

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งรวมถึงการสร้างสมการในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย โดยสมมุติฐานของการวิจัย (ซึ่งกล่าวไว้ในบทที่ 3) ได้ถูกทดสอบโดยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) จำนวน 100 ราย ข้อมูลในการศึกษานี้ได้ถูกวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS for Windows เพื่อหาค่าสถิติพื้นฐานและทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยใช้สถิติสหสัมพันธ์แบบเพียร์สันและวิเคราะห์ปัจจัยที่สามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร โดยใช้สถิติการถดถอยพหุคูณแบบหลายขั้นตอน ในบทนี้จะกล่าวถึงผลสรุปของการวิจัย อภิปรายผลและข้อจำกัดรวมทั้งข้อเสนอแนะจากการวิจัย

สรุปผลการวิจัย

ผลการศึกษาสามารถสรุปผลได้ดังนี้

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 41-50 ปี สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาโทและมีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี/การเงิน 11-20 ปี

2. ลักษณะของบริษัท

บริษัทของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ สินค้าอุปโภคบริโภคและสินค้าอุตสาหกรรม หากจำแนกตามประเภทธุรกิจ บริษัทส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเกษตรและกลุ่มธุรกิจแฟชั่นและมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 500 ล้านบาท นอกจากนี้บริษัทในการศึกษานี้ส่วนใหญ่มีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติและถือหุ้นไม่เกิน 10%

สำหรับลักษณะการดำเนินงานของบริษัทในการศึกษานี้ส่วนใหญ่มีการแข่งขันในอุตสาหกรรมอยู่ในระดับสูงและส่วนใหญ่จะเน้นการใช้เครื่องมือเครื่องจักรในการผลิตสินค้า/บริการหลากหลายชนิด

3. สภาพแวดล้อมของบริษัท

บริษัทในการศึกษานี้ส่วนใหญ่อยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีสภาพการแข่งขันสูง ในเรื่องราคาและคุณภาพและมาตรฐานของสินค้า/บริการหรือกระบวนการผลิต/การให้บริการ นอกจากนี้บริษัทส่วนใหญ่ซึ่งคิดว่าการพัฒนาของระบบสื่อสารเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบต่อระบบบัญชีบริหารของบริษัทในระดับมาก

4. การใช้ระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

ปี 2550 ร้อยละ 20.0 ของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามมีการใช้ระบบบัญชีบริหารทั้ง 15 ระบบ (ตามรายชื่อระบบในแบบสอบถาม) ในกระบวนการบริหาร โดยมีการใช้ระบบบัญชีบริหารในกระบวนการบริหารโดยเฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 11.51 ระบบ บริษัทส่วนใหญ่จะใช้ระบบบัญชีบริหารเพื่อวัตถุประสงค์การวางแผนและการตัดสินใจมากกว่าวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน

5. การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

ร้อยละ 15.0 ของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารทั้ง 15 ระบบ ในช่วงปี 2541-2550 แต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 14.0 ของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามไม่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในช่วงปีดังกล่าว

การศึกษานี้พบว่าร้อยละ 47.0 ของบริษัทผู้ตอบแบบสอบถามมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการบริหารทั้ง 4 กลุ่มคือกลุ่มระบบการวางแผน กลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน กลุ่มระบบการตัดสินใจและกลุ่มระบบต้นทุนและร้อยละ 86.0 ของบริษัทในการศึกษานี้มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้ในกระบวนการบริหารอย่างน้อย 1 กลุ่มในช่วงปี 2541-2550 โดยบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานและการตัดสินใจมากกว่าระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นๆ

รูปแบบการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในการศึกษานี้แบ่งเป็น 4 รูปแบบคือการเพิ่ม การปรับปรุง การแทนที่และการยกเลิกวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร

การศึกษานี้พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในรูปแบบการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ใช้อยู่เดิม ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในกลุ่มระบบการตัดสินใจที่มีการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารเข้าไปในระบบเดิม โดยมีการใช้ข้อมูลในรายงานประกอบการตัดสินใจบ่อยขึ้น มีการใช้ข้อมูลในมุมมองอื่นๆนอกเหนือจากข้อมูลทางบัญชีประกอบการตัดสินใจและมีการใช้ตัววัดผลที่ไม่ใช่ตัวเงินประกอบการตัดสินใจมากขึ้น

บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน โดยมีการปรับปรุงวิธีปฏิบัติการจัดทำงบประมาณและงบประมาณลงทุน ส่วนการเปลี่ยนแปลงในกลุ่มระบบการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน บริษัทส่วนใหญ่จะปรับปรุงวิธีปฏิบัติในระบบการประเมินผลการ

