

# การวัดค่าในงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร

ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร\*

พิมพ์ใจ วีรสุนทรากกร\*\*

## บทคัดย่อ

ปัญหาสำคัญประการหนึ่งในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร คือ การขาดแหล่งข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะที่มีการรวบรวมไว้อย่างเป็นระบบ เพื่อให้ นักวิจัยสามารถเข้าถึงได้อย่างเท่าเทียมกัน โดยสะดวกเมื่อเปรียบเทียบกับในการทำวิจัยด้านบัญชีการเงิน เนื่องจากมักไม่มีข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดที่ไม่เป็นจำนวนเงินต่าง ๆ ในรายงานทางการเงินของกิจการ ในขณะที่ข้อมูลดังกล่าวมักเป็นค่าวัดที่จำเป็นต้องใช้ในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร ดังนั้น ผู้ทำวิจัยด้านบัญชีบริหารจึงต้องออกแบบงานวิจัยของตนให้มีการเลือกใช้ระเบียบวิธีวิจัยที่เหมาะสมและสามารถตอบคำถามเพื่อการวิจัยของตนได้ วิธีที่นิยมใช้มาก คือ การใช้แบบสอบถามที่มีคุณภาพสูง มีความเหมาะสมและสามารถวัดค่าขององค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจได้ นอกจากนี้ ผู้วิจัยอาจใช้แนวทางของการทำวิจัยเชิงทดลอง การเก็บแบบจำลองเชิงวิเคราะห์ ตลอดจนการศึกษาข้อมูลในสภาพแวดล้อมที่เป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริง การตัดสินใจเลือกใช้วิธีการเหล่านี้ขึ้นอยู่กับความรู้และประสบการณ์ ตลอดจนการใช้ดุลยพินิจของผู้วิจัย นอกจากนี้ ระเบียบวิธีวิจัยดังกล่าวมักได้รับการปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้สามารถวัดค่าขององค์ประกอบต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และมีความเที่ยงตรง ตลอดจนพัฒนาการอันยาวนานของการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร

คำสำคัญ: การวัดค่า การวิจัย บัญชีบริหาร

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

\*\* นักวิชาการประจำคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

## ABSTRACT

Compared to financial accounting research, one of the biggest problems hampering managerial accounting research seems to be the lack of data. This is probably because there's hardly any disclosure regulation requiring entities to disclose nonfinancial measures in their general-purpose financial statements. Hence, no data regarding nonfinancial measures necessary for managerial accounting studies exists or is made publicly available. Equally importantly, the researchers in this area of accounting should carefully choose appropriate research methodology, and measurement issue inevitably plays a vital role. Obviously, the popular research method currently employed by managerial accounting researchers is survey research. Although, experimental research, analytical modeling and fieldwork are also appropriate for many research questions regarding management accounting as well, and the ability to make a right decision about the appropriateness of research methodology partially depends on knowledge and experience of the individual researchers. In spite of many difficulties, there is consistent progress in refinement of measurement employed in managerial accounting research over its very long history.

**Keywords:** Measurement, Research, Managerial Accounting

## บทนำ

งานวิจัยด้านบัญชีบริหารเป็นงานวิจัยเชิงพฤติกรรมศาสตร์แขนงหนึ่งที่ถือเป็นงานวิจัยด้านสังคมศาสตร์ ทั้ง การศึกษาเกี่ยวกับงานวิจัยด้านบัญชีบริหารสามารถแบ่งออกเป็นวรรณกรรมด้านต่าง ๆ ได้หลายประเภท เช่น งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งอาจแบ่งประเภทของตัวแปรที่ผู้วิจัยสนใจออกได้เป็นตัวแปรที่เกิดจากงบประมาณ (Budgeting variables) เช่น การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ (Participative Budgeting) การให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณ (Budget-based Incentives) และตัวแปรที่ใช้ตัวแปรที่เกิดจากงบประมาณ (Non-budgeting variables) เช่น กลยุทธ์ขององค์กร วัฒนธรรมองค์กร ลักษณะของผู้ปฏิบัติงาน เช่น ความชื่นชอบส่วนบุคคล หรือทักษะของผู้ปฏิบัติงาน เป็นต้น ซึ่งวรรณกรรมด้านนี้มักเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับค่าวัดที่เป็นทางการเงิน (Financial Measures) เช่น ผลการปฏิบัติงาน

ซึ่งวัดจากอัตราผลตอบแทนของผู้ถือหุ้น (ROI: Return on Assets) อย่างไรก็ดี ในการศึกษาของงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระบบการวัดผลดุลยภาพ (BSC: Balanced Scorecard) หรืองานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Cost Accounting) นั้น จะพบว่าวรรณกรรมในเรื่องเกี่ยวกับเครื่องมือทางการบริหารดังกล่าว มักมีความเกี่ยวข้องกับค่าวัดที่มีใช้จำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) เช่น อัตราความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction Rating) การซื้อซ้ำ (Repeat Sales) ซึ่งอาจเป็นค่าวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นค่าทั่วไป (Common Performance Measures) เช่น จำนวนชั่วโมงในการฝึกอบรมพนักงานต่อพนักงาน 1 คน หรือจำนวนคำแนะนำที่ได้รับจากพนักงานต่อพนักงาน 1 คน ตลอดจนค่าวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นค่าเฉพาะ (Unique Performance Measures) เช่น ส่วนแบ่งทางการตลาดเมื่อเทียบกับพื้นที่ขายปลีกของแผนกเสื้อผ้าวัยรุ่นสตรี เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้

มีทั้งประเภทที่มีหน่วยวัดเป็นจำนวนเงิน และประเภทที่มีหน่วยวัดที่มีไม่จำนวนเงิน ซึ่งมักจะมียุทธศาสตร์ที่แตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรม นอกจากนี้ก็กิจการต่าง ๆ อาจมีวิธีการวัดค่าข้อมูลเหล่านี้ด้วยวิธีการที่ไม่เหมือนกัน และมักไม่มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อสาธารณะ เพราะไม่มีข้อกำหนดให้กิจการปฏิบัติเช่นนั้น ดังนั้น จึงเป็นสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้ไม่มีการจัดทำแหล่งข้อมูลทฤษฎีเกี่ยวกับค่าวัดที่มีไม่จำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) ของหลายกิจการในหลายรอบระยะเวลาบัญชีไว้ที่เดียวกันเป็นปริมาณมาก เพื่อให้ นักวิจัยด้านบัญชีบริหารสามารถเข้าถึงได้ และอาจส่งผลให้ผลลัพธ์ที่ได้จากงานวิจัยด้านบัญชีบริหารมักนำมาเปรียบเทียบกันได้ยาก ตลอดจนผลลัพธ์ที่ได้มักมีความแตกต่างกัน โดยส่วนหนึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการที่สเกลของข้อมูลหรือวิธีการวัดค่าที่นักวิจัยแต่ละคนเลือกใช้นั้นมีความแตกต่างกัน

Zimmerman (2001) กล่าวว่าปัญหาส่วนใหญ่ของงานวิจัยด้านบัญชีบริหารมักเกิดจากการขาดข้อมูลเพื่อใช้ในการทำวิจัย รวมทั้งงานวิจัยด้านบริหารมักมีลักษณะของการมุ่งเน้นการให้คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในทางปฏิบัติมากกว่าที่จะให้ความสำคัญกับการทดสอบหรือพัฒนาทฤษฎี นอกจากนี้ส่วนใหญ่นักวิจัยด้านบริหารยังมีการนิยมใช้แนวทางการทำวิจัยเชิงอุปนัย (Inductive Research) ที่มักเริ่มต้นจากการสังเกตปัญหาของนักปฏิบัติ แล้วการเก็บข้อมูล เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหา ดังกล่าว หรือหาแนวทางที่จะสามารถนำเครื่องมือทางการบริหารไปใช้ให้ประสบความสำเร็จในองค์กร โดยการสังเกตการณ์ การสัมภาษณ์ด้วยวาจา หรือใช้แบบสอบถาม ตลอดจนการอ่านเอกสารที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อรวบรวมผลขึ้นมาก่อนแล้วจึงนำมาสรุปเป็นทฤษฎีหรือหลักการ ซึ่งมักใช้อธิบายได้เฉพาะกับกรณีที่มีความเฉพาะเจาะจง หรือสถานการณ์ที่มีเรื่องเช่นตามสภาพแวดล้อมในการทำวิจัยดังกล่าวทุกประการ เมื่อเปรียบเทียบกับการใช้แนวทางการทำวิจัยเชิงนิรนัย (Deductive Research) ที่ดูประหนึ่งว่าจะได้ความรู้ความนิยมน้อยกว่าในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร

