

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากการประสบปัญหาความล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจของกลุ่มประเทศใหญ่ ส่งผลให้สถานะเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบัน ได้รับผลกระทบในภาพรวม ประเทศไทยถึงแม้ว่าจะเป็นประเทศเล็ก ๆ เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่น ๆ แต่ผลกระทบจากสถานะเศรษฐกิจก็ได้ยิ่งหย่อนไปกว่ากัน ดังนั้นการที่จะประคับประคองให้ธุรกิจของเราก้าวผ่านพ้นวิกฤติครั้งนี้ได้ ดังนั้นผู้ประกอบการต้องพิจารณาองค์การของตนเองว่าธุรกิจที่ดำเนินการอยู่นี้ ประสบความสำเร็จอย่างแท้จริงแล้วหรือไม่ การควบคุมและการคิดคำนวณต้นทุนการผลิตนั้นเหมาะสมกับการกำหนดราคาสินค้าหรือไม่ ประกอบกับการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ ที่รัดกุมขึ้นและลดความเสี่ยงในการแข่งขันที่รุนแรงไม่ว่าจะเป็นในส่วนของต้นทุนและลักษณะของผลิตภัณฑ์ ดังนั้นการควบคุมต้นทุนจึงถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของความอยู่รอดของการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน หมายความว่าผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับข้อมูลต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมต่าง ๆ ให้มากขึ้น ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจและการลดต้นทุนต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

ปัจจุบันผู้บริหารส่วนใหญ่ยังคงใช้กำไรเป็นเครื่องมือวัดผลสำเร็จของการประกอบการ และไม่ยอมรับที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหารงานขององค์กรจนกว่าแรงกดดันทางด้านการแข่งขันจะผลักดันให้กิจการจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นในช่วงที่ผลประกอบการตกต่ำ ผู้บริหารก็มักจะนำกลยุทธ์ในระยะสั้นมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและเพื่อความอยู่รอดของกิจการ เช่น การระงับการว่าจ้างพนักงานใหม่ การยกเลิกการทำงานล่วงเวลา เป็นต้น กลยุทธ์เหล่านั้นอาจช่วยให้กิจการมีสภาพคล่องทางการเงินที่ดีขึ้นในระยะสั้น แต่อาจส่งผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงานในระยะยาวขององค์กร

นักวิชาการทางการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Brimson ได้เสนอแนวทางว่าผู้บริหารควรจะเลิกใช้กลยุทธ์ระยะสั้น และหันมาให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities) ให้เหลือน้อยที่สุดหรือหมดไป ตลอดจนเน้นความสำคัญของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) และต้นทุนของกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process Cost) รวมทั้งให้ความสำคัญกับการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานระยะยาว (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548, น. 20-21)

เนื่องจากการคำนวณต้นทุนตามระบบบัญชีแบบดั้งเดิม (Traditional Cost Accounting) มีข้อบกพร่องซึ่งส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้บิดเบือนไปจากความเป็นจริงซึ่งปัญหาสำคัญอยู่ที่การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตและการคำนวณต้นทุนดังกล่าวเข้าไปในตัวสินค้าและบริการ โดยจะเน้นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามผลิตภัณฑ์และสิ่งที่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น จำนวนหน่วยที่ผลิต ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเดินของเครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งในความเป็นจริงค่าใช้จ่ายการผลิตบางตัวไม่ได้มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต นอกจากนี้การคำนวณต้นทุนแบบเดิมไม่ได้สะท้อนให้เห็นความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์ ความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับกิจกรรมต่าง ๆ ที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน ตลอดจนโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มผลผลิตและประสิทธิภาพในการดำเนินกิจการ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายเป็นสำคัญ จึงได้เกิดแนวคิดใหม่ในการบริหารต้นทุนซึ่งเชื่อมโยงข้อมูลต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เข้าด้วยกัน

