

## บทที่ 5

### บทสรุป อภิปรายผลการวิจัย ข้อจำกัดงานวิจัย และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการดำเนินงานขององค์กร” มีวัตถุประสงค์ของการวิจัย 2 ประการ คือ (1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร และ (2) เพื่อศึกษาทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร อาจจะได้รับผลกระทบจากตัวแปรอื่น ผู้วิจัยจึงนำขนาดขององค์กร และกลุ่มอุตสาหกรรม เข้ามาเป็นตัวแปรควบคุมในการวิจัยครั้งนี้

สำหรับรูปแบบการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วยรูปแบบการวิจัย 2 ลักษณะคือ การวิจัยเชิงประจักษ์ และการวิจัยเชิงสำรวจ ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั่วไปขององค์กร และระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร ประกอบกับการเก็บข้อมูลทางการเงินของบริษัทร่วมด้วย ได้แก่ ยอดขายได้รวม ผลการดำเนินงานทางการเงิน ประกอบด้วย อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคือ บริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาประจำปี พ.ศ. 2544 จนถึงปี พ.ศ. 2547 กลุ่มตัวอย่างต้องเป็นบริษัทที่มีข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาคบถ้วน เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างจำนวนทั้งสิ้น 146 บริษัท โดยผู้วิจัยได้ทำการส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ผลปรากฏว่าได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 63 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 43.15 เมื่อตรวจสอบแบบสอบถามที่ได้กลับมา พบว่าทุกฉบับตอบได้สมบูรณ์ จึงสรุปได้ว่าจำนวนแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ คิดเป็นร้อยละ 43.15 ของจำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด เนื่องจากงานวิจัยนี้มีสมมติฐานงานวิจัยทั้งหมด 8 สมมติฐาน โดยสมมติฐานที่ 1-4 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยจำนวน 14 เทคนิค กับอัตราส่วนทางการเงินทั้ง 4 อัตราส่วน ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย ส่วนสมมติฐานที่ 5-8 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร ที่ทำการวิเคราะห์ปัจจัย เพื่อจัดกลุ่มเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่มีความสัมพันธ์กันภายในปัจจัย จากการวิเคราะห์ปัจจัย

สามารถจัดกลุ่มเทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิค ออกเป็น 3 กลุ่มปัจจัย โดยศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มเทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 3 ปัจจัยดังกล่าวกับอัตราส่วนทางการเงินทั้ง 4 อัตราส่วนดังกล่าวข้างต้น โดยทั้ง 8 สมมติฐาน มีขนาดขององค์กร และกลุ่มอุตสาหกรรมเป็นตัวแปรควบคุม ดังนั้นผู้วิจัยจึงขออธิบายตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยโดยสรุปดังนี้

**กลุ่มของตัวแปรอิสระ (ตัวแปรที่สนใจศึกษา)** ประกอบด้วย เทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยทั้ง 14 เทคนิค ประกอบด้วย 1 การจัดทำงบประมาณ 2 การวิเคราะห์ผลต่าง 3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร 4 วิเคราะห์งบการเงิน 5 การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ 6 การรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน 7 การบัญชีตามความรับผิดชอบ 8 การกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน 9 การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละส่วนงาน 10 ต้นทุนฐานกิจกรรม 11 ต้นทุนมาตรฐาน 12 ต้นทุนกระบวนการ / ต้นทุนช่วง 13 ต้นทุนงานสั่งทำ และ 14 ต้นทุนตามวงจรอายุของผลิตภัณฑ์ วัดค่าโดยแปลงข้อมูลจากมาตรวัดแบบไลเคิร์ต (Likert scale) ซึ่งกำหนดเป็นค่าคะแนนน้ำหนักของระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร โดยระดับการใช้สูงที่สุดเท่ากับ 5 คะแนน ระดับการใช้สูงเท่ากับ 4 คะแนน ระดับการใช้ปานกลางเท่ากับ 3 คะแนน ระดับการใช้ต่ำเท่ากับ 2 คะแนน ระดับการใช้ต่ำสุดเท่ากับ 1 คะแนน และไม่มีการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวเท่ากับ 0 คะแนนให้เป็นมาตรวัดแบบช่วง (Interval scale) โดยใช้ค่าเฉลี่ยในการอธิบายผล และกลุ่มตัวแปรอิสระ (ตัวแปรควบคุม) ประกอบด้วย (1) ขนาดขององค์กร วัดค่าโดย Natural log ของยอดขายได้รวมเฉลี่ย 3 ปี (2) กลุ่มอุตสาหกรรม วัดค่าโดยตัวแปรเทียม (Dummy variable) โดยให้ 1 เท่ากับบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่ระบุไว้ และ 0 เท่ากับ บริษัทที่ไม่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่ระบุไว้ ส่วนตัวแปรตาม วัดค่าโดยใช้การเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนทางการเงิน ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย โดยใช้ค่าเฉลี่ยของการเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงินดังกล่าวจำนวน 3 ปี คือปี 2545 ปี 2546 และปี 2547

การวิเคราะห์ข้อมูลใช้โปรแกรม Statistical Package for the Social Science (SPSS for Windows) เนื่องจากเป็นโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติที่สามารถวิเคราะห์ข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนเทคนิคทางสถิติที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนานำเสนอข้อมูลในรูปของกราฟ ตารางแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าต่ำสุด และค่าสูงสุด ทั้งนี้เพื่อให้อธิบายผลการวิจัยในเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อมูลของกลุ่มตัวแปรที่เก็บรวบรวมได้

ส่วนสถิติเชิงอนุมานที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ประกอบด้วย เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย และเทคนิคการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

การวิเคราะห์ข้อมูลจำแนกออกเป็น 2 รูปแบบ ประกอบด้วย 1) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิค กับอัตราส่วนทางการเงินทั้ง 4 อัตราส่วน และ 2) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเทคนิคทางการบัญชีบริหารซึ่งประกอบด้วยกลุ่มเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 3 กลุ่มปัจจัย กับอัตราส่วนทางการเงินทั้ง 4 อัตราส่วน

## 5.1 บทสรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ผู้วิจัยจำแนกประเด็นการนำเสนอเกี่ยวกับบทสรุปและอภิปรายผลการวิจัยออกเป็น 2 ส่วนหลักๆ คือ (1) ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน และ (2) ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร โดยมีขนาดขององค์กร และกลุ่มอุตสาหกรรม เป็นตัวแปรควบคุม ซึ่งจัดเรียงตามสมมติฐานการวิจัย บทสรุปและอภิปรายผลการวิจัยในแต่ละส่วนมีสาระโดยสังเขปดังนี้