แนวทางการทำวิจัยเชิงนิรนัยค่อนข้างเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในการทำวิจัยประเภทที่มีโครงสร้างชัดเจน (Smith, 2003) เช่น การทำวิจัยด้านบัญชีโดยใช้ข้อมูลจากแหล่งทฤษฎี นอกจากนี้แนวทางการทำวิจัยเชิงอุปนัยยังมุ่งมองในเชิงของความเป็นวิชาการมากกว่าเสียเปรียบเทียบกับแนวทางการทำวิจัยเชิงอุปนัยที่เริ่มต้นจากการรวบรวมข้อมูลที่ได้จากประสบการณ์จริงในภาคสนาม เนื่องจากแนวทางการทำวิจัยเชิงนิรนัยจะเริ่มต้นจากการกำหนดกรอบแนวคิด ตลอดจนหลักการและคำอธิบายปรากฏการณ์ต่าง ๆ ในลักษณะทั่วไป โดยพื้นฐานจากวรรณกรรมในอดีต และทฤษฎีต่าง ๆ จากนั้นก็เข้าสู่ขั้นตอนของการทดสอบทฤษฎีที่ผู้วิจัยสนใจศึกษา โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยใหม่ที่ได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้นในอดีต เช่น กำหนดวิธีการวัดค่าข้อมูลในสภาพแวดล้อมใหม่ในปัจจุบัน แล้วรวบรวมข้อมูล ตลอดจนเลือกเทคนิคทางสถิติที่เหมาะสมในการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้พิจารณาจากประเภทของข้อมูลและวัตถุประสงค์ในการทำวิจัย แล้วตีความผลลัพธ์ที่ได้ว่ามีความสอดคล้องกับหลักการและคำอธิบายของทฤษฎีที่เป็นที่มาของงานวิจัยนี้หรือไม่ ซึ่งท้ายที่สุดแล้วมักนำไปสู่การพัฒนาและทดสอบทฤษฎีได้ (Smith, 2003) กล่าวคือ ในการทำวิจัยเชิงนิรนัยนั้นอาจเริ่มต้นจากการสังเกตเกี่ยวกับทฤษฎีต่าง ๆ บางครั้งมักจะให้คำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งเดียวกันไว้แตกต่างกัน ซึ่งอาจเป็นเพราะทฤษฎีเหล่านั้นมีข้อสมมติที่แตกต่างกัน เช่น ในการศึกษาเรื่องการมีส่วนร่วมในการจัดทางงบประมาณนั้น หากพิจารณาจากมุมมองด้านเศรษฐศาสตร์จะพบว่าข้อสมมติสำคัญของหลักการพื้นฐานด้านเศรษฐศาสตร์ คือ ตัวแทน (Agent) จะยินยอมเปิดเผยข้อมูลที่ตามปกติแล้วจะไม่เปิดเผยต่อสาธารณะหรือเปิดเผยกับผู้อื่น ๆ ให้ตัวการ (Principal) ได้ทราบ ก็ต่อเมื่อตัวแทนเชื่อว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะทำให้ตัวแทนได้รับผลประโยชน์ (Wealth) เพิ่มขึ้น ในขณะที่เมื่อพิจารณาจากมุมมองด้านจิตวิทยา กลับมีความแตกต่างกันออกไป กล่าวคือ ข้อสมมติที่สำคัญของมุมมองทางจิตวิทยานั้น ได้แก่ ผู้ที่อยู่ใต้บังคับบัญชาจะเปิดเผยข้อมูลที่ตนทราบแต่ผู้บังคับบัญชาไม่ทราบ (Private

Information) ให้ผู้บังคับบัญชาได้ทราบก็ต่อเมื่อตนมีความไว้วางใจ มีความเชื่อถือ (Trust) ในผู้บังคับบัญชาของตนเอง (Covaleski, Evans III, Luft, & Shields, 2003)

ในลำดับต่อมา นักวิจัยที่สร้างทฤษฎีโดยใช้แนวทางการทำวิจัยเชิงนิรนัยจะกำหนดคำถามเพื่อการวิจัย ซึ่งมักจะมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ปัญหาหรือหาสาเหตุเกี่ยวกับการที่งานวิจัยในอดีตมักจะให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกัน ตลอดจนอาจเป็นไปได้เพื่อตัดสินใจเลือกหรือให้การสนับสนุนทฤษฎีที่มุ่งให้คำอธิบายในเรื่องเดียวกันเนื่องจากบางทฤษฎีอาจมีความชัดเจน และมีการพิจารณาถึงความเป็นไปได้ของสถานการณ์ต่างอย่างรอบด้าน ตลอดจนมีความครบถ้วนสมบูรณ์ในการนำไปอธิบายหรือคาดการณ์เกี่ยวกับปรากฏการณ์ต่าง ๆ ได้ดีกว่า จากนั้นจึงพัฒนาและทดสอบสมมติฐานด้วยระเบียบวิธีวิจัยที่เหมาะสมกับคำถามเพื่อการวิจัยดังกล่าวแล้วสรุปผลการวิจัย ตลอดจนอภิปรายถึงผลลัพธ์ รวมทั้งกล่าวถึงการนำสิ่งที่ค้นพบจากการทำวิจัยครั้งนี้ไปใช้อธิบายหรือคาดการณ์เกี่ยวกับปรากฏการณ์ต่าง ๆ เป็นการทั่วไป (Generalization) นอกจากนี้ ยังจำเป็นต้องมีการพิจารณาถึงข้อจำกัดของงานวิจัยที่ทำอยู่ในปัจจุบัน ตลอดจนแนวทางในการทำวิจัยเพื่อตอบคำถาม หรือเพื่อการวิจัยอื่นที่มีความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กันด้วยวิธีการใด ๆ การปรับปรุงให้ดีขึ้นได้ในอนาคต

งานวิจัยด้านบัญชีบริหารยังถูกวิเคราะห์วิจารณ์จากกลุ่มผู้วิจัยที่มุ่งเน้นการทำวิจัยที่พิจารณาจากมุมมองด้านเศรษฐศาสตร์เป็นหลักว่าทฤษฎีที่เป็นพื้นฐานในการพัฒนาสมมติฐานเพื่อการวิจัยด้านบัญชีบริหารนั้นมักเป็นทฤษฎีทางด้านจิตวิทยาหรือสังคมวิทยา เช่น ทฤษฎีการบริหารตามสถานการณ์ (Contingency Theory) ทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory) ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory) มากกว่าทฤษฎีทางด้านเศรษฐศาสตร์ เช่น ทฤษฎีเกม (Game Theory) รวมทั้งแรงจูงใจของผู้ทำวิจัยด้านบัญชีบริหารที่อาจอยู่ในรูปของการส่งเสริมให้มีการทำวิจัยอันเป็นผลของการให้คำปรึกษาทางธุรกิจ หรือเน้นการปฏิบัติมากกว่ามุ่งเน้นการพัฒนาและทดสอบทฤษฎี

ตลอดจนการขาดแคลนทฤษฎีที่สามารถทดสอบได้ด้วยข้อมูลเชิงประจักษ์ (Empirical Testable Theories) รวมทั้งงานวิจัยด้านบัญชีบริหารส่วนใหญ่มักเป็นงานวิจัยที่มุ่งเน้นไปที่การตัดสินใจ มากกว่าการควบคุม ในขณะที่หน้าที่งานด้านบัญชีอาจมีแนวโน้มที่จะเป็นลักษณะของการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำเสนอรายงานทางการเงินเพื่อใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานของบริษัทตามนโยบายที่ผู้บริหารกำหนดไว้หรือไม่ ตลอดจนให้ข้อมูลที่รอบด้านเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหาร มากกว่าที่ผู้บริหารด้านบัญชีจะเป็นผู้ตัดสินใจเสียเอง (Zimmerman, 2001) อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเกี่ยวกับวิธีการพิจารณาว่าในการทำงานวิจัยด้านบัญชีบริหารนั้น ควรเน้นการอธิบายหน้าที่งานเกี่ยวกับการควบคุมหรือเน้นการศึกษาหน้าที่งานเกี่ยวกับการตัดสินใจมากกว่ากันนั้น Luft และ Shields (2002) มีความเห็นว่าการศึกษายุ่งเกี่ยวกับหน้าที่งานที่เหมาะสมระหว่าง (1) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่มุ่งเน้นการควบคุมและ (2) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่มุ่งเน้นด้านการตัดสินใจ รวมทั้งการศึกษาว่ากิจกรรมต่าง ๆ มีวิธีการอย่างไรในการจัดการความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ในงานทั้งสองประการดังกล่าว น่าจะมีความสำคัญกว่าการตัดสินใจเลือกว่าบทบาทหน้าที่ในการปฏิบัติงานด้านใดมีความสำคัญมากกว่ากัน

