรของ Libby and Waterhouse (1996) ที่อาจมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศสิงคโปร์ในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1995-1997 ผลการศึกษาชี้ว่าลักษณะการบริหารแบบรวมอำนาจ (Centralization) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร อย่างไรก็ตามไม่ปรากฏความสัมพันธ์ทางสถิติระหว่างปัจจัยอื่นๆ เช่น ขนาดขององค์กร ความสามารถในการเรียนรู้และสภาพการแข่งขันกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศสิงคโปร์ นอกจากนี้การศึกษานี้ยังพบอีกว่าลักษณะการบริหารแบบรวมอำนาจเป็นตัวแปรตัวเดียวที่สามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศสิงคโปร์มากที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากประเทศสิงคโปร์มีวัฒนธรรมระยะห่างของอำนาจสูง (High power distance) ซึ่งวัฒนธรรมนี้จะมีการบริหารแบบรวมอำนาจสูง การศึกษานี้ยังพบอีกว่าสภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจ ในทางตรงกันข้ามความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการ ในขณะที่ความสามารถในการเรียนรู้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุม

Sulaiman and Mitchell (2005) ได้ศึกษารูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในกิจการผู้ผลิตในประเทศมาเลเซียในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1997-2001 ซึ่งครอบคลุมช่วงวิกฤตทางอัตราแลกเปลี่ยนในเอเชีย รูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ในการศึกษาประกอบด้วยการเพิ่มเทคนิคบัญชีบริหารใหม่ การแทนที่เทคนิคบัญชีบริหารเดิมด้วยเทคนิคบัญชีบริหารใหม่ การปรับปรุงเทคนิคบัญชีบริหาร การปรับปรุงผลของการวิเคราะห์ข้อมูลและการยกเลิกเทคนิคบัญชีบริหารที่ใช้ ซึ่งครอบคลุมช่วงวิกฤตทางอัตราแลกเปลี่ยนในเอเชีย ผลการศึกษาชี้ว่าระบบบัญชีบริหารด้านการวางแผน การควบคุมและการคำนวณต้นทุนมีการเปลี่ยนแปลงใน

ระดับสูงและระบบบัญชีบริหารในประเทศมาเลเซียในช่วงดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงในทุกรูปแบบ ยกเว้นการยกเลิกเทคนิคบัญชีบริหารที่ใช้

Waweru et al. (2004) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศแอฟริกาใต้ ผลการศึกษาพบว่าสภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นสองปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ขณะที่ปัจจัยอื่นๆ เช่น ขนาดขององค์กร ข้อจำกัด/แรงกดดันทางเศรษฐกิจ ไม่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร นอกจากนี้ยังพบว่าปัจจัยหลักที่มีอุปสรรคต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ได้แก่ขาดแคลนอุปกรณ์ในการคำนวณ ระบบการบริหารเฉื่อย ขาดแคลนความเชี่ยวชาญของนักบัญชีและความกลัวการเปลี่ยนแปลงของพนักงาน

### กรอบแนวคิดของงานวิจัย

จากการศึกษาเอกสารงานวิจัยและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้นำทฤษฎีสถานการณ์ (Haldma and Laats, 2002) มาเป็นแนวคิดพื้นฐานในการสร้างกรอบแนวคิดของงานวิจัย (ภาพ 2.5) โดยตั้งสมมติฐานไว้ว่าการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในองค์กรคาดว่าจะสัมพันธ์กับปัจจัยภายในองค์กร ซึ่งได้แก่ ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร ซึ่งได้แก่ สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