### 5.1.1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน สามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า บริษัทอุตสาหกรรม การผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่มีขนาดใหญ่ มีลักษณะการผลิตสินค้าโดยผลิตสินค้าหลายประเภท และหลายวิธีการผลิต มีการส่งออกสินค้าไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยกลยุทธ์ในการดำเนินงานขององค์กรเป็นกลยุทธ์ที่มีการผสมผสาน ระหว่างการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพหรือสร้างมูลค่าเพิ่มแก่สินค้า (Product Differentiation) กับการควบคุม หรือพยายามลดต้นทุนรวม (ต้นทุนการผลิต ต้นทุนในการขาย และบริหาร) (Cost Leadership) โดยไม่ให้ความสำคัญเน้นหนักในกลยุทธ์ใดกลยุทธ์หนึ่ง

2. ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารต่างๆ ที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย

แตกต่างกันตามประเภทและวิธีการผลิต และกลยุทธ์ที่ใช้ในการดำเนินงานขององค์กร โดยพบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร มีระดับการใช้สูงที่สุด โดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 4.0 คะแนน เนื่องจากเป็นเทคนิคพื้นฐานในการวางแผนการดำเนินในหลายๆ ด้าน ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ในทางตรงกันข้ามการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนงานสั่งทำมีระดับการต่ำที่สุด โดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 2.40 คะแนน เนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการผลิตสินค้าเป็นสินค้าสำเร็จรูปภายใต้เครื่องหมายการค้าของบริษัทเองเป็นหลัก และมีการผลิตตามคำสั่งของลูกค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าของลูกค้าร่วมด้วย ส่วนเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารอื่นๆ ทั้ง 12 เทคนิค ที่นอกเหนือจากเทคนิคที่มีระดับการใช้สูงที่สุดและต่ำสุด พบว่าโดยเฉลี่ยอยู่ในช่วงระดับต่ำถึงสูง (Mean) อยู่ที่ 2.53 - 3.89 คะแนน

3. ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับขนาดขององค์กร พบว่า บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีบริษัทที่มียอด Natural Log ของยอดขายได้รวมเฉลี่ย 3 ปี สูงที่สุด (Max) อยู่ที่ 5.2 ล้านบาท ในทางตรงกันข้ามมีบางบริษัทที่มียอด Natural Log ของยอดขายได้รวมเฉลี่ย 3 ปี ต่ำที่สุด (Min) อยู่ที่ 2.3 ล้านบาท และโดยเฉลี่ยแล้วยอด Natural Log ของยอดขายได้รวมเฉลี่ย 3 ปี (Mean) อยู่ที่ 3.4 ล้านบาท แสดงว่าบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมียอด Natural Log ของยอดขายได้รวมเฉลี่ย 3 ปี โดยเฉลี่ยเท่ากับ 3.4 ล้านบาท

4. ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่าบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มวัสดุภัณฑ์และสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 27.0 รองลงมา อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 23.8 และ 20.6 ตามลำดับ

5. ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานขององค์กร (ผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปีของอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการวัดค่าตัวแปรตาม) คือ (1) การเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปีของอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย โดยเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 0.01 แสดงว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บริษัทที่ตอบแบบสอบถามมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือต้นทุนในการกู้ยืม หรือประสิทธิภาพในการควบคุม

ต้นทุน อยู่ในทิศทางบวก (สูงขึ้น) 0.01 เท่าของปีก่อน เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วพบว่า บางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย ต่ำสุด (Min) อยู่ที่ -0.18 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือต้นทุนในการกู้ยืม หรือประสิทธิภาพในการควบคุมต้นทุนอยู่ในทิศทางลบ (ลดลง) 0.18 เท่าของปีก่อน ในทางตรงกันข้ามมีบางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย สูงสุด (Max) อยู่ที่ 0.09 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือต้นทุนในการกู้ยืม หรือประสิทธิภาพในการควบคุมต้นทุนอยู่ในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) 0.09 เท่าของปีก่อน (2) การเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ โดยเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 1.08 แสดงว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บริษัทที่ตอบแบบสอบถามมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์โดยเฉลี่ย อยู่ในทิศทางบวก (สูงขึ้น) 1.08 เท่าของปีก่อน เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วพบว่า บางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ ต่ำสุด (Min) อยู่ที่ -5.98 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์อยู่ในทิศทางลบ (ลดลง) 5.98 เท่าของปีก่อน ในทางตรงกันข้ามมีบางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ สูงสุด (Max) อยู่ที่ 11.35 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์อยู่ในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) 11.35 เท่าของปีก่อน (3) การเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตรากำไรสุทธิของสินทรัพย์ โดยเฉลี่ย (Mean) อยู่ที่ 0.07 แสดงว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บริษัทที่ตอบแบบสอบถามมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาดโดยเฉลี่ยอยู่ในทิศทางบวก (สูงขึ้น) 0.07 เท่าของปีก่อน เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วพบว่า บางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตรากำไรสุทธิของสินทรัพย์ ต่ำสุด (Min) อยู่ที่ -0.16 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาดอยู่ในทิศทางลบ (ลดลง) 0.16 เท่าของปีก่อน ในทางตรงกันข้ามมีบางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตรากำไรสุทธิของสินทรัพย์ สูงสุด (Max) อยู่ที่ 0.45 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาดอยู่ในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) 0.45 เท่าของปีก่อน (4) การเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย โดยเฉลี่ย (Mean) แล้วอยู่ที่ 0.01 แสดงว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บริษัทที่ตอบแบบสอบถามมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายในด้านการผลิตเฉลี่ยอยู่ในทิศทางลบ (ลดลง) 0.01 เท่าของปีก่อน เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วพบว่า บางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย ต่ำสุด (Min) อยู่ที่

-0.08 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายในด้านการผลิตอยู่ในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) 0.08 เท่าของปีก่อนในทางตรงกันข้ามมีบางบริษัทมีผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย สูงสุด (Max) อยู่ที่ 0.35 แสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 3 ปีที่ผ่านมา บางบริษัทมีประสิทธิภาพการดำเนินงานภายในด้านการผลิตอยู่ในทิศทางลบ (ลดลง) 0.35 เท่าของปีก่อน

จากที่กล่าวมาข้างต้นคือ ผลสรุปการวิจัยเบื้องต้นที่ได้จากการวิเคราะห์ด้วยค่าสถิติพื้นฐาน ลำดับต่อไปจะเป็นการนำเสนอบทสรุปและอภิปรายผลการวิจัยเกี่ยวกับการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร โดยมีขนาดขององค์กร และกลุ่มอุตสาหกรรม เป็นตัวแปรควบคุม สามารถสรุปได้ดังนี้