สำหรับปัญหาการขาดข้อมูลที่ใช้ในการทำวิจัย (Lack of Data) ของงานวิจัยด้านบัญชีบริหารเป็นเรื่องที่มีความสำคัญค่อนข้างมากต่อพัฒนาการของงานวิจัยด้านนี้ในการก้าวไปสู่ขั้นตอนของการพัฒนาและทดสอบทฤษฎี เมื่อเปรียบเทียบกับงานวิจัยด้านอื่นที่อยู่ในสถานะที่อุดมไปด้วยข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะ (Publicly Available) เช่น งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุน ค่าตอบแทนของผู้บริหาร หรือการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งทำให้นักวิจัยในด้านบัญชีการเงินมีโอกาสมากกว่าในการนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการทำวิจัย ซึ่งโอกาสดังกล่าวเป็นผลมาจากการที่กิจการต่าง ๆ ต้องนำเสนองบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General-purposed Financial Statements) เนื่องจากต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล

ตามมาตรฐานการบัญชี ตลอดจนข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณชนดังกล่าวยังมีความน่าเชื่อถือค่อนข้างสูง และสามารถนำไปเปรียบเทียบกันได้ เพราะกิจการผู้เปิดเผยข้อมูลต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าและรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีและมีการปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในขณะที่ในปัจจุบันไม่มีข้อกำหนดที่เข้มงวดในการกำหนดให้กิจการต่าง ๆ ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดที่มีใช้จำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) ในลักษณะเช่นเดียวกับค่าวัดที่เป็นจำนวนเงิน (Financial Measures) นอกจากนั้นในปัจจุบันงบการเงินยังคงเป็นแหล่งที่มาสำคัญของข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะที่ผู้วิจัยสามารถเข้าถึงได้ครั้งละหลายกิจการย้อนหลังเป็นเวลาได้หลายสิบปีจากแหล่งทุติยภูมิ (Secondary Storage) แหล่งต่าง ๆ ที่มีการรวบรวมตัวเลขทางบัญชีจากงบการเงิน เพื่อนำมาจัดเก็บในลักษณะของฐานข้อมูลที่เป็นระบบในรูปแบบที่สามารถนำมาประมวลผลได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น Datastream หรือ Compustat เป็นต้น นอกจากนี้ สภาพแวดล้อมในปัจจุบันยังส่งเสริมให้ผู้วิจัยมีโอกาสในการตรวจสอบความถูกต้องเบื้องต้นของค่าวัดที่เป็นจำนวนเงิน (Financial Measures) ดังกล่าวได้ด้วยการเปรียบเทียบข้อมูลเดียวกันที่ได้จากแหล่งอื่น เช่น รายงานประจำปี หรือบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับกิจการ เป็นต้น

ด้วยความสำคัญของปัญหาการขาดข้อมูลในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร เมื่อเปรียบเทียบกับ การทำวิจัยด้านบัญชีการเงินดังกล่าวข้างต้น บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์หลักในการกล่าวถึงวิธีการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพื่อเป็นแหล่งข้อมูลสำหรับการพัฒนาเกี่ยวกับการวัดค่าตัวแปรด้านบัญชีบริหาร ตลอดจนการสร้างฐานข้อมูลเกี่ยวกับตัวชี้วัดที่ไม่เป็นจำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) เพื่อเป็นแหล่งข้อมูลสำหรับการทำวิจัยด้านบัญชีบริหารในอนาคต

## พัฒนาการของงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร

Ittner & Larcker, 2001 ได้ศึกษางานวิจัยด้านบัญชีบริหาร โดยใช้กรอบการพิจารณาของการบริหารตามมูลค่า (VBM: Value-based Management Framework) และพบว่าในช่วงก่อนปี ค.ศ.1950 งานวิจัยด้านบัญชีบริหารจะมุ่งเน้นการได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องเชื่อถือได้ การควบคุมด้านการเงิน ซึ่งเกิดจากกรอบระบบการจัดทำงบประมาณและระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในกิจการ ซึ่งสังเกตได้ว่าในยุคแรกนี้จะเป็นยุคของการพยายามในการหาวิธีการที่ถูกต้องเหมาะสมไปรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ตลอดจนมุ่งเน้นงานศึกษาเกี่ยวกับการควบคุมในกิจการ ต่อมาในยุคที่สองคือประมาณกลางปี ค.ศ. 1960 เริ่มมีการทำวิจัยด้านบัญชีบริหารที่มุ่งเน้นการจัดเตรียมข้อมูล เพื่อใช้ในการดำเนินงานบริหารที่สำคัญ โดยจำแนกประเภทออกเป็นการวางแผน และการควบคุม ต่อมาในยุคที่สาม คือประมาณกลางปี ค.ศ. 1980 เริ่มมีการให้ความสำคัญกับ การลดความสูญเสียในกระบวนการทางธุรกิจ เนื่องจากมีการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่ในยุคนั้นมาใช้ในทางปฏิบัติ ได้แก่ โครงการบริหารจัดการคุณภาพ ต้นทุนการบริหารจัดการคุณภาพ การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม การวิเคราะห์คุณค่าของกระบวนการปฏิบัติงาน ตลอดจนการบริหารจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ จนกระทั่งในช่วงกลางปี ค.ศ. 1990 ได้มีการให้ความสำคัญกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับวิวัฒนาการด้านการนำองค์ความรู้ด้านบัญชีบริหารไปใช้เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการ โดยแบ่งเป็นสองแนวทางหลัก คือ งานวิจัยที่เน้นการศึกษาตัวชี้วัดนำ (Leading Indicator) เช่น กำไรสุทธิ และงานวิจัยที่มุ่งเน้นการศึกษาตัวชี้วัดตาม (Lagging Indicator) เช่น ความพึงพอใจของลูกค้า จำนวนสิทธิบัตร ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมักใช้เป็นตัวชี้วัดความสำเร็จในระบบการวัดผลคุณภาพของกิจการ เมื่อพิจารณาจากมุมมองต่าง ๆ

เมื่อพิจารณาจากพัฒนาการของงานวิจัยด้านบัญชีบริหารดังกล่าวข้างต้นแล้ว จะพบว่าส่วนใหญ่แล้วตัวแปร

ที่ใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหารมักเป็นข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดที่มีค่าใช้จ่ายเงิน (Nonfinancial Measures) และเป็นข้อมูลที่ไม่ปรากฏในงบการเงินหรือเอกสารที่เผยแพร่ต่อสาธารณะ จึงเป็นสาเหตุที่อาจทำให้เกิดการขาดแคลนข้อมูลดังกล่าวเพื่อใช้ในการวิจัย จึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดที่มีค่าใช้จ่ายเงิน (Nonfinancial Measures) ที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ซึ่งวิธีการที่มีผู้นำไปใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหารมีความแตกต่างกันหลายรูปแบบดังต่อไปนี้

## ตัวแปรและการวัดค่าที่นิยมใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร จำแนกตามประเภทของระเบียบวิธีวิจัย

### (1) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้แบบสอบถาม (Survey Research)

วิธีการใช้แบบสอบถามเป็นวิธีที่ได้รับความนิยมค่อนข้างมาก เนื่องจากปัญหาการขาดแคลนแหล่งข้อมูลทุติยภูมิเพื่อเป็นแหล่งข้อมูลที่ใช้ในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร โดยเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดที่ไม่เป็นจำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) ที่จำเป็นต้องใช้วัดองค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจ เช่น จำนวนชั่วโมงฝึกอบรมพนักงานต่อพนักงานหนึ่งคน จำนวนคำแนะนำที่ได้รับจากพนักงานต่อพนักงานหนึ่งคน ทั้งนี้ Clinton และ Hunton (2001) ได้ใช้แบบสอบถามในการรวบรวมข้อมูลเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับของความสอดคล้องกันในการมีส่วนร่วม (DPC: Degree of Participation Congruence) กับตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานขององค์กร โดยใช้ตัวชี้วัด 4 ประการในการวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measure) ได้แก่ อัตราการเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิ อัตราการเปลี่ยนแปลงราคาหุ้นของกิจการ อัตราการเปลี่ยนแปลงในผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น และการใช้ดุลยพินิจของผู้เข้าร่วมงานวิจัยในการวัดผลการปฏิบัติงานโดยรวมของกิจการ โดยให้คะแนนตั้งแต่ 1-7 โดย 1 หมายถึง ต่ำมาก และ 7 หมายถึง สูงมาก เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ในงานวิจัยฉบับเดียวกันนี้มีการวัดระดับการที่อยู่ในความสนใจของผู้วิจัยจากความถี่ของกิจกรรมตามวิธีการที่ Brun และ Waterhouse (1975) ใช้วัดระดับของการมีส่วนร่วมที่เกิดขึ้น (DPA: Degree of Participation Allowed) ด้วยการถามคำถามว่า “กิจกรรมแบบนี้เกิดขึ้นบ่อยเพียงใด” ตลอดจนวัดระดับของระดับของการมีส่วนร่วมที่มีความต้องการให้เกิดขึ้น (PNP: Perceived Need for Participation) ด้วยคำถามที่ถามว่า “กิจกรรมเช่นนี้ควรเกิดขึ้นบ่อยเพียงใด” แล้วให้ผู้เข้าร่วมงานวิจัยให้คะแนนตั้งแต่ 1-7 โดยให้ 1 หมายความว่า ไม่เกิดขึ้นเลย และ 7 หมายความว่า เกิดขึ้นบ่อยมาก ทั้งนี้มีการแบ่งประเภทของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณออกเป็น 3 มิติ ได้แก่ (1) การมีส่วนร่วมในการวางแผน (2) การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ (3) การมีปฏิสัมพันธ์กับผู้บังคับบัญชาในเรื่องที่เกี่ยวข้องงบประมาณ