แนวคิดต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) เกิดขึ้นในช่วงทศวรรษ 1980 โดย Professor Robert S. Kaplan และ Professor Robin Cooper ได้ร่วมกันพัฒนาแนวคิด มีเป้าหมายทางกลยุทธ์ที่สำคัญ 3 ประการ ประการแรกเพื่อรายงานต้นทุนที่ถูกต้องที่ผู้บริหารสามารถใช้ในการระบุแหล่งที่มาของกำไร ประการที่สองเพื่อให้ทราบถึงต้นทุนของกิจกรรมและสามารถหาวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมต่าง ๆ และประการที่สามเพื่อกำหนดทรัพยากรที่ต้องใช้ในอนาคตและวิธีการจัดหาทรัพยากรดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ (ธัญวาลย์ และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2551, น. 28) ระบบต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรม โดยแบ่งการบริหารออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะมีการปันส่วนเข้าสู่สิ่งที่ต้องการกำหนดต้นทุน ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการลูกค้า หรือ โครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนเกิดขึ้นเพื่อให้บริการดำเนินงานต่าง ๆ ดำเนินไปตามปกติ ซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารงาน โดยการระบุต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมเข้ากับตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือลูกค้าที่ใช้กิจกรรมนั้นโดยตรง

การคิดต้นทุนตามกิจกรรมและการบริหารต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Management: ABM) โดยใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมจะให้ภาพรวมของกิจการในรูปแบบของต้นทุนกิจกรรมและผลการปฏิบัติงานเป็นแต่ละกิจกรรม ดังนั้นการบริหารต้นทุนและการคำนวณต้นทุนของสินค้าและบริการโดยอาศัยข้อมูลต้นทุนกิจกรรม รวมถึงระบบสารสนเทศทางการบริหารสมัยใหม่ที่จะให้ข้อมูลข่าวสารอันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารงาน โดยการระบุต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรม

เข้ากับตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือลูกค้าที่ใช้กิจกรรมนั้นโดยตรง จะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพ และลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ ลง จึงนับว่าเป็นหัวใจสำคัญของความอยู่รอดขององค์กร ในปัจจุบัน

จากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับงานวิจัย พบว่า ส่วนใหญ่จะทำการศึกษาเกี่ยวกับการประยุกต์ระบบต้นทุนตามกิจกรรมในกิจการต่าง ๆ และมีงานวิจัยที่ทำการสำรวจความแพร่หลายของการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในประเทศไทยที่ผ่านมา พบว่า ยังคงมีการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรอยู่ในระดับที่ต่ำ ซึ่งก็ยังมีคำถามสำหรับผู้บริหารและองค์กรว่าจะเปลี่ยนไปใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ดีหรือไม่ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) มาใช้ในองค์กรธุรกิจในปัจจุบัน โดยนำทฤษฎีการแพร่กระจายของนวัตกรรม (Diffusion of Innovation) ของ Everett M. Rogers มาใช้ เพื่อเป็นแนวทางการศึกษาความแพร่หลายของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และนำเทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกพหุกลุ่ม (Multinomial Logistic Regression Analysis) มาหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระ และนำมาเข้าสมการความถดถอยที่ได้ไปประมาณหรือพยากรณ์ค่าตัวแปรตามในที่นี้ก็คือการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ขององค์กรธุรกิจ ซึ่งกลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น เนื่องจากระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความซับซ้อนและมีต้นทุนค่อนข้างสูง องค์กรที่จะนำแนวคิดดังกล่าวมาใช้ควรมีความพร้อมด้านทรัพยากรพอสมควร และมีกระบวนการดำเนินงานที่ซับซ้อน (Horngren et al., 2006, อ้างถึงใน ธันวาท ลักขณาชัย และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2551, น. 33) ซึ่งบริษัทจดทะเบียนเป็นบริษัทที่มีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อนมากกว่าบริษัทจำกัดทั่ว ๆ ไป จึงมีความเป็นไปได้ที่จะนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้มากกว่าธุรกิจอื่น ซึ่งผลการศึกษาที่ได้จะทำให้ทราบถึงปัจจัยทางด้านลักษณะของนวัตกรรม ลักษณะของผู้รับนวัตกรรม ลักษณะขององค์กร การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) และความพึงพอใจของระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร และเป็นแนวทางสำหรับองค์กรหรือผู้บริหารที่สนใจสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในอนาคต

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

งานวิจัยเรื่อง “การศึกษาเชิงประจักษ์ของการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้จากบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ผู้วิจัยได้ตั้งวัตถุประสงค์ของการศึกษาไว้ดังนี้

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) มาใช้ในองค์กร
2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรมระหว่างกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

1.3 ขอบเขตของงานวิจัย

งานวิจัยเรื่อง “การศึกษาเชิงประจักษ์ของการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้จากบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” มีขอบเขตของการศึกษา คือ