#### 5.1.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร กับผลการดำเนินงานขององค์กร

##### 5.1.2.1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุสามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร โดยสามารถสรุปและอภิปรายผลการวิจัย ซึ่งจัดเรียงตามสมมติฐานงานวิจัย ดังนี้

**สมมติฐานการวิจัยที่ 1** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย (ROS)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 1 พบว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

จึงสรุปได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับทฤษฎีที่ว่า เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง สามารถให้สารสนเทศที่เป็นประโยชน์ในการวางแผนและควบคุม โดยจะช่วยในการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนในแต่ละแผนก การคำนวณต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปโดยทำการคำนวณหน่วยเทียบเท่าสำเร็จรูป รายงานเกี่ยวกับจำนวนของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต โดยข้อมูลดังกล่าวถือเป็นประโยชน์สำหรับการวางแผนสำหรับองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต ดังที่ กชกร เฉลิมกาญจนา (2547) กล่าวว่า การรายงานต้นทุนการผลิตเป็นรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการดำเนินงานควบคุมธุรกิจ รายงานต้นทุนการผลิตที่ใช้ภายในกิจการ จะให้ข้อมูลมากกว่าที่แสดงมาแล้วเพื่อช่วยฝ่ายบริหารในการแก้ปัญหา เช่น รายงานต้นทุนการผลิตจำแนกตามแผนกเปรียบเทียบในแต่ละเดือน ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสามารถเห็นข้อมูลได้ชัดเจนมากขึ้น ซึ่งสามารถช่วยฝ่ายบริหารสามารถควบคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพได้มากยิ่งขึ้น

จากทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) ในขณะเดียวกันผลการทดสอบในงานวิจัยครั้งนี้ พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อย่างมีนัยสำคัญ หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่าการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ประสิทธิภาพในการบริหารงาน ทั้งในแง่ของการควบคุมต้นทุน และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่างๆ เช่น ต้นทุนของเงินลงทุนหรือดอกเบี้ย อย่างไรก็ตามจากผลการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ยของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายจำนวน 3 ปี ที่มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นอาจเป็นผลมาจากปัจจัยที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ เช่น ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้น หรือ การปรับตัวสูงขึ้นของอัตราค่าแรงที่ใช้ในการผลิต

**สมมติฐานการวิจัยที่ 2** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 2 พบว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

จึงสรุปได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในหลายๆ งานวิจัย ดังนี้

งานวิจัยของ Choe (2004) ที่พบว่า บทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในการวางแผนและควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานด้านการผลิต งานวิจัยของ Johanan Hyvonen (2005) ที่พบว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมการผลิตในประเทศฟินแลนด์ โดยเทคนิคการจัดทำงบประมาณในการวางแผนและควบคุม

ส่วนเทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน สอดคล้องกับทฤษฎีที่ว่า ธุรกิจในปัจจุบันมีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนหลากหลายมากขึ้น โดยมีการผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายให้ลูกค้าหรือบุคคลภายนอก นอกจากนี้ยังมีการโอนสินค้าเพื่อไปเป็นวัตถุดิบของอีกส่วนงานหนึ่งร่วมด้วย ดังนั้นการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงานถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการวางแผนเพื่อจะรับโอนจากหน่วยงานภายในหรือซื้อจากบุคคลภายนอก ในทางกลับกันแผนกรับโอนอาจตัดสินใจซื้อจากบุคคลภายนอกมากกว่าจะรับโอนจากส่วนงานภายในองค์กร อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์พื้นฐานในการตั้งราคาโอนก็เพื่อให้ผู้จัดการส่วนงานมีแรงจูงใจในการตัดสินใจเพื่อผลประโยชน์โดยรวมของบริษัท (กชกร เฉลิมกาญจนา : 2547)

จากงานวิจัยและทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) ในขณะเดียวกันผลการทดสอบในงานวิจัยครั้งนี้พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ และเทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร (อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์) อย่างมีนัยสำคัญ โดยผลการดำเนินงานในการทดสอบ



สำหรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 2 ครั้งนี้ แสดงให้เห็นถึงการประเมินความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์ โดยผ่านอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์ โดยสามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร โดยทำให้สัดส่วนของกำไรที่มีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นนั้นสูงชันมากกว่าสัดส่วนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

**สมมติฐานการวิจัยที่ 3** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ (Assets Turnover)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 3 พบว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

จึงสรุปได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในหลายๆ งานวิจัย ดังนี้

งานวิจัยของ Choe (2004) ที่พบว่า บทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในการวางแผนและควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานด้านการผลิต งานวิจัยของ Johanan Hyvonen (2005) ที่พบว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมการผลิตในประเทศฟินแลนด์ โดยเทคนิคการจัดทำงบประมาณในการวางแผนและควบคุม

ส่วนเทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน สอดคล้องกับทฤษฎีที่ว่า ธุรกิจในปัจจุบันมีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนหลากหลายมากขึ้น โดยมีการผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายให้ลูกค้าหรือบุคคลภายนอก นอกจากนี้ยังมีการโอนสินค้าเพื่อไปเป็นวัตถุดิบของอีกส่วนงานหนึ่งร่วมด้วย ดังนั้นการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงานถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการวางแผนเพื่อจะรับโอนจากหน่วยงานภายในหรือซื้อจากบุคคลภายนอก ในทางกลับกัน

แผนกรับโอนอาจตัดสินใจซื้อจากบุคคลภายนอกมากกว่าจะรับโอนจากส่วนงานภายในองค์กร อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์พื้นฐานในการตั้งราคาโอนก็เพื่อให้ผู้จัดการส่วนงานมีแรงจูงใจในการตัดสินใจเพื่อผลประโยชน์โดยรวมของบริษัท (กชกร เฉลิมกาญจนา : 2547)

จากงานวิจัยและทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรในทิศทางบวก (เพิ่มขึ้น) ในขณะเดียวกันผลการทดสอบในงานวิจัยครั้งนี้พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ และเทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร (อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์) อย่างมีนัยสำคัญ โดยผลการดำเนินงานในการทดสอบสำหรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 3 ครั้งนี้ แสดงให้เห็นถึงการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาด โดยผ่านอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาด เนื่องจากองค์กรมีการจัดทำงบประมาณเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุม และการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงานเพื่อจูงใจให้ผู้จัดการส่วนงานปฏิบัติงานเพื่อประโยชน์สูงสุดแก่องค์กรตลอดจนผลการดำเนินงานที่ดีขึ้น โดยพิจารณาใช้สินทรัพย์ที่องค์กรมีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดหรือผลตอบแทนสูงสุด

**สมมติฐานการวิจัยที่ 4** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย (COGS/SALES Ratio)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 4 พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรม มีความสัมพันธ์เชิงลบกับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) อย่างไรก็ตาม เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.128 ซึ่งน้อยมาก แสดงว่าการเปลี่ยนแปลงลดลงของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย สามารถอธิบายได้จากตัวแปรอื่นๆ หรือปัจจัยอื่น มากกว่าระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยที่ 4 ดังกล่าว

ผลการทดสอบครั้งนี้ไม่เป็นไปตามทฤษฎีและงานวิจัยส่วนใหญ่ เนื่องจากเมื่อพิจารณาเกี่ยวกับอัตราการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรดั่งที่กล่าวในส่วนของบริษัทที่ 4 พบว่าการเปลี่ยนแปลงโดยเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย ลดลงต่ำสุดได้เพียง 0.08 เท่าของปีก่อน แต่ในทางตรงข้ามสัดส่วนการเพิ่มขึ้นของอัตราส่วนต้นทุนต่อค่าขายโดยเฉลี่ย 3 ปี เพิ่มขึ้นถึง 0.35 เท่าของปีก่อน จากผลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงทำให้ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว หรือไม่สามารถสรุปได้ว่าการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายเนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางถึงสูง อย่างไรก็ตามแนวโน้มต้นทุนขายที่เพิ่มสูงขึ้นอาจมีสาเหตุมาจากหลายปัจจัย ซึ่งอาจมีได้เกิดจากประสิทธิภาพการผลิตที่ลดลง แต่อาจเป็นสาเหตุอื่นที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ เช่นราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นเนื่องมาจากกลไกของตลาด หรือแนวโน้มการสูงขึ้นของอัตราค่าแรงงานที่ใช้ในการผลิต

**5.1.2.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารโดยการจัดกลุ่มตัวแปรอิสระคือเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยทั้ง 14 เทคนิคโดยเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร**

จากวิเคราะห์ปัจจัย (ภาคผนวก ข) สามารถจัดกลุ่มตัวแปรได้ 3 กลุ่ม ประกอบด้วย ปัจจัยที่ 1 เทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน ปัจจัยที่ 2 เทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม ปัจจัยที่ 3 เทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน โดยที่

**ปัจจัยที่ 1** ประกอบด้วย การรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน การบัญชีตามความรับผิดชอบ การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละส่วนงาน การกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน ต้นทุนตามวงจรอายุของผลิตภัณฑ์ ซึ่งกำหนดชื่อปัจจัยที่ 1 ว่า เทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน

**ปัจจัยที่ 2** ประกอบด้วย การจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร การวิเคราะห์งบการเงิน การวิเคราะห์ผลต่าง การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งกำหนดชื่อปัจจัยที่ 2 ว่า เทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม

**ปัจจัยที่ 3** ประกอบด้วย ต้นทุนงานสั่งทำ ต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งกำหนดชื่อปัจจัยที่ 3 ว่า เทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุสามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงานและ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร โดยสามารถสรุปและอภิปรายผลการวิจัย ซึ่งจัดเรียงตามสมมติฐานงานวิจัย ดังนี้

**สมมติฐานการวิจัยที่ 5** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย (ROS)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 5 พบว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} > 0.05$ ) ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

ผลการทดสอบครั้งนี้ไม่เป็นไปตามทฤษฎีและงานวิจัยส่วนใหญ่ จากรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปีของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายที่พบว่ามีแนวโน้มสูงขึ้น ซึ่งแสดงให้เห็นว่าภายในระยะเวลาโดยเฉลี่ย 3 ปี บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีแนวโน้มของต้นทุนขายที่สูงขึ้น ซึ่งส่งผลให้อัตราผลตอบแทนจากยอดขายมีแนวโน้มที่จะลดลงมากกว่าเพิ่มขึ้น ซึ่งส่งผลต่อเนื่องทำให้กำไรมีขอลดลงเนื่องจากต้นทุนขายเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเทียบกับยอดขาย จึงทำให้ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว เนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีแนวโน้มการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางถึงสูง อย่างไรก็ตาม แนวโน้มต้นทุนขายที่เพิ่มสูงขึ้นดังกล่าวนี้ อาจมีสาเหตุมาจากหลายปัจจัย ซึ่งอาจมิได้เกิดจากประสิทธิภาพการผลิตที่ลดลง แต่อาจเป็นเพื่อสาเหตุอื่นที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ เช่น ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นเนื่องมาจากกลไกของตลาด หรือแนวโน้มการสูงขึ้นของอัตราค่าแรงงานที่ใช้ในการผลิต

**สมมติฐานการวิจัยที่ 6** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงานและ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 6 พบว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงานและ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

จึงสรุปได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม ซึ่งประกอบด้วย การจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร การวิเคราะห์งบการเงิน การวิเคราะห์ผลต่าง การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในหลายๆ งานวิจัย ดังนี้

งานวิจัยของ Mia และ Clarke (1999) โดยทำการศึกษาการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารในเทียบเคียงค่าอ้างอิง และสารสนเทศในการประเมินผล ที่สามารถช่วยให้กิจการสามารถรักษาส่วนแบ่งการตลาด และพัฒนาผลการดำเนินงานขององค์กร ที่พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารในเทียบเคียงค่าอ้างอิง และการประเมินผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร

งานวิจัยของ Seal (2001) ที่พบว่า การบัญชีบริหารซึ่งมีหลากหลายเทคนิค โดยเทคนิคทางการบัญชีบริหารต่างๆ ที่องค์กรนำมาประยุกต์ใช้เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกลยุทธ์สำหรับการผลิตสินค้า เพื่อการวางแผนการดำเนินงานในการผลิตสินค้าและการควบคุมการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงานขององค์กร

งานวิจัยของ Rulea และ Fredendall (2002) ที่พบว่า การบัญชีบริหารมีอิทธิพลต่อการวางแผนเกี่ยวกับโครงสร้างผลิตภัณฑ์ ส่วนผสมการขาย (Product Mix) รวมถึงการวางแผนการปฏิบัติงานของอุตสาหกรรมการผลิต ซึ่งส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน

งานวิจัยของ Choe (2004) ที่พบว่า บทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในการวางแผนและควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานด้านการผลิต