จากนั้นจึงคำนวณระดับของความสอดคล้องกันในการมีส่วนร่วม (DPC: Degree of Participation Congruence) จากผลต่างระหว่างระดับของการมีส่วนร่วมที่เกิดขึ้น (DPA: Degree of Participation Allowed) และระดับของระดับของการมีส่วนร่วมที่ต้องการให้เกิด (PNP: Perceived Need for Participation) ซึ่งหากผลต่างเข้าใกล้ศูนย์แสดงว่ามีระดับของความสอดคล้องกันสูงมาก

เมื่อพิจารณางานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อวัดค่าขององค์ประกอบต่าง ๆ นั้น อาจพบว่าคำถามที่ใช้ในการถามนั้นมีทั้งคำถามที่นำมาจากงานวิจัยในอดีต ซึ่งถือว่าเป็นคำถามที่น่าเชื่อถือ และมีโอกาสที่จะช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง น่าเชื่อถือ เนื่องจากคำถามดังกล่าวได้รับการทดสอบและมีการนำไปใช้ในจริงแล้ว ดังเช่นกรณีที่กล่าวถึงข้างต้น ส่วนคำถามอีกประเภทหนึ่งเป็นคำถามที่ผู้วิจัยกำหนดขึ้นเอง เนื่องจากองค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจนั้นเป็นสิ่งใหม่ที่ยังไม่เคยมีผู้ศึกษา หรือเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวมาก่อน หรือองค์ประกอบดังกล่าวเป็นผลจาก

ปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นใหม่ ยังไม่เคยมีงานวิจัยเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวมาก่อน ซึ่งในการถามคำถามนั้นอาจวัดค่าโดยใช้ Likert Scale แบ่งเป็นระดับ 1-7, 1-5 หรือ 1-3 ซึ่งวิธีนี้ข้อมูลที่ได้จะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้เข้าร่วมการวิจัยและผู้วิจัยค่อนข้างมาก และอาจถูกวิพากษ์วิจารณ์ได้ว่ามาตรฐานในการวัดค่าของผู้วิจัยแต่ละคนมีความแตกต่างกัน ขาดความเป็นกลาง ตลอดจนข้อมูลที่รวบรวมได้นั้นอยู่ในรูปของสเกลอันดับ (Ordinal Scale) ซึ่งมีข้อจำกัดในการนำไปวิเคราะห์ทางสถิติมากกว่าสเกลอัตราส่วน (Ratio Scale)

ตัวอย่างในกรณีนี้ คือ Shields & Young (1993) ซึ่งศึกษาผลกระทบของความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลที่มีต่อการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และศึกษาผลกระทบของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณที่มีต่อการให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณ ตลอดจนศึกษาผลกระทบของความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลที่มีต่อการให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณ รวมทั้งศึกษาผลกระทบของการให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณที่มีต่อผลการปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กร เพื่อต้องการแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการศึกษาเกี่ยวกับสาเหตุของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ในขณะที่งานวิจัยในยุคนี้มักมุ่งเน้นการศึกษาเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณมากกว่า ทั้งนี้จะเห็นได้ว่ามีองค์ประกอบสำคัญที่ต้องมีการศึกษาอยู่ในงานวิจัยฉบับนี้ 4 ประการคือ (1) ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล (2) การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ (3) การให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณ (4) ผลการปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กร ซึ่งในขั้นตอนของการถามคำถามโดยใช้แบบสอบถามทั่วไปในการวัดค่าดังนี้ (1) ความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล วัดได้จากการถามว่า “ท่านมีความเห็นว่าผู้บริหารในส่วนกลางมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแรงงาน วัดผลด้วย ต้น ตลาด ตลอดจนเทคโนโลยีมากเพียงใดเมื่อเปรียบเทียบกับผู้จัดการสาขา” (2) การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ วัดได้จากการถามว่า “การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณโดยผู้จัดการสาขามีความสำคัญมากน้อยเพียงใด” และ “ผู้บริหารส่วนกลางมี

การปรึกษาร่วมกับผู้จัดการสาขาในเรื่องเกี่ยวกับการจัดงบประมาณบ่อยเพียงใด” (3) การให้ผลตอบแทนที่อิงกับงบประมาณ วัดได้จากการถามว่า “มีการระบุไว้ชัดเจนเพียงใดว่าการให้ผลตอบแทนของผู้จัดการสาขานั้นขึ้นอยู่กับวัดผลการปฏิบัติงานที่เปรียบเทียบกับงบประมาณที่ตั้งไว้” หรือ “มีการเพิ่มผลตอบแทนให้แก่ผู้จัดการสาขามากขึ้นเมื่อผลการปฏิบัติงานดีกว่่างบประมาณที่ตั้งไว้หรือไม่” โดยในการตอบคำถามดังกล่าวข้างต้นทั้งหมดนั้นผู้เข้าร่วมงานวิจัยจะต้องคำถามโดยใช้สเกลอันดับ ซึ่งคำตอบที่ผู้วิจัยรวมได้อาจแตกต่างกันไปตั้งแต่ระดับ 1 ถึง ระดับ 7 (4) ผลการปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กร วัดได้จากการให้ผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงินของกิจการขนาดใหญ่หรือพนักงาน 500 คนขึ้นไปพิจารณาจากอัตราผลตอบแทนของการเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิ (% $\Delta$ NI) ราคาหุ้นของกิจการ (% $\Delta$ Share prices) อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (% $\Delta$ ROI) และผลการปฏิบัติงานโดยรวมของกิจการแล้ว ผู้เข้าร่วมการวิจัยจะต้องตอบว่าตนมีความเห็นต่อผลการปฏิบัติงานของกิจการเป็นอย่างไร โดย 1 หมายถึง แย่ที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ จนถึง 7 ซึ่งหมายถึง ดีที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้จะสังเกตได้ว่าการใช้คำถามดังกล่าวในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับค่าวัดขององค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงคุณสมบัติของผู้เข้าร่วมงานวิจัยว่ามีความเหมาะสมในการตอบแบบสอบถามหรือไม่ ตลอดจนมีลักษณะของหน้าทำงานเป็นอย่างไร และมีความสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตอบคำถามในแบบสอบถามเพียงใด เช่น กรณีของงานวิจัยที่กล่าวถึงนี้ ผู้เข้าร่วมงานวิจัยจำเป็นต้องปฏิบัติงานอยู่ในองค์กรที่มีสาขา เนื่องจากผู้วิจัยต้องการวัดระดับของความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลจากข้อมูลของผู้จัดการสาขาทราบ แต่ผู้บริหารส่วนกลางไม่ทราบ นอกจากนั้น กิจการที่ศึกษาต้องเป็นกิจการที่มีขนาดใหญ่พอสมควรที่มีความพร้อมและความจำเป็นในการลงทุนด้านการจัดให้มีระบบงบประมาณในกิจการ โดยมีข้อสมมติที่สำคัญว่าความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลเป็นสาเหตุหนึ่งของความต้องการให้มีการมีส่วนร่วมในการจัดทำ

งบประมาณ และที่สำคัญ คือ ผู้เข้าร่วมงานวิจัยควรมี ความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะเข้าใจแบบสอบถาม ตลอดจนมีความสามารถและตั้งใจตอบแบบสอบถามให้ตรงกับข้อเท็จจริงของกิจการ