ปฏิบัติงานระดับบุคคล ระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานระดับองค์กรและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานจากความพึงพอใจจากลูกค้า ในกลุ่มระบบต้นทุน บริษัทส่วนใหญ่จะปรับปรุงวิธีปฏิบัติในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนทางการตลาดไปยังหน่วยต้นทุน

ปัจจัยที่ทำให้บริษัทในการศึกษานี้ส่วนใหญ่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารมากที่สุดคือสภาพการแข่งขันที่เพิ่มขึ้น รองลงมาคือต้นทุนการผลิต/การให้บริการและต้นทุนการดำเนินงานเพิ่มขึ้น ความกดดันจากการถดถอยทางเศรษฐกิจและการไร้พรหมแดนของตลาดผู้ผลิตและตลาดผู้บริโภคในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ในขณะที่เดียวกันบริษัทส่วนใหญ่เผชิญกับอุปสรรคในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารเรื่องการขาดแคลนทรัพยากรภายในบริษัทและขาดความรู้ความชำนาญในการพัฒนาระบบบัญชี รองลงมา ต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีบริหารสูงเกินไป มีปัญหาในการสื่อสารระหว่างฝ่ายดำเนินการหลักและฝ่ายสนับสนุนและขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง

6. การใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารในประเทศไทย

บริษัทไทยส่วนใหญ่ใช้งบประมาณดำเนินงาน งบประมาณเงินสดและการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณและกำไร(CVP) เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน ขณะที่บริษัทไทยใช้งบประมาณดำเนินงาน การวิเคราะห์ผลต่างและระบบวัดผลเชิงคุณภาพ (BSC) เพื่อวัตถุประสงค์การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน สำหรับวัตถุประสงค์การตัดสินใจระยะยาว บริษัทไทยส่วนใหญ่ใช้ระยะเวลาคืนทุน อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน(ROI) อัตราผลตอบแทนภายใน (IRR) และมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (NPV) ส่วนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ต้นทุน ปริมาณและกำไร(CVP) อัตราผลตอบแทนจากยอดขายและงบประมาณดำเนินงานจะถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจระยะสั้น แต่มีการใช้วิธีต้นทุนผันแปรในการตัดสินใจค่อนข้างน้อย

นอกจากนี้บริษัทไทยส่วนใหญ่ใช้วิธีต้นทุนจริงและวิธีต้นทุนมาตรฐานเพื่อวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุน อย่างไรก็ตามบริษัทไทยมีการใช้เทคนิค/วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่ทันสมัย เช่น ต้นทุนฐานกิจกรรม(ABC) ต้นทุนตามเป้าหมาย ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) ในกระบวนการบริหารน้อยมาก

7. ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กรกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชี

บริหารและสมการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

การศึกษานี้พบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร(ปัจจัยภายในองค์กร) สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอกองค์กร) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

หากแยกตามวัตถุประสงค์ทางการบริหาร ปัจจัยทั้งสามมีผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การตัดสินใจเช่นเดียวกัน แต่สำหรับวัตถุประสงค์การควบคุมและ

ประเมินผลการปฏิบัติงาน มีเพียงสองปัจจัยคือความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ในขณะที่ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรและสภาพการแข่งขันเป็นสองปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์การวางแผน แต่สำหรับวัตถุประสงค์การจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนมีเพียงปัจจัยตัวเดียวที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวคือความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ได้ศึกษาการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยด้วย ซึ่งผลวิจัยพบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยตัวเดียวที่มีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย โดยมีประสิทธิภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยได้ถึงร้อยละ 25.9 ($R^2 = 0.259$) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทำนายได้ดังนี้

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

อภิปรายผลการศึกษา

ผลการวิจัยสามารถอภิปรายผลตามวัตถุประสงค์ได้ดังนี้

1. ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

1.1 ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร

ผลการศึกษาพบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร (ปัจจัยภายในองค์กร) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งผลการศึกษาสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) ซึ่งชี้ว่าระบบบัญชีบริหารจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเดียวกับจำนวนระบบบัญชีบริหารที่ใช้ ซึ่งหมายถึงการเรียนรู้ขององค์กรนั่นเอง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากการเรียนรู้และการเปลี่ยนแปลงเกิดจากความรู้ในอดีตและประสบการณ์ (Stata, 1989; Levitt and March, 1988, อ้างใน Libby and Waterhouse, 1996:147) ประสบการณ์เกี่ยวกับระบบบัญชีบริหารจะไปสร้างความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารและองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญทางบัญชีบริหารจะมีความสามารถในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งทำให้องค์กรเต็มใจที่จะทำการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร (Libby and Waterhouse, 1996)

นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Kloot et al. (1999) ซึ่งได้ศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการบริหารและความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปและพบว่าการเรียนรู้ขององค์กรกับการบัญชีบริหาร โดยไม่สามารถแยกออกจากกัน กล่าวคือการบริหารสนับสนุนให้องค์กรเกิดการเรียนรู้ ในแง่ที่ว่าระบบสารสนเทศทางบัญชีบริหารจะเตรียมข้อมูลและรายงาน รวมทั้งกระจายข้อมูลที่ต้องการและเก็บข้อมูลไว้ในอนาคต ซึ่งทำให้องค์กรเกิดการเรียนรู้ ในขณะที่เดียวกันการบริหารจะมีการเปลี่ยนแปลง อันเนื่องมาจากการเรียนรู้ขององค์กรด้วย กล่าวคือเมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลง ข้อมูลที่จัดเตรียมโดยระบบบัญชีบริหารจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อสนับสนุนการเรียนรู้ขององค์กรเพื่อให้องค์กรอยู่รอด

1.2 สภาพการแข่งขัน

การศึกษานี้พบว่าสภาพการแข่งขัน (ปัจจัยภายนอกองค์กร) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Waweru et al. (2004) และคำกล่าวของ เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ และคณะ (2550) ที่ชี้ว่าสภาพการแข่งขันเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ทำนองเดียวกับผลการศึกษาของ Kloot (1997) ซึ่งพบว่าเมื่อองค์กรอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงและสภาพการแข่งขันสูง องค์กรจะเกิดการเรียนรู้และนำไปสู่ความต้องการการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร รวมถึงความต้องการวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารใหม่ๆ ซึ่งอาจจะเป็นไปได้ว่าในช่วงปี 2540 ประเทศไทยเผชิญกับวิกฤตเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้กิจการไทยเผชิญกับสภาพการแข่งขันสูง (สรรเสริญ วงศ์ช่อ, 2540) ผู้บริหารที่เผชิญกับสภาพการแข่งขันสูงต้องการข้อมูลหลากหลายทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินสำหรับการตัดสินใจ รวมทั้งระบบต้นทุนและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานที่เหมาะสมสำหรับกิจการ (Libby and Waterhouse, 1996) ดังนั้นกิจการที่เผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูง ระบบบัญชีบริหารของกิจการอาจจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป (Libby and Waterhouse, 1996; ดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญยเนตร, 2551)

การศึกษานี้ยังพบว่า สภาพการแข่งขันมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสนับสนุนผลการศึกษาของ Zhu and Kraemer (2005) ที่ชี้ว่าสภาพการแข่งขันสูงเป็นปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งที่ผลักดันให้เกิดการแพร่กระจายเทคโนโลยีและนวัตกรรม

1.3 การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

การศึกษานี้พบว่า การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอกองค์กร) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เช่น การพัฒนาของระบบสื่อสาร การเชื่อมโยงเครือข่ายทางอินเทอร์เน็ต การพัฒนาของระบบการทำธุรกิจแบบออนไลน์ เป็นต้น มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งสนับสนุนคำกล่าวของเบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ และคณะ (2550) และดวงมณี โกมารทัตและวชิระ บุญยเนตร (2551) ที่ชี้ว่าความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีการผลิตจะลดการใช้แรงงานในกระบวนการผลิตและเพิ่มการใช้เครื่องจักรอุปกรณ์มากขึ้น (Hilton, 2002) ซึ่งนำไปสู่ความต้องการตัววัดผลการปฏิบัติงานที่สัมพันธ์กับเครื่องจักรและอุปกรณ์ (Innes and Mitchell, 1995) และความต้องการข้อมูลที่ถูกต้องและทันเวลามากขึ้น (Mowen and Hansen, 2008)

นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น อินเทอร์เน็ต อีคอมเมิร์ซหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในกระบวนการ การวัดค่า การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลรวมทั้งการสื่อสารข้อมูลทั้งภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งก็คือการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารนั่นเอง (Burns and Vaivio, 2001)

ดังนั้นผลการศึกษานี้แสดงให้เห็นว่าปัจจัยภายนอกองค์กร อันได้แก่สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีมีอิทธิพลหรือมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Waweru et al. (2004) และคำกล่าวของ Granlund and Lukka (1998) ที่กล่าวว่าสภาพการแข่งขันและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีผลักดันให้วิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม

ในภาพรวมการศึกษานี้พบว่าปัจจัยภายในองค์กร (ความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร) และปัจจัยภายนอกองค์กร (สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งเป็นไปตามสมมุติฐานที่ตั้งไว้ และสอดคล้องกับทฤษฎีสถานการณ์ (Contingency theory) ซึ่งมีแนวคิดพื้นฐานว่าลักษณะโครงสร้างองค์กร ซึ่งรวมถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารได้รับอิทธิพลหรือผลกระทบจากปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร (Anderson and Lanen, 1999; Haldma and Laats, 2002) ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าหลังจากที่กิจการไทยเผชิญกับวิกฤตเศรษฐกิจปี 2540 กิจการไทยต้องเผชิญกับสภาพการแข่งขันสูง (सरเสรีญ วงศ์ชอุ่ม, 2540) และการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (ปัจจัยภายนอกองค์กร) ซึ่งปัจจัยทั้งสองกระตุ้นให้กิจการไทยส่วนใหญ่จำเป็นต้องมีการปรับตัวให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมเพื่อความอยู่รอดของกิจการ การปรับตัวให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปเป็นกระบวนการเรียนรู้ขององค์กร (Kloof, 1997) ดังนั้นกิจการที่มีความสามารถในการเรียนรู้ (ปัจจัยภายในองค์กร) ก็จะมีการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร จึงอาจกล่าวได้ว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทย

2. การทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

การศึกษานี้ยังพบว่าความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรเป็นปัจจัยตัวเดียวที่มีศักยภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Libby and Waterhouse (1996) อาจกล่าวได้ว่าองค์กรที่มีความสามารถในการเรียนรู้สูง ซึ่งสามารถพิจารณาจากจำนวนระบบบัญชีบริหารที่องค์กรนั้นใช้ มักจะมีแนวโน้มในการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารสูงเช่นกัน (Libby and Waterhouse, 1996) แต่ผลการทำนายนี้อาจจะแตกต่างจากผลการศึกษาของ Kaplan and Norton (1996) ที่ชี้ว่าความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่มีประสิทธิภาพในการทำนายเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร ซึ่งการศึกษานี้ไม่ค้นพบปัจจัยนี้มีประสิทธิภาพในการทำนาย

ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะ

1. ข้อจำกัด

การศึกษานี้มีข้อจำกัดบางประการดังนี้

1.1 ถึงแม้ว่าอัตราตอบแบบสอบถาม 20.88% จะเป็นที่ยอมรับสำหรับการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey research) แต่เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องของเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล หากอัตราตอบแบบสอบถามสูงกว่านี้ ปัจจัยในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารอาจแตกต่างจากงานวิจัยนี้หรืออาจจะมีมากกว่าหนึ่งปัจจัยที่มีศักยภาพในการทำนายการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหาร

1.2 เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้จัดการ/ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงิน ซึ่งคุ้นเคยกับระบบบัญชีมากกว่าสภาพการแข่งขันทางการตลาดและการเปลี่ยนแปลงในองค์กร จึงอาจทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามไม่คุ้นเคยกับคำถามเกี่ยวกับสภาพการแข่งขันทางการตลาดและการเปลี่ยนแปลงในองค์กร

1.3 เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลา 10 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาค่อนข้างยาวและผู้วิจัยไม่มั่นใจว่าช่วงเวลาการศึกษาจะเป็นช่วงเวลาที่เหมาะสมและสามารถสังเกตเห็นการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยได้ดี

2. ข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต

2.1 เนื่องจากประชากรในการศึกษานี้จำกัดเพียงบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) หากงานวิจัยในอนาคตได้ขยายประชากรให้กว้างกว่านี้ ผลการศึกษาอาจแตกต่างจากผลการศึกษานี้

2.2 ปัจจัยที่สัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารในประเทศไทยอาจจะมีอีกหลายปัจจัย นอกเหนือจากความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กร สภาพการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตอาจจะศึกษาปัจจัยอื่นๆเพิ่มเติม เช่น รูปแบบขององค์กร ลักษณะการบริหารงานขององค์กร วัฒนธรรมองค์กร เป็นต้น

2.3 ผลการศึกษานี้อาจแตกต่างจากผลการศึกษาในประเทศอื่นๆ ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากความแตกต่างทางด้านสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของประเทศ (National culture) ดังนั้นหากงานวิจัยในอนาคตศึกษาสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของประเทศเพิ่มเติมอาจเป็นการขยายความรู้ในประเด็นนี้

3. ข้อเสนอแนะผู้บริหารองค์กร

หากกิจการเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง เช่น สภาพการแข่งขันสูง การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี สภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไป เป็นต้น เพื่อความอยู่รอดของกิจการ ผู้บริหารควรส่งเสริมให้บุคลากรและองค์กรเกิดการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ เพื่อองค์กรจะสามารถปรับตัวให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม โดยเฉพาะการเรียนรู้วัฒนธรรมทางบัญชีบริหาร เช่น ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ต้นทุนตามเป้าหมาย (Target costing) ต้นทุนวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product life cycle costing) หรือมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) เป็นต้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีบริหารของกิจการให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปจะช่วยจัดเตรียมข้อมูลที่เหมาะสมระหว่างองค์กรและสภาพแวดล้อม (Klout et al., 1999) และช่วยเพิ่มความสามารถในการเรียนรู้ขององค์กรให้สามารถอยู่รอดในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป (Klout, 1997)