งานวิจัยของ Lin และ Johnson (2004) พบว่า การให้ความสำคัญกับการพัฒนาคุณภาพโดยการจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ สามารถทำให้กิจการมีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นอย่างเห็นได้ชัด

งานวิจัยของ Johanan Hyvonen (2005) ที่พบว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมการผลิตในประเทศฟินแลนด์ โดยเทคนิคการจัดทำงบประมาณในการวางแผนและควบคุม และการประเมินผลการดำเนินงาน

งานวิจัยของ สุภาพรณ รัตนภรณ์ (2543) ได้ทำการศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมไทย ที่พบว่า ในอุตสาหกรรมยานพาหนะและชิ้นส่วนได้รับประโยชน์จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนมาตรฐานมากที่สุด

จากงานวิจัยดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรในทิศทางที่ดีขึ้น ในขณะที่เดียวกันผลการทดสอบในงานวิจัยครั้งนี้พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร (อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์) อย่างมีนัยสำคัญ โดยผลการดำเนินงานในการทดสอบสำหรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 6 ครั้งนี้ แสดงให้เห็นถึงการประเมินความสามารถในการทำกำไรโดยผ่านอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรขององค์กรซึ่งสามารถวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานได้ว่ากิจการได้ใช้สินทรัพย์ที่มีอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการเพื่อก่อให้เกิดผลตอบแทนสูงสุดแก่องค์กร

**สมมติฐานการวิจัยที่ 7** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับกับ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ (Assets Turnover)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 7 พบว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} < 0.05$ ) ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

จึงสรุปได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม ซึ่งประกอบด้วย การจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร การวิเคราะห์งบการเงิน การวิเคราะห์ผลต่าง การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในหลายๆ งานวิจัย ดังนี้

งานวิจัยของ Mia และ Clarke (1999) โดยทำการศึกษาค่าการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารในเทียบเคียงค่าอ้างอิง และสารสนเทศในการประเมินผล ที่สามารถช่วยให้กิจการสามารถรักษาสวนแบ่งการตลาด และพัฒนาผลการดำเนินงานขององค์กร ที่พบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารในเทียบเคียงค่าอ้างอิง และการประเมินผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานขององค์กร

งานวิจัยของ Seal (2001) ที่พบว่า การบัญชีบริหารซึ่งมีหลากหลายเทคนิค โดยเทคนิคทางการบัญชีบริหารต่างๆ ที่องค์กรนำมาประยุกต์ใช้เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกลยุทธ์สำหรับการผลิตสินค้า เพื่อการวางแผนการดำเนินงานในการผลิตสินค้าและการควบคุมการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงานขององค์กร

งานวิจัยของ Rulea และ Fredendall (2002) ที่พบว่า การบัญชีบริหารมีอิทธิพลต่อการวางแผนเกี่ยวกับโครงสร้างผลิตภัณฑ์ ส่วนผสมการขาย (Product Mix) รวมถึงการวางแผนการปฏิบัติงานของอุตสาหกรรมการผลิต ซึ่งส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน

งานวิจัยของ Choe (2004) ที่พบว่า บทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหารในการวางแผนและควบคุม และการวัดผลการปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานด้านการผลิต

งานวิจัยของ Lin และ Johnson (2004) พบว่า การให้ความสำคัญกับการพัฒนาคุณภาพโดยการจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ สามารถทำให้กิจการมีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นอย่างเห็นได้ชัด

งานวิจัยของ Johanan Hyvonen (2005) ที่พบว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมผลิตในประเทศฟินแลนด์ โดยเทคนิคการจัดทำงบประมาณในการวางแผนและควบคุม และการประเมินผลการดำเนินงาน

งานวิจัยของ สุภาพรพรณ รัตนภรณ์ (2543) ได้ทำการศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมไทย ที่พบว่า ในอุตสาหกรรมยานพาหนะและชิ้นส่วนได้รับประโยชน์จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนมาตรฐานมากที่สุด

จากงานวิจัยดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงานและ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรในทิศทางที่ดีขึ้น ในขณะที่เดียวกันผลการทดสอบในงานวิจัยครั้งนี้พบว่าการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร (อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์) อย่างมีนัยสำคัญ โดยผลการดำเนินงานในการทดสอบสำหรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 7 ครั้งนี้ แสดงให้เห็นถึงการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาด เนื่องจากสารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุมสามารถช่วยผู้จัดการในการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพสามารถวางแผนการใช้ประโยชน์สินทรัพย์ภายใต้การควบคุมของกิจการได้อย่างเต็มกำลังการผลิต โดยได้รับผลตอบแทนสูงสุดกลับสู่องค์กร

จากผลการทดสอบสมมติฐานที่ 6 และ 7 จะเห็นได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน ประกอบด้วย เทคนิคการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน, การบัญชีตามความรับผิดชอบ, การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละส่วนงาน, การกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน ต้นทุนตามวงจรอายุของผลิตภัณฑ์ และการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน ประกอบด้วย เทคนิคต้นทุนงานสั่งทำ, ต้นทุนฐานกิจกรรม พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรที่แสดงถึงผลการดำเนินงานทั้ง 2 ด้าน คือ ความสามารถในการทำกำไร และประสิทธิภาพการดำเนินงานนอกด้านการตลาด จากผลงานวิจัยมีบางส่วนสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุภาพรชน รัตนภรณ์ (2543) ได้ทำการศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมไทย ที่พบว่า เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นเป็นเทคนิคที่ให้ประโยชน์ต่ำสุด และจากข้อจำกัดหลายปัจจัยซึ่งอาจทำให้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรมให้ประโยชน์ต่ำ คือการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรมต้องเสียค่าใช้จ่ายมาก เนื่องจากต้องจัดทำแผนภูมิแสดงขบวนการผลิตแบ่งแยกเป็นกิจกรรมย่อยๆ รวมทั้งต้องพยายามหาตัวผลักดันต้นทุนที่มีความสัมพันธ์อย่างมากกับแต่ละกิจกรรม รวมทั้งต้องหาเอกสารหรือจดรายงานความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุนกับกิจกรรมทุกกิจกรรม ซึ่งจะส่งผลให้เสียค่าใช้จ่ายมากด้วย

เทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน ประกอบด้วย เทคนิคการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละส่วนงาน การบัญชีตามความรับผิดชอบ การรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน การกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงานซึ่งอยู่ในกลุ่มของการ