นอกเหนือจากลักษณะการถามคำถามและให้ผู้เข้าร่วมงานวิจัยตอบโดยใช้ Likert Scale เช่น ระดับ 1 หมายถึง เกิดขึ้นน้อยมาก และ 5 หมายถึง เกิดขึ้นบ่อยมาก ซึ่งข้อมูล ที่รวบรวมได้จะอยู่ในรูปของสเกลอันดับ (Ordinal Scale) นั้น ผู้วิจัยอาจเลือกออกแบบสอบถามให้ผู้เข้าร่วมงานวิจัย ตอบโดยใช้ข้อมูลที่เป็นตัวเลข ซึ่งข้อมูลที่รวบรวมได้จะเป็น สเกลอัตราส่วน (Ratio Scale) เช่น อัตราการเพิ่มขึ้นของ ลูกค้าที่เปิดบัญชีใหม่ในแต่ละเดือน อัตราการเพิ่มขึ้นของ สินค้าหรือบริการประเภทใหม่ จำนวนวันโดยเฉลี่ยในการ จัดส่งของให้แก่ลูกค้า จำนวนกรมธรรม์ประกันภัยที่ลูกค้า ยกเลิกภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่มีการจ่ายค่าเบี้ยประกัน ภัยงวดแรก เป็นต้น ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าการวัดค่าองค์ประกอบ ต่าง ๆ ที่สามารถคิดคำนวณเป็นตัวเลขได้แต่โดยปกติแล้ว เป็นข้อมูลที่กิจการไม่เปิดเผยต่อบุคคลภายนอก เพราะ มาตรฐานการบัญชีไม่มีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว นั้น ทำให้ผู้วิจัยมีโอกาสในการวัดค่าขององค์ประกอบที่ ตนสนใจได้แม่นยำขึ้น และสามารถนำไปเปรียบเทียบ กับ ข้อมูลเดียวกันที่ได้รับจากองค์กรอื่นได้ดีกว่าการขอข้อมูลจาก แบบสอบถามที่เก็บข้อมูลในลักษณะของ Likert Scale ตัวอย่างของการวัดค่าในกรณีนี้ได้แก่กรณีของระบบการ วัดผลคุณภาพของบริษัทประกัน ซึ่งให้ความสำคัญแก่ ตัวชี้วัดทั้ง 4 มุมมองควบคู่กันไปด้วย

ก) มุมมองด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ ซึ่งการวัดผล การปฏิบัติงานในมุมมองนี้จะมุ่งตอบคำถามว่า “กิจการ จะสามารถรักษาความสามารถในการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุง ไว้อย่างยั่งยืนได้อย่างไร”

ข) มุมมองด้านกระบวนการภายในทางธุรกิจ ซึ่งการ วัดผลการปฏิบัติงานในมุมมองนี้จะมุ่งตอบคำถามว่า “ในการ ทำธุรกิจนั้นเราควรมุ่งสร้างความสำเร็จภายใต้ที่สุดในการ ปฏิบัติเช่นไร”

ค) มุมมองด้านความพึงพอใจของลูกค้า ซึ่งการวัดผล การปฏิบัติงานในมุมมองนี้จะมุ่งตอบคำถามว่า “เราควรมี ลักษณะอย่างไรในสายตาของลูกค้า”

ง) มุมมองด้านการเงิน ซึ่งการวัดผลการปฏิบัติงาน ในมุมมองนี้จะมุ่งตอบคำถามว่า “เราควรมีลักษณะอย่างไร ในสายตาของผู้ถือหุ้น”

การเปรียบเทียบเกี่ยวกับมุมมองทั้ง 4 ด้านข้างต้น สามารถนำมาใช้ในแบบสอบถามเพื่อรวบรวมข้อมูลว่า ผู้บริหารกิจการในอุตสาหกรรมประเภทต่าง ๆ ให้น้ำหนัก หรือให้ความสำคัญต่อการวัดผลการปฏิบัติงานในมุมมองใด มากกว่ากัน หรือให้ความสำคัญเท่า ๆ กัน ตลอดจนสามารถ เก็บรวบรวมข้อมูลได้ว่ากิจการที่อยู่ในภาวะต่าง ๆ มีการให้ น้ำหนักต่อความสำคัญของการวัดผลการปฏิบัติงานมุมมอง เหล่านี้แตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร

Zimmerman (2009) ได้กล่าวถึงตัวชี้วัดที่ใช้ในการ วัดผลการปฏิบัติงานซึ่งเป็นตัวอย่างของการใช้คำวัดที่เป็น จำนวนเงิน (Financial Measurers) ร่วมกับคำวัดที่มีไม่ จำนวนเงิน (Nonfinancial Measurers) โดยนำเสนอใน รูปแบบของระบบการวัดผลคุณภาพของบริษัทประกัน ดังนี้



ตารางที่ 1 แสดงถึงระบบการวัดผลคุณภาพของบริษัทประกัน

วัตถุประสงค์	ตัวชี้วัดที่ใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงาน	เป้าหมาย
<b>มุมมองด้านการเงิน</b> (1) การใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ (2) การเพิ่มขึ้นของกรมธรรม์	(1) อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (2) อัตราการเติบโตของเบี้ยประกัน	(1) 17% ต่อปี (2) 4% ต่อปี
<b>มุมมองด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้</b> (1) การฝึกอบรมพนักงาน (2) อัตราการคงไว้ซึ่งพนักงาน	(1) อัตราส่วนชั่วโมงการทำงานของพนักงานที่ใช้ในการฝึกอบรม (2) อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน	(1) 5% ต่อปี (2) 6% ต่อปี
<b>มุมมองด้านกระบวนการภายในทางธุรกิจ</b> (1) อัตราการลดข้อผิดพลาด (2) กระบวนการอัตโนมัติในการตอบคำถามให้แก่ลูกค้า	(1) อัตราส่วนของเวลาที่พนักงานใช้ในการแก้ไขข้อผิดพลาด (2) การเพิ่มขึ้นของอัตราร้อยละของลูกค้าที่เข้ามาเยี่ยมชมเว็บไซต์ของกิจการ	(1) 2% ต่อปี (2) 18% ต่อปี
<b>มุมมองด้านความพึงพอใจของลูกค้า</b> (1) ส่วนแบ่งทางการตลาดเพิ่มขึ้น (2) ความพึงพอใจของลูกค้า (3) การตอบสนองที่รวดเร็วต่อการเรียกร้องให้ชดเชยค่าเสียหาย	(1) จำนวนที่เพิ่มขึ้นของผู้ซื้อกรมธรรม์ที่อายุต่ำกว่า 35 ปี (2) อัตราร้อยละของลูกค้าที่ตอบว่า “มีความพึงพอใจมาก” ในการอธิบายแบบสำรวจความพึงพอใจของลูกค้า (3) จำนวนวันที่ใช้ในการดำเนินการเกี่ยวกับการเรียกร้องให้มีการชดเชยค่าเสียหาย	(1) 3% ต่อปี (2) 80% (3) 95% ของการเรียกร้องให้มีการชดเชยค่าเสียหายได้รับการดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 3 วัน

ที่มา: Zimmerman, J. L. (2009). Accounting for Decision Making and Control. New York: McGraw-Hill.

ตัวชี้วัดที่ใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานในคอลัมน์ที่สองของตารางที่ 1 ล้วนเป็นตัวแปรเชิงปริมาณ ซึ่งมีข้อดีคือสามารถเลือกใช้วิธีการทางสถิติได้หลากหลายมากกว่ากรณีของตัวแปรเชิงคุณภาพ เช่น ข้อมูลในรูปของ Likert Scale ดังปรากฏใน Simelds & Young (1993) ซึ่งเป็นวรรณกรรมในด้านการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณที่ได้กล่าวถึง

ไว้ข้างต้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ในงานวิจัยฉบับหนึ่ง ผู้วิจัยสามารถใช้ตัวแปรหลายชนิดเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูล เช่น การใช้ข้อมูลเชิงกลุ่มเข้ามาช่วยในการจัดประเภทของผู้เข้าร่วมงานวิจัยก่อน เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบและอธิบายเหตุผลเกี่ยวกับการที่ผลลัพธ์ที่ได้จากผู้เข้าร่วมงานวิจัยแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างกัน เช่น ผู้วิจัยอาจใช้

ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) มาช่วยในการจำแนกประเภทอุตสาหกรรมของผู้เข้าร่วมงานวิจัยแต่ละคนในขั้นตอนแรก เพื่อนำไปสู่การศึกษาว่ากิจกรรมที่อยู่ในอุตสาหกรรมแตกต่างกันมีการให้ความสำคัญกับการให้น้ำหนักต่อค่าวัดที่เป็นจำนวนเงิน (Financial measures) และค่าวัดที่ไม่เป็นจำนวนเงิน (Nonfinancial Measures) แตกต่างกันหรือไม่เป็นต้น ทั้งนี้ Kidder & Judd (1986) ได้แบ่งประเภทของค่าวัดออกเป็น 4 สเกล ได้แก่

สเกลนามกำหนดหรือสเกลแบ่งกลุ่ม (Nominal Scale) เป็นข้อมูลเชิงกลุ่มที่ไม่สามารถจัดอันดับได้ เช่น หญิง/ชาย ธุรกิจผลิต/ธุรกิจขายสินค้า/ธุรกิจบริการ

สเกลอันดับ (Ordinal Scale) เป็นข้อมูลเชิงกลุ่มที่สามารถจัดอันดับได้ เช่น ข้อมูลในรูปของ Likert Scale ซึ่งแบ่งเป็นอันดับ 1-5 หรืออันดับ 1-7