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรธุรกิจ 5 ปีจจัย ได้แก่ ลักษณะของนวัตกรรม ลักษณะของผู้รับนวัตกรรม ลักษณะขององค์กร การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) และความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน
2. ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ทั้งนี้ยกเว้น บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน (Non Performing Group: NPG) โดยทำการสำรวจและเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) จากผู้บริหารที่ดูแลทางด้านบัญชีและ/หรือการเงิน ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบการบริหารต้นทุนขององค์กร

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) มาใช้ในองค์กร
2. เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานที่เป็นแนวทางให้กับองค์กรหรือผู้บริหารในการปรับปรุงพัฒนา ระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) ให้มีประสิทธิภาพต่อไป

3. เพื่อเป็นประโยชน์แก่องค์กรหรือผู้ที่สนใจใช้เป็นแนวทางการศึกษาและพิจารณาการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) ไปใช้ในองค์กรต่อไป

1.5 นิยามศัพท์

นวัตกรรม (Innovation) หมายถึง การนำแนวความคิดใหม่ วิธีปฏิบัติใหม่ เทคโนโลยีใหม่ มาใช้ ซึ่งเป็นสิ่งใหม่ที่มีการคิดค้นขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสังคมใดสังคมหนึ่งในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เพื่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้น มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

ระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) หมายถึง เป็นระบบของการจัดสรรต้นทุนโดยขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของตนคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ใช้

กิจกรรม (Activity) หมายถึง เหตุการณ์ การกระทำรายการค้าหรือผลงานที่เป็นสาเหตุก่อให้เกิดต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์หรือบริการ

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดซึ่งได้แก่ วัตถุดิบ แรงงาน บริการและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่กิจกรรมต่างของกิจการใช้ไป โดยคำนวณแยกเป็นแต่ละกิจกรรม

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หมายถึง ปัจจัยหรือกิจกรรม ซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้ทรัพยากรในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม

ต้นทุนเกิดจริง (Actual Cost) หมายถึง การใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดมาคำนวณสินค้า / บริการ

ต้นทุนปกติ (Normal Cost) หมายถึง การคำนวณต้นทุนสินค้า/บริการ จากต้นทุนวัตถุดิบ และค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง รวมกับค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร ซึ่งได้คำนวณอัตราจัดสรรไว้ล่วงหน้า ณ ระดับการผลิตปกติ

ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) หมายถึง การคำนวณต้นทุนจากต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่กำหนดล่วงหน้า

การใช้ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) เป็นแนวคิดการบริหารต้นทุนเพื่อให้ได้กำไรตามต้องการและต้นทุนที่ประมาณการขึ้นมาเพื่อให้ได้กำไรและราคาขายตามต้องการ

ระบบต้นทุนคุณภาพ (Cost of Quality) เป็นแนวคิดระบบการวัดวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่าย และสิ่งต่าง ๆ ที่ต้องจ่ายไปเพื่อการประกันคุณภาพของสินค้าและบริการ ให้ดีตรงตามความต้องการของลูกค้าและอีกส่วนหนึ่งเป็นการวัดมูลค่าของสิ่งที่จ่ายไปเมื่อเกิดปัญหาด้านคุณภาพของสินค้า โดยแบ่งเป็นต้นทุนคุณภาพทางตรง และต้นทุนคุณภาพทางอ้อม

การบริหารมูลค่าเพิ่ม (Value-based Management) เป็นแนวคิดการบริหารตามฐานมูลค่าหรือการบริหารที่เน้นมูลค่าเป็นแนวทางสร้างมูลค่าให้กับผู้ถือหุ้นอย่างเป็นระบบและมุ่งสร้างความมั่งคั่งสูงสุดให้กับผู้ถือหุ้น โดยมีการนำต้นทุนของทุนมาในการคำนวณ รวมทั้งการวัดผลตอบแทนที่ไม่ได้เป็นตัวเงิน

การวิเคราะห์ข้อจำกัด (Theory of Constraints Analysis) เป็นแนวคิดการปรับปรุงกระบวนการทำงานแบบใช้กระบวนการความคิด (Thinking Process) ผ่านวิธีการแก้ไขปัญหาล้วนนำมาตัดสินใจเพื่อใช้ในการทำงาน โดยนำเอาข้อจำกัดต่าง ๆ ของความโดดเด่น จุดอ่อน จุดแข็ง มาประสานกันให้ได้แล้วแปรเปลี่ยนเป็นการสร้างสรรค์เป็นจุดแข็งขององค์กรเพื่อผลกำไร ความมั่นคงและความยั่งยืนขององค์กร