บริหารงานแบบกระจายอำนาจ ที่พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรทั้ง 2 ด้าน ยังไม่มีงานวิจัยที่แสดงให้เห็นถึงประโยชน์อย่างชัดเจนนอกจากทฤษฎีที่กล่าวไว้ อย่างไรก็ตามการบริหารงานแบบกระจายอำนาจยังคงมีข้อจำกัดดังนี้ ผู้บริหารระดับล่างอาจทำการตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจากไม่มีความเข้าใจนโยบายหลักขององค์กรในกรณีที่องค์กรมีการเปิดเผยนโยบายการดำเนินงานของบริษัทไม่เพียงพอ เกิดความบกพร่องในการติดต่อประสานงาน การมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันในการทำงานโดยไม่คำนึงประโยชน์สูงสุดขององค์กร นอกจากนี้เทคนิคต้นทุนตามวงจรอายุของผลิตภัณฑ์ซึ่งถือว่าเป็นเทคนิคสมัยใหม่ที่จะช่วยให้องค์กรสามารถทราบถึงต้นทุนในแต่ละช่วงระยะเวลาของการเจริญเติบโตของผลิตภัณฑ์จนถึงช่วงอิ่มตัวและตกต่ำซึ่งพบว่ายังไม่ได้รับความนิยมนำใช้กันในกลุ่มตัวอย่างซึ่งเห็นได้ว่าไม่มีการประยุกต์ใช้ถึงร้อยละ 19.4 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม และยังคงเป็นเทคนิคที่ต้องมีต้นทุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลที่สูงมากและต้องเป็นองค์กรที่มีความพร้อมในการประยุกต์ใช้สูง

สุดท้ายคือเทคนิคต้นทุนงานสั่งทำ เนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต ที่มีลักษณะการผลิตสินค้าเป็นสินค้าสำเร็จรูปภายใต้เครื่องหมายการค้าของบริษัทเป็นหลัก ร่วมกับการผลิตสินค้าตามคำสั่งของลูกค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าของลูกค้าร่วมด้วย จึงพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างไม่มีการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนงานสั่งทำ คิดเป็นร้อยละ 28.6 ของกลุ่มตัวอย่างจึงอาจทำให้ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างเทคนิคต้นทุนงานสั่งทำกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร

**สมมติฐานการวิจัยที่ 8** การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย (COGS/SALES Ratio)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 8 พบว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายอย่างมีนัยสำคัญ ( $p\text{-value} > 0.05$ ) ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยดังกล่าว

ผลการทดสอบครั้งนี้ไม่เป็นไปตามทฤษฎีและงานวิจัยส่วนใหญ่ อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ สุจินต์ วงศ์ประธาน (2541) ได้มีการศึกษาถึงปัญหาเมื่อองค์การนำเทคนิคทางการบัญชีบริหารมาใช้คือ การจัดเก็บข้อมูลทำได้ยาก ไม่ค่อยได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานต่างๆ และที่สำคัญคือการนำเทคนิคทางการบัญชีบริหารมาใช้นั้นมีต้นทุนในการจัดทำสูง และเมื่อพิจารณาเกี่ยวกับอัตราการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์การดังที่กล่าวในส่วนของบริษัทที่ 4 พบว่าการเปลี่ยนแปลงโดยเฉลี่ย 3 ปี ของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย ลดลงต่ำสุดได้เพียง 0.08 เท่า แต่ในทางตรงข้ามสัดส่วนการเพิ่มขึ้นของอัตราส่วนต้นทุนต่อค่าขายโดยเฉลี่ย 3 ปี เพิ่มขึ้นถึง 0.35 เท่า จากผลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงทำให้ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว หรือไม่ สามารถสรุปได้ว่าการใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายเนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัยโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางถึงสูง อย่างไรก็ตามแนวโน้มต้นทุนขายที่เพิ่มสูงขึ้นดังกล่าวนั้นอาจมีสาเหตุมาจากหลายปัจจัย ซึ่งอาจมิได้เกิดจากประสิทธิภาพการผลิตที่ลดลง แต่อาจเป็นเพื่อสาเหตุอื่นที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ เช่นราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นเนื่องมาจากกลไกของตลาด หรือแนวโน้มการสูงขึ้นของอัตราค่าแรงงานที่ใช้ในการผลิต

จากผลการศึกษาดังกล่าว สามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานงานวิจัย ได้ดังนี้  
สมมติฐานที่ 1 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย (ROS) สมมติฐานดังกล่าวเป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากยอดขาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.198 แสดงว่าเทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอัตราผลตอบแทนจากยอดขายได้ร้อยละ 19.80 ส่วนอีกร้อยละ 80.20 มาจากอิทธิพลของตัวแปรอื่นหรือปัจจัยอื่น ซึ่งถือว่ายอมรับได้

สมมติฐานที่ 2 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) สมมติฐานดังกล่าวเป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่า

สัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.260 แสดงว่าเทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ได้ร้อยละ 26.00 ส่วนอีกร้อยละ 74.00 มาจากอิทธิพลของปัจจัยอื่น ซึ่งถือว่ายอมรับได้

สมมติฐานที่ 3 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ (Assets Turnover) สมมติฐานดังกล่าวเป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ เทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.341 แสดงว่าเทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ได้ร้อยละ 34.10 ส่วนอีกร้อยละ 65.90 มาจากอิทธิพลของปัจจัยอื่น ซึ่งถือว่ายอมรับได้

สมมติฐานที่ 4 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย (COGS/SALES Ratio) จากผลการทดสอบพบว่าการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรม มีความสัมพันธ์เชิงลบกับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย โดยค่า p-value ของตัวแบบ มีค่าเท่ากับ 0.023 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 แสดงว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีนัยสำคัญทางสถิติ อย่างไรก็ตามค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) มีค่าเพียง 0.128 แสดงว่าการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปีของการลดลงของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายถูกอธิบายได้โดยระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนฐานกิจกรรมเพียงร้อยละ 12.80 ซึ่งไม่อาจสรุปได้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ย 3 ปีของการลดลงของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขายถูกอธิบายด้วยตัวแปรอื่นและปัจจัยอื่นมากกว่า

สมมติฐานที่ 5 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย (ROS) สมมติฐานดังกล่าวไม่เป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง นั่นคือเทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิคดังกล่าวข้างต้น ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย เนื่องจากค่า p-value ของตัวแบบ มีค่าเท่ากับ 0.096 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 แสดงว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่

มีนัยสำคัญทางสถิติ ประกอบกับค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) มีค่าเพียง 0.211 จึงไม่อาจยอมรับความสัมพันธ์ดังกล่าวได้เนื่องจากความสัมพันธ์นั้นไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานที่ 6 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) สมมติฐานดังกล่าวเป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม ประกอบด้วย เทคนิคการจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร การวิเคราะห์งบการเงิน การวิเคราะห์ผลต่าง การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.342 แสดงว่าเทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ได้ร้อยละ 34.20 ส่วนอีกร้อยละ 65.80 มาจากอิทธิพลของตัวแปรอื่นหรือปัจจัยอื่น ซึ่งถือว่ายอมรับได้