สเกลอันตรภาคหรือสเกลแบบช่วง (Interval Scale) เป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่แต่ละช่วงของข้อมูลจะมีค่าเฉพาะที่มีความหมายเหมือนกัน แต่ว่าแต่ละช่วงของข้อมูลไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในรูปของอัตราส่วน เช่น อุณหภูมิ 30 องศาเซลเซียส ซึ่งไม่ได้ร้อนเป็นสองเท่าของอุณหภูมิ 15 องศาเซลเซียส

สเกลอัตราส่วน (Ratio Scale) เป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่มีความต่อเนื่อง ซึ่งช่วงที่เท่ากันจะมีความหมายเหมือนกัน และแม้มีหลายช่วง ช่วงดังกล่าวก็มีความหมายที่ไม่แตกต่างกัน เช่น อายุ ความสูง น้ำหนัก จำนวนเงิน

ทั้งนี้ข้อมูลเชิงปริมาณที่แต่ละช่วงของข้อมูลไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในรูปของอัตราส่วน ได้แก่ สเกลอันตรภาคหรือสเกลแบบช่วง (Interval Scale) และข้อมูลเชิงปริมาณที่แต่ละช่วงของข้อมูลมีความสัมพันธ์กันในรูปของอัตราส่วน ได้แก่ สเกลอัตราส่วน (Ratio Scale) อาจเรียกรวมกันได้ว่าข้อมูลประเภท Metric

## (2) งานวิจัยบัญชีบริหารที่ใช้วิธีวิจัยเชิงทดลอง (Experimental Research)

Carver, Lindquist, และ Wu, (2001) ใช้วิธีวิจัยเชิงทดลองในการศึกษาผลกระทบของวัฒนธรรมของแต่ละ

เชื้อชาติที่มีต่อระดับความพึงพอใจของผู้ปฏิบัติงาน โดยมีการนำมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดเป้าหมายการปฏิบัติงานเป็นรายบุคคลไว้สูง และยากมากในจรรยาบรรณเป้าหมายดังกล่าวมาใช้เพื่อป้องกันไม่ให้มีส่วนของงบประมาณ (Budget Slack) อันจะช่วยลดผลกระทบจากปัจจัยรบกวน ทำให้สามารถวัดระดับความพึงพอใจของผู้มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณไปได้อย่างปราศจากผลกระทบของส่วนเผื่องบประมาณ และวิจัยได้กำหนดระดับของความยากในการบรรลุเป้าหมายดังกล่าวไว้ 3 ระดับในแต่ละช่วงเวลาของการทดลอง ทั้งนี้ในการทดลองดังกล่าว ผู้วิจัยได้ออกแบบการทดลองโดยกำหนดปัจจัยการทดลองไว้ 3 ประการได้แก่ (1) เชื้อชาติ โดยแบ่งออกเป็น เชื้อชาติจีน และเชื้อชาติอเมริกัน (2) ระดับของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ โดยแบ่งออกเป็น กรณีที่มีการปรึกษาหารือกับหัวหน้างานเกี่ยวกับงบประมาณของตนเองได้ (Consultative) และกรณีที่หัวหน้างานมีอำนาจเด็ดขาดในการกำหนดเป้าหมายการปฏิบัติงาน (Autocratic) (3) ระยะเวลา โดยแบ่งออกเป็น 3 ช่วง ซึ่งในแต่ละช่วงเวลาจะมีความแตกต่างกัน เนื่องจากจะมีการเพิ่มเป้าหมายการปฏิบัติงานให้สูงขึ้นในแต่ละช่วงเวลา และในกรณีที่กำหนดให้สามารถปรึกษาหารือได้ ผู้เข้าร่วมงานวิจัยสามารถมีส่วนร่วมในการกำหนดเป้าหมายของตนเองที่คาดว่าจะทำได้ ทั้ง 3 ช่วงเวลา แต่กรณีที่ต้องทำตามเป้าหมายที่หัวหน้างานกำหนดนั้น ผู้เข้าร่วมงานวิจัยไม่มีสิทธิ์ร่วมตัดสินใจว่าเป้าหมายสำหรับช่วงระยะเวลาที่สองและสามของตนจะถูกเพิ่มขึ้นเป็นเท่าใด ทั้งนี้หากผู้ปฏิบัติงานมีผลการปฏิบัติงานจริงแตกต่างจากงบประมาณที่ตั้งไว้ ไม่ว่าจะสูงหรือต่ำกว่างบประมาณ ผู้ปฏิบัติงานจะถูกลดค่าตอบแทนด้วยจำนวนเงินที่เป็นผลลัพธ์จากการคูณของจำนวนขึ้นที่แตกต่างจากงบประมาณกับอัตราค่าปรับเมื่อผลการปฏิบัติงานจริงแตกต่างจากงบประมาณที่ตั้งไว้ ไม่ว่าจะสูงหรือต่ำกว่างบประมาณดังปรากฏในสมการนี้

$$Y = \$X(A) - \$X|A - S|$$

โดยกำหนดให้

Y = ค่าตอบแทนสำหรับแต่ละช่วงเวลา

X = อัตราผลตอบแทนต่อชิ้นงานที่ได้มาตรฐานและอัตราค่าปรับเมื่อผลการปฏิบัติงานจริงแตกต่างจากงบประมาณที่ตั้งไว้ไม่ว่าจะสูงหรือต่ำกว่างบประมาณ

S = จำนวนชิ้นที่เป็นเป้าหมายในการจัดทำงบประมาณซึ่งถือเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

A = จำนวนชิ้นงานที่ผู้ปฏิบัติงานผลิตได้จริงและมีคุณภาพงานตามมาตรฐานที่กำหนด

**ตารางที่ 2** ตัวอย่างสมการคำนวณค่าตอบแทนในงานวิจัยเชิงทดลองเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ  
**ที่มา:** Chow, C. W., Lindquist, T. M., & Wu, A. (2001). National Culture and the Implementation of High-Stretch Performance Standards: An Exploratory Study. Behavioral Research in Accounting 13, 85-109.

วิธีการจ่ายค่าตอบแทนโดยลดค่าตอบแทนของผู้เข้าร่วมงานวิจัยลงตามจำนวนชิ้นงานที่ผลิตได้แตกต่างจากจำนวนชิ้นงานตามงบประมาณที่ตั้งไว้ ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ผลิตได้สูงหรือต่ำกว่าเป้าหมายที่กำหนดนั้น เป็นวิธีการที่ส่งเสริมให้ผู้เข้าร่วมงานวิจัยให้ข้อมูลที่ใกล้เคียงกับความจริง (Truth Inducing) เกี่ยวกับเป้าหมายที่คาดว่าจะทำได้ เพื่อนำไปใช้ในการกำหนดงบประมาณ ตลอดจนมาตรการดังกล่าวจะส่งเสริมให้ผู้เข้าร่วมงานวิจัยใช้ความพยายามอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติงานได้ใกล้เคียงกับเป้าหมายที่ตั้งไว้

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากมุมมองของทฤษฎีการบริหารตามสถานการณ์ (Contingency Theory) Itner และ Larcker (2001) พบว่าปัจจัยที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Factor) ก็สามารถนำมาเป็นใช้เป็นปัจจัยทดลองในแผนแบบของการทดลองที่ผู้วิจัยออกแบบได้ ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นสภาพแวดล้อมของกิจการที่ได้รับการยอมรับในการนำมาศึกษาในงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร ได้แก่ (ก) ปัจจัยภายนอก โดยแบ่งเป็นกรณีสภาพแวดล้อมที่เรียบง่ายเปรียบเทียบกับกรณีที่สภาพแวดล้อมมีความซับซ้อน หรือกรณีที่สภาพแวดล้อมที่เปรียบเทียบกับกรณีที่สภาพแวดล้อมมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา (ข) เทคโนโลยี โดยแบ่งเป็นกรณีของระบบงานสั่งทำ เปรียบเทียบกับระบบต้นทุนผลิต

หรือกรณีของระบบการผลิตที่ผลลัพธ์ที่ได้จากแผนกหนึ่งเป็นวัตถุดิบของอีกแผนกหนึ่ง (Interdependent) เปรียบเทียบกับระบบการผลิตแบบอัตโนมัติ (ค) หน่วยธุรกิจและลักษณะทางอุตสาหกรรม เช่น ขนาดของกิจการ ความหลากหลายของสินค้าหรือบริการ โครงสร้างของกิจการ และการกำกับดูแล (ง) กลยุทธ์การแข่งขันและพันธกิจของกิจการว่าเป็นลักษณะต้นทุนต่ำหรือเน้นนวัตกรรมและการสร้างสรรค์ (จ) องค์ความรู้และปัจจัยที่สังเกตได้ เช่น องค์ความรู้เกี่ยวกับกระบวนการเปลี่ยนแปลง ผลลัพธ์และพฤติกรรมที่สังเกตได้ เป็นต้น

**(3) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้วิธีแบบจำลองเชิงวิเคราะห์ (Analytical Modeling Research)**

การทำงานวิจัยด้านบัญชีบริหารโดยใช้แบบจำลองเชิงวิเคราะห์จำเป็นต้องอาศัยกฎเกณฑ์ทางคณิตศาสตร์ในการวิจัยเป็นเครื่องมือในการพิสูจน์ข้อเสนอ (Proposition) เพื่อให้ได้คำตอบสำหรับคำถามเพื่อการวิจัย ตัวอย่างในกรณีนี้ ได้แก่ Autrey, Dikolli, & Newman (2010) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ของการวัดผลการปฏิบัติงานโดยพิจารณาในลักษณะขององค์รวม (Aggregate) สิ่งจูงใจเกี่ยวกับความก้าวหน้าในอาชีพการงาน และค่าตอบแทนที่เห็นได้ชัดเจน

เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง สวัสดิการ ต่าง ๆ โดยใช้แบบวิเคราะห์ที่เกิดจากการสมมติว่ากำไรของกิจการเป็นผลลัพธ์จากผลิตภัณฑ์ 2 ประเภท แล้วสร้างเป็นสมการที่ 1

$$\pi = x + y$$

จากนั้นสมมติว่าผลิตภัณฑ์แต่ละประเภสดังกล่าวเป็นผลลัพธ์จากความพยายามของตัวแทน (Agent) ความสามารถ ตลอดจนปัจจัยอื่น แล้วสร้างเป็นสมการที่ 2 และ 3

$$x = e + a + u$$

$$y = d + a + v$$

จากนั้นได้นำตัวแปรที่เป็นความพยายามของตัวแทนเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ 1 มารวมกับความพยายามของตัวแทนเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ 2 ได้ผลลัพธ์เป็นความพยายามทั้งหมดของตัวแทน แล้วสร้างเป็นสมการที่ 4

$$c(e, d) = \frac{e^2}{2} + \frac{d^2}{2}$$

จากนั้น ก็ใช้เทคนิคการพิสูจน์สูตรทางคณิตศาสตร์เพื่อพิสูจน์ข้อเสนอก่อนที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่สามารถตอบคำถามเพื่อการวิจัยที่ตั้งไว้ ผลลัพธ์ที่ได้ในกรณีวิจัยฉบับนี้ คือ ในกรณีของที่กิจการให้ค่าตอบแทนเรื่องเป็นสิ่งที่สนใจในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับปานกลาง จะพบว่าวิธีการวัดผลการปฏิบัติงานโดยพิจารณาจากองค์รวมเป็นหลัก ร่วมกับการพิจารณาข้อมูลบางส่วนจากแนวทางการประเมินผล โดยแยกออกเป็นกรณีพิจารณาในลักษณะต่าง ๆ จะเป็นวิธีการที่ส่งผลดีต่อระบบการให้สวัสดิการที่สะท้อนผลตอบแทนโดยรวมขององค์กร ตลอดจนก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทั้งนายจ้างและลูกจ้าง เพราะมีต้นทุนในการทำสัญญาจ้างงานที่ต่ำกว่ากรณีที่นายจ้างจะมุ่งเน้นการพิจารณาผลการปฏิบัติงานโดยการพิจารณาองค์รวมเพียงอย่างเดียว

#### (4) งานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่ใช้วิธีการศึกษาข้อมูลในสภาพแวดล้อมที่เป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริง (Fieldwork)

การทำวิจัยด้านบัญชีบริหารโดยใช้นี้มีลักษณะเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งมุ่งเน้นการศึกษาโดยตรงจากภาวะแวดล้อมของเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งมักดูประสงค์หลักในการตอบคำถามเพื่อทราบถึงถึงความสำคัญกับความยั่งยืน การเติบโต กระบวนการเปลี่ยนแปลง โดยผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งข้อมูลหลายแหล่งมาวิเคราะห์ เช่น ข้อมูลจากหลักฐานเอกสาร ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ ข้อมูลจากการสังเกตการณ์ หรือข้อมูลจากการร่วมปฏิบัติงาน ทั้งนี้ ผู้วิจัยอาจใช้ข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นที่สนใจ จุดหนึ่งขอเวลา หรืออาจศึกษาข้อมูลขององค์กรดังกล่าวเป็นเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชีโดยใช้วิธีการต่าง ๆ ร่วมกันนี้ การทำวิจัยในลักษณะนี้จะเน้นการทำความเข้าใจกับกิจกรรมที่มีปฏิสัมพันธ์ขององค์ประกอบต่าง ๆ ในสังคมองค์กรที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา ซึ่งผู้วิจัยอาจใช้วิธีการของกรณีศึกษาซึ่งเป็นการศึกษาที่มีขอบเขตที่ชัดเจน เช่น การศึกษาเสนองานวิจัยในลักษณะของการพรรณนาหรือให้คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด หรือความสำเร็จขององค์กรที่ผู้วิจัยสนใจ ตลอดจนผู้วิจัยอาจสนใจศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่มาใช้และผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นกับองค์กร

นอกจากนั้น ผู้วิจัยอาจใช้วิธีวิจัยแบบ Grounded Theory ซึ่งจะเริ่มต้นจากการเข้าไปสังเกตการณ์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงในองค์กรแล้วจึงนำข้อมูลที่ได้รับมาประมวลและพัฒนาขึ้นเป็นทฤษฎีบัญชี โดยไม่นำทฤษฎีที่มีอยู่ในปัจจุบันมาเป็นกรอบการคิดก่อนที่จะเข้าไปรวบรวมข้อมูลจากเหตุการณ์จริงที่เกิดขึ้นในองค์กร เพื่อต้องการเน้นการสร้างทฤษฎีจากข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง ทั้งนี้ การใช้วิธีการศึกษาข้อมูลในสภาพแวดล้อมที่เป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงนั้นเหมาะสมกับกรณีที่ผู้วิจัยสามารถเข้าถึงข้อมูลเชิงลึกขององค์กรและได้รับอนุญาตให้สังเกตการณ์ มีส่วนร่วมในสถานการณ์ต่าง ๆ รวมทั้งมีประสบการณ์จริงเกี่ยวกับสิ่งที่

เกิดขึ้นในองค์กร ซึ่งในประเด็นนี้ (Glaser และ Strauss, 1967) มีความเชื่อว่าการใช้วิธีวิจัยแบบ Grounded Theory นั้นเป็นแนวทางส่วนบุคคลและเป็นผลจากการตีความ ซึ่งขึ้นอยู่กับบุคลิกลักษณะของผู้ทำวิจัยเป็นหลัก ในขณะที่ (Strauss และ Corbin, 1990) มีความเชื่อว่าการใช้วิธีวิจัยแบบ Grounded Theory ต้องมีการจัดทำและนำเสนอ งานวิจัยที่มีความเป็นโครงสร้างมากกว่าตลอดจนมีการนำเสนอในลักษณะของการระบุแผนงานตลอดจนให้คำแนะนำ และมีแบบแผนที่ชัดเจน ทั้งนี้ (Chua, 1996) มีความเห็นว่าการใช้วิธีศึกษาข้อมูลในสภาพแวดล้อมที่เป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริง(Fieldwork) มิได้เป็นเพียงการเล่าเรื่องขององค์กรที่ผู้วิจัยสนใจเท่านั้น แต่เป็นการใช้ความพยายามอย่างมากในการพัฒนาทฤษฎีโดยมีพื้นฐานจากรวบรวมกรณีในอดีต และทฤษฎีที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงอย่างเคร่งครัด

อย่างไรก็ดี มีข้อควรระวังหลายประการในการใช้วิธีการลักษณะนี้ในการทำวิจัยด้านบัญชีบริหาร กล่าวคือ การที่ผู้วิจัยอาจมีความเคยชินกับเหตุการณ์เฉพาะบางอย่าง ตลอดจนผู้วิจัยอาจมีข้อจำกัดในการจัดประเภทข้อมูลที่ได้รับ และการใช้ข้อมูลดังกล่าวเป็นที่มาของข้อสรุป เพื่ออธิบายปรากฏการณ์ต่าง ๆ ในลักษณะทั่วไป นอกจากนั้น ตัวอย่างที่ได้ อาจไม่สามารถถือเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด รวมทั้งการที่ผู้วิจัยมีส่วนร่วมในสถานการณ์ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงอาจส่งผลกระทบต่อให้มีการบิดเบือนลักษณะหรือผลลัพธ์ที่แท้จริงของปรากฏการณ์เหล่านั้น และในบางครั้งผู้วิจัยอาจมีความเห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเรื่องปกติขององค์กรที่เข้าไปศึกษา ตลอดจนการทำวิจัยในลักษณะนี้จำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้วิจัยค่อนข้างมาก ในการตีความข้อมูลที่ได้รับ ดังนั้น อาจนำไปสู่ข้อจำกัดด้านความถูกต้องเชื่อถือได้