สมมติฐานที่ 7 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ อัตราการหมุนเวียนของสินทรัพย์ (Assets Turnover) สมมติฐานดังกล่าวเป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวัง โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม ประกอบด้วย เทคนิคการจัดทำงบประมาณ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ กำไร การวิเคราะห์งบการเงิน การวิเคราะห์ผลต่าง การจัดทำรายงานต้นทุนคุณภาพ ต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง ต้นทุนมาตรฐาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) เท่ากับ 0.339 แสดงว่าเทคนิคทางการบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ได้ร้อยละ 33.90 ส่วนอีกร้อยละ 66.10 มาจากอิทธิพลของตัวแปรอื่นหรือปัจจัยอื่น ซึ่งถือว่ายอมรับได้

สมมติฐานที่ 8 การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการรายงานผลการดำเนินงาน และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม และ/หรือเทคนิคเกี่ยวกับต้นทุน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับ อัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย (COGS/SALES Ratio) โดยสมมติฐานดังกล่าวไม่เป็นไปตามที่ผู้วิจัยคาดหวังไว้ นั่นคือเทคนิคทางการบัญชีบริหาร

ทั้ง 14 เทคนิคดังกล่าวข้างต้น ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย เนื่องจากค่า p-value ของตัวแบบ มีค่าเท่ากับ 0.183 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 แสดงว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ประกอบกับค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ ) มีค่าเพียง 0.181 จึงไม่อาจยอมรับความสัมพันธ์ดังกล่าวได้เนื่องจากความสัมพันธ์นั้นไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

## 5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย

เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้มีปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์ข้อมูลที่ผู้วิจัยไม่สามารถควบคุมได้ จึงทำให้เกิดข้อจำกัดของการวิจัยดังนี้

5.3.1 เนื่องจากวันเวลาที่บริษัทกลุ่มตัวอย่างของการวิจัยมีการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารแตกต่างกัน จึงประกอบด้วยวันเวลาที่แตกต่างกันของแต่ละองค์กร ส่งผลให้ปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ที่ส่งผลกระทบต่อตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยของช่วงระยะเวลาต่างๆ แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรด้วย

5.3.2 การวิจัยนี้ไม่ได้คำนึงถึงระดับการให้ความสำคัญของแต่ละองค์กรให้น้ำหนักในแต่ละเทคนิค โดยศึกษาเพียงระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารในแต่ละเทคนิคที่องค์กรให้น้ำหนักคะแนนระดับการใช้ในแบบสอบถาม โดยถือว่าแต่ละบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีการให้ความสำคัญในแต่ละเทคนิคเท่ากันเนื่องจากเป็นองค์กรกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตที่มีลักษณะกระบวนการผลิตที่ใกล้เคียงกัน

5.3.3 การวิจัยนี้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการดำเนินงานขององค์กรเท่านั้น ซึ่งไม่รวมถึงผลกระทบที่เกิดจากปัจจัยอื่นที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของการวิจัย และตัวแปรที่ผู้วิจัยทำการควบคุม แต่การวิจัยนี้สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในผลการดำเนินงานทางการเงินขององค์กรเฉพาะที่เกิดจากการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งจำแนกตามการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารต่างๆ โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเชิงพหุ ( $R^2$ )

5.3.4 การวิจัยได้ใช้ข้อมูลทางการเงินที่เปิดเผยต่อสาธารณชนเป็นข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ โดยถือเสมือนว่าทุกบริษัทที่นำมาใช้วิเคราะห์นำเสนอข้อมูลด้วยความถูกต้องตาม

ควร ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วอาจมีบางบริษัทที่มีการปกปิดข้อมูลหรือมีการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีได้

5.3.5 การวิจัยไม่ได้มีการปรับงบการเงินของบริษัทกลุ่มตัวอย่างให้เป็นวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเดียวกัน เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องข้อมูล และความยุ่งยากในการปฏิบัติ จึงอาจทำให้เกิดความแตกต่างในการบันทึกบัญชีของบริษัทกลุ่มตัวอย่างได้

5.3.6 ข้อจำกัดในการตีความผลการวิจัย กล่าวคือ การศึกษานี้เป็นเพียงการศึกษาในเชิงของความสัมพันธ์ (Association) ไม่ใช่การศึกษาในเชิงของเหตุและผล (Causation) ดังนั้นการตีความผลการวิจัยจึงพิจารณาในเชิงของความสัมพันธ์มากกว่าเชิงเหตุและผล โดยมีได้อธิบายว่าตัวแปรอิสระคือปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตาม หากแต่อธิบายว่าตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์กันเท่านั้น

### 5.3 ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยจะขอเสนอแนะประเด็นหรือข้อคิดที่ได้จากการวิจัยโดยอิงกับผลการวิจัยที่ได้จากการศึกษานี้เท่านั้น โดยแบ่งข้อเสนอแนะออกเป็น 2 ส่วนดังนี้

#### 5.3.1 ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า เมื่อพิจารณาระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย โดยสารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคต้นทุนกระบวนการ/ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรในแง่ของประสิทธิภาพในการควบคุมต้นทุน และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ได้แก่ต้นทุนเงินลงทุนหรือดอกเบี้ย ส่วนเทคนิคการจัดทำงบประมาณ และเทคนิคการกำหนดราคาโอนระหว่างส่วนงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์กับ ประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาด ซึ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ภายใต้การควบคุมขององค์กรที่มีอยู่อย่างจำกัดเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกลับสู่องค์กร นอกจากนี้ยังพบว่าระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิคไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการดำเนินงานภายในด้านการผลิตเนื่องจากยังคงพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีแนวโน้ม

การเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นของอัตราส่วนต้นทุนขายต่อค่าขาย อย่างไรก็ตามต้นทุนที่สูงขึ้นอาจเกิดจากหลายปัจจัยซึ่งองค์ไม่อาจสามารถควบคุมได้ เช่นราคาวัตถุดิบที่เพิ่มสูงขึ้นตามกลไกของตลาดหรือแนวโน้มการเพิ่มสูงขึ้นของอัตราค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร โดยการจัดกลุ่มเทคนิคทางการบัญชีบริหารออกเป็น 3 กลุ่มปัจจัยดังกล่าวข้างต้น พบว่าการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารซึ่งเป็นเทคนิคเกี่ยวกับการวางแผนและควบคุม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร ในด้านความสามารถในการทำกำไรในแง่ของการบริหารสินทรัพย์ที่อยู่ในความควบคุมของกิจการเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และประสิทธิภาพการดำเนินงานภายนอกด้านการตลาด นอกจากนี้ยังพบว่าระดับการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิค ไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร ในด้านความสามารถในการทำกำไรซึ่งแสดงถึงประสิทธิภาพการดำเนินงานในการควบคุมต้นทุนการผลิตและต้นทุนทางการเงิน และประสิทธิภาพการดำเนินงานภายในด้านกระบวนการผลิต ซึ่งผลที่ได้เป็นข้อพิสูจน์ยืนยันได้ว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหาร (เทคนิคทางการบัญชีบริหารบางเทคนิค) เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะว่า เทคนิคทางการบัญชีบริหารทุกเทคนิคมีประโยชน์และมีข้อจำกัดในตัวเอง ซึ่งข้อจำกัดที่สำคัญ คือต้นทุนในการประยุกต์ใช้เทคนิคต่างๆ ดังนั้นองค์กรที่มีการประยุกต์ใช้เทคนิคดังกล่าวแล้ว ควรมีการติดตามผลการปฏิบัติงานเพื่อประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมการดำเนินงานและมีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากการติดตามประเมินผลนั้น ทำให้องค์กรมีการปรับปรุงและพัฒนาผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องส่งผลให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด

สำหรับองค์กรที่ยังไม่มีการประยุกต์ใช้บางเทคนิคที่ระบุในงานวิจัยครั้งนี้ ผลงานวิจัยดังกล่าวอาจเป็นแนวทางในการตัดสินใจประยุกต์ใช้เทคนิคต่างๆ อย่างไรก็ตามองค์กรควรมีการวางแผนและประเมินถึงประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่เสียไปในการประยุกต์ใช้ รวมถึงสภาพแวดล้อมและปัจจัยอื่นๆ ประกอบด้วย ไม่ว่าจะเป็นสภาพเศรษฐกิจ คู่แข่งขันที่มีอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมคล้ายคลึงกัน เนื่องจากเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่ระบุในงานวิจัยครั้งนี้เป็นเพียงปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กรเท่านั้น การพิจารณาประยุกต์ใช้จึงต้องพิจารณาจากปัจจัยอื่นๆ ประกอบกัน นอกจากนี้การสื่อสารนโยบายการดำเนินงานภายในองค์กรรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในองค์กรถือเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากไม่ว่าองค์กรจะมีการประยุกต์ใช้เทคนิคทางการบัญชีบริหารจำนวนมากมายหลายเทคนิคเช่นไร หากปราศจาก

การสื่อสารถึงนโยบายการดำเนินงานภายในองค์กรอย่างทั่วถึง ย่อมไม่ได้รับความร่วมมือจากพนักงานซึ่งถือเป็นทรัพยากรสำคัญที่สุดในองค์กร เมื่อไม่ได้รับความร่วมมือจากพนักงานในองค์กร ย่อมไม่ก่อให้เกิดการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นการที่องค์กรจะสามารถนำเทคนิคทางการบัญชีบริหารมาประยุกต์ใช้ ต้องคำนึงปัจจัยหลายๆ ด้าน ที่กล่าวมาข้างต้นประกอบด้วยจึงจะส่งผลให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรอย่างแท้จริง

เหตุผลที่มีการวิเคราะห์ผล 2 รูปแบบ โดย 1) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารทั้ง 14 เทคนิค กับผลการดำเนินงานขององค์กร และ 2) วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ทำการจัดกลุ่มตัวแปรอิสระออกเป็น 3 กลุ่ม กับผลการดำเนินงานขององค์กร เพื่อต้องการดูรายละเอียดว่าเมื่อพิจารณาในแต่ละรูปแบบของการวิเคราะห์จะให้ผลการวิจัยเป็นเช่นไร ซึ่งผลดังกล่าวพบว่า การใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ได้จากการประยุกต์ใช้เทคนิคการจัดทำงบประมาณ ต้นทุนกระบวนการ/ ต้นทุนช่วง มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร โดยให้ผลที่สอดคล้องกันสอดคล้องกันเมื่อทำการวิเคราะห์โดยการจัดกลุ่มตัวแปรอิสระออกเป็น 2 รูปแบบดังกล่าวข้างต้น

### 5.3.2 ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต

1. การศึกษาวิจัยในอนาคตอาจขยายขอบเขตของประชากรเป้าหมาย และกลุ่มตัวอย่างให้กว้างมากขึ้น โดยศึกษาบริษัทที่นอกเหนือจากกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต และอาจรวมถึงบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพิ่มเติมด้วย เพื่อที่จะทำให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับบทบาทของสารสนเทศทางการบัญชีบริหารของบริษัทในประเทศไทยโดยรวม

2. การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารกับผลการดำเนินงานขององค์กร โดยมีขนาดขององค์กร และกลุ่มอุตสาหกรรม เป็นตัวแปรควบคุม นั้น ผู้วิจัยสนใจศึกษาเฉพาะการใช้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่ระบุในขอบเขตงานวิจัย และตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับลักษณะขององค์กร การศึกษาในอนาคตอาจทำการวิเคราะห์ปัจจัยอื่นๆ เพิ่มเติมหรือนำเทคนิคทางการบัญชีบริหารอื่นๆ ที่นอกเหนือจากขอบเขตงานวิจัย ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม เพื่อค้นหาตัวแปรใหม่ๆ ที่อาจจะมีความสัมพันธ์การเปลี่ยนแปลงผลการดำเนินงานขององค์กร เพื่อทราบถึงบทบาทของเทคนิคทางการบัญชีบริหารที่กว้างขึ้น โดยอาจมีการจำแนกเทคนิคทางการบัญชีบริหารตามแนวคิดแบบดั้งเดิม และเทคนิคทางการบัญชีบริหารตามแนวคิดสมัยใหม่



3. การศึกษาวิจัยในอนาคตอาจมีการ ศึกษาถึงระดับการให้ความสำคัญใน แต่ละเทคนิคทางการบัญชีบริหาร ของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงระดับการใช้ที่ ชัดเจนมากขึ้น เพื่อทราบว่าในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมนั้น ให้ความสำคัญกับเทคนิคทางการบัญชี บริหารแต่ละเทคนิคต่างกันหรือไม่ เพื่อจะได้นำไปพิจารณาเกี่ยวกับระดับการใช้สารสนเทศ ทางการบัญชีบริหารในลำดับต่อไป