**อุปสรรคข้อเสียด้านข้อมูล**

เนื่องจากการทำงานวิจัยด้านบัญชีบริหารมักไม่มีข้อมูลจากแหล่งข้อมูลที่เป็นผลจากการรวบรวมข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะแล้วเก็บรวบรวมไว้เป็นฐานข้อมูลใน

ลักษณะของข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางบัญชี ซึ่งได้จากรายการทางการเงินของกิจการ เช่น สินทรัพย์รวม หนี้สินรวม ยอดขาย กำไรสุทธิ หรือการนำตัวเลขทางบัญชีดังกล่าวไปคำนวณเพื่อให้ได้อัตราส่วนหรือจำนวนเชิงพื้นที่ทางการศึกษา เช่น อัตรากำไรสุทธิ อัตราหมุนของสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม หรือแม้กระทั่งผลต่งระหว่างลูกหนี้ต้นงวดและลูกหนี้ปลายงวด ซึ่งเป็นการขาดฐานข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะดังกล่าว เป็นสภาพแวดล้อมในการทำงานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่แตกต่างจากสภาพแวดล้อมในการทำงานวิจัยด้านบัญชีการเงินค่อนข้างมากประการหนึ่ง เช่น การวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีบริหารที่มีความสำคัญมาก ทำให้การพัฒนาเทคนิคการวัดค่าต่าง ๆ เช่น การกำหนดคำถามที่เหมาะสมเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบที่ศึกษา หรือการออกแบบวิธีการเก็บข้อมูลเพื่อให้ได้ตัวแปรเชิงปริมาณ รวมทั้งการเลือกใช้วิธีการวัดค่าที่สามารถวัดค่าองค์ประกอบที่ตัวแปรที่ศึกษาได้โดยตรง ตลอดจนการเลือกใช้วิธีการทางสถิติที่เหมาะสมกับข้อมูลที่ต้องการวิเคราะห์ เช่น กรณีของข้อมูลที่เกิดจากการรวบรวมโดยใช้แบบสอบถามในลักษณะของการใช้คำถามหลาย ๆ คำถามเพื่อวัดค่าขององค์ประกอบที่สนใจในรูปของ Likert Scale ที่จัดให้มีตัวเลือกตั้งแต่ระดับ 1-7 แล้วอาจให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบระดับใดระดับหนึ่ง โดยให้ระดับ 1 หมายถึง มีอิทธิพลน้อยมากในการประเมินผลการปฏิบัติงาน และ 7 หมายถึง มีอิทธิพลสูงมากในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งข้อมูลในลักษณะเช่นนี้เรียกว่า Multi-item นั้น วิธีการทางสถิติที่เหมาะสมคือ เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และการใช้ตัวแบบสมการโครงสร้าง (SEM: Structural Equation Model) เข้ามาช่วยจัดกลุ่มของตัวแปรต่าง ๆ จำนวนมากเข้าเป็นองค์ประกอบที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา และช่วยในการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ขององค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจได้ในคราวเดียว แม้จะในงานวิจัยนั้นจะมีตัวแปรที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก และมีสมการที่ใช้ในการวิเคราะห์ความถดถอยเกี่ยวข้องหลายสมการ

การเลือกใช้เทคนิคทางสถิติที่เหมาะสมกับประเภทของข้อมูล จึงมีความสำคัญมากโดยเฉพาะในกรณีดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากการใช้ตัวแบบสมการโครงสร้าง (SEM: Structural Equation Model) จะช่วยลดความผิดพลาดที่อาจเกิดจากการวิเคราะห์ความถดถอยหลาย ๆ ครั้งได้ ตลอดจนช่วยเพิ่มความแม่นยำในการวิเคราะห์ได้อีกด้วย

ปัญหาเกี่ยวกับการขาดฐานข้อมูลที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์ในลักษณะเดียวกับฐานข้อมูลที่เป็นที่นิยมใช้ในงานวิจัยด้านบัญชีการเงินจึงเป็นสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้ระเบียบวิธีวิจัยที่ใช้แบบสอบถามในการรวบรวมข้อมูลค่อนข้างมีความสำคัญมาก และเป็นกระแสหลักของงานวิจัยด้านบัญชีบริหาร อย่างไรก็ตาม สิ่งที่มีความสำคัญไม่น้อยไปกว่าประเด็นที่ว่ากระแสหลักของการทำวิจัยคือแนวทางใด นั่นก็คือ การเลือกวิธีการวัดค่าที่เหมาะสมกับองค์ประกอบ ตลอดจนระเบียบวิธีวิจัยที่เหมาะสมกับคำถามเพื่อการวิจัย รวมทั้งการทบทวนวรรณกรรมที่ครอบคลุมถึงงานวิจัยที่มีการอ้างอิงและเป็นที่รู้จักมาก ซึ่งนำไปสู่พัฒนาการที่สำคัญในวรรณกรรมที่ผู้วิจัยศึกษา และการกล่าวถึงการค้นพบที่สำคัญ หรือการที่ผลลัพธ์ที่ได้จากการทำวิจัยก่อนหน้านี้มีความขัดแย้งหรือสนับสนุนกันด้วยเหตุผลใด ไม่ว่าจะเป็นการใช้ทฤษฎีที่แตกต่างกันในการวิเคราะห์ ซึ่งส่งผลให้มีข้อสมมติพื้นฐานและมุมมองในเชิงเหตุผล ตลอดจนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรที่แตกต่างกัน รวมทั้งการให้นิยามที่กระชับและชัดเจนขององค์ประกอบที่ต้องการศึกษา ผนวกกับการศึกษาถึงวิธีการวัดค่าองค์ประกอบดังกล่าวในอดีตว่ามีความแตกต่างกันอย่างไรบ้าง ด้วยเหตุผลใดแล้วแต่เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ผู้วิจัยสามารถแสดงถึงความเชื่อมโยงระหว่างงานทบทวนวรรณกรรมและสมมติฐานเพื่อการวิจัย ซึ่งจะเห็นได้ว่า แสดงถึงความหนักแน่นในการพัฒนาสมมติฐาน รวมทั้งช่วยสนับสนุนให้ผู้วิจัยสามารถหาวิธีการวัดค่าที่เหมาะสม มีความเฉพาะเจาะจง ตลอดจนมีพื้นฐานที่เหมาะสมและเพียงพอสำหรับการวิเคราะห์ และสรุปผลลัพธ์ที่ได้จากการทดสอบสมมติฐานเพื่อการวิจัยได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้ผู้วิจัย

สามารถพิจารณาถึงสาเหตุต่าง ๆ ที่มีโอกาสเป็นอุปสรรคในการนำมาใช้อธิบายปรากฏการณ์ หรือรูปแบบความสัมพันธ์ขององค์ประกอบที่ผู้วิจัยสนใจได้อย่างรอบด้าน

## บรรณานุกรม

- Autrey, R. L., Dikolli, S. S., & Newman, D. P. (2010). Performance Measure Usage, Career Incentives, and Explicit Incentives. *Journal of Management Accounting Research*, 115-131.
- Brownell, P. (1982). Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature*, 124-150.
- Brun, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 177-203.
- Chen, C. W., Lindquist, T. M., & Wu, A. (2001). National Culture and the Implementation of High-Stretch Performance Standards: An Exploratory Study. *Behavioral Research in Accounting* 13, 85-109.
- Chua, W. F. (1996). Issues in Substantive Areas of Research: Field Research in Accounting. In A. J. Richardson, *Research Methods in Accounting: Issues and Debates* (pp.209-228). Vancouver: The Canadian General Accountants Research Foundation.
- Clinton, B. D., & Hunton, J. E. (2001). Linking Participative Budgeting Congruence to Organization Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 127-141.
- Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, L. L., & Shields, M. D. (2003). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 3-49.

- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago: Aldine Publishing.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32, 349–410.
- Kidder, L. H., & Judd, C. L. (1986). *Research Methods in Social Relations*. London: Holt, Rinehart and Winston.
- Lillis, A. M., & van Veen-Dirks, P. M. (2008). Performance Measurement System Design in Joint Strategy Settings. *Journal of Management Accounting Research*, 25–27.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: Describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *The European Accounting Review* 11(4), 795–803.
- Pedhazur, E. J., & Schmelkin, L. P. (1991). *Measurement Design, and Analysis: An Integrated Approach*. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1991). Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting Research*, 265–280.
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. London: SAGE publications.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. London: Sage.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics* 32, 411–427.
- Zimmerman, J. L. (2009). *Accounting for Decision Making and Control*. New York: McGraw-Hill.