

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเรื่อง “การศึกษาเชิงประจักษ์ของการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม มาใช้จากบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) มาใช้ในองค์กร และเปรียบเทียบความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรมระหว่างกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) ซึ่งนำแนวคิดระบบต้นทุนตามกิจกรรมจากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรม มาเป็นแนวทางการศึกษาลักษณะของระบบการจัดทำระบบต้นทุนตามกิจกรรม และทฤษฎีการแพร่กระจายของนวัตกรรม (Diffusion of Innovation) ของ Everett M. Rogers มาใช้เป็นแนวทางการศึกษาความแพร่หลายของระบบต้นทุนตามกิจกรรม

กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยในครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 515 บริษัท ทั้งนี้ยกเว้น บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน (NPG) ทำการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามที่ผู้วิจัยได้พัฒนาขึ้นมาจากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎีงานวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องผ่านการตรวจสอบความเที่ยงตรง (Validity) จากผู้เชี่ยวชาญและทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ด้วยการคำนวณหาสัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach (Alpha-Coefficient) ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟารวมเท่ากับ 0.912 และ 0.90 จากนั้นทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ จากผู้บริหารที่ดูแลทางด้านบัญชีและ/หรือการเงิน ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบการบริหารต้นทุนของบริษัทจดทะเบียน โดยจัดส่งทางไปรษณีย์และ E-mail ซึ่งได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 97 บริษัท จากนั้นนำข้อมูลที่ได้ตรวจสอบความสมบูรณ์ในการตอบแบบสอบถาม มาทำการวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสถิติสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ โดยใช้สถิติในการวิเคราะห์ ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน สถิติทดสอบไคสแควร์ (Chi-Square) การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-Way Analysis of Variance: ANOVA) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ด้วยสหสัมพันธ์เพียร์สัน และการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกพหุกลุ่ม (Multinomial Logistic Regression Analysis) ซึ่งสรุปสาระสำคัญและผลของการศึกษาวิจัยได้ดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวนตาม เพศ อายุ ระดับการศึกษา อายุงานในองค์กร ตำแหน่งงานและการรู้จักระบบต้นทุนตามกิจกรรม จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 97 คน พบว่าส่วนมากเป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 62.90 มีอายุระหว่าง 41-50 ปี คิดเป็นร้อยละ 39.20 ระดับการศึกษาปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 59.80 มีอายุงานในองค์กรอยู่ระหว่าง 10-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 48.40 และมีตำแหน่งเป็นผู้บริหารระดับกลาง คิดเป็นร้อยละ 38.10 และกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่รู้จักระบบต้นทุนตามกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 98.97

5.1.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะองค์กร

จากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะองค์กร โดยจำแนกตามกลุ่มธุรกิจ พบว่าองค์กรส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 20.62 มีจำนวนพนักงานในองค์กรอยู่ระหว่าง 51-500 คน คิดเป็นร้อยละ 41.20 และพบว่าองค์กรส่วนใหญ่มีลักษณะโครงสร้างองค์กรแบ่งตามสายบังคับบัญชา คิดเป็นร้อยละ 83.50 และมีระดับการเปลี่ยนแปลงต้นทุนโศกฮทัยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 46.39 ซึ่งในขณะเดียวองค์กรส่วนใหญ่มีความคาดหวังต่อการเปลี่ยนแปลงต้นทุนโศกฮทัยในอนาคตให้อยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 46.39 และเป็นองค์กรที่มีคู่แข่งอยู่ระหว่าง 4-10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 40.21

5.1.3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นที่มีต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นที่มีต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรม กลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมโดยรวมเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีความคิดเห็นด้วยมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ อันดับแรก ระบบต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย มีความถูกต้องมากกว่า อันดับสอง สามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ อันดับสาม เป็นระบบบัญชีที่มีความถูกต้องในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) ไปยังผลิตภัณฑ์ อันดับสี่ เป็นระบบที่

สามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้ และ อันดับที่ยำระบบต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบที่สามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจริงได้ทั้งหมด

กลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมโดยรวมเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีความคิดเห็นมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ อันดับแรก ระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความยากในการเก็บข้อมูล อันดับสอง ต้นทุนในการติดตั้งเกินกว่าประมาณการไว้ อันดับสาม ด้านความพอเพียงของทรัพยากร อันดับสี่ ความเหมาะสมในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน (cost driver) และอันดับห้า คือ ความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน

5.1.4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของระบบการคำนวณต้นทุนขององค์กร

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับระบบการคำนวณต้นทุนขององค์กร กลุ่มตัวอย่างทั้ง 97 บริษัท ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในอนาคต (Deniers) คิดเป็นร้อยละ 50.51 รองลงมาเป็นองค์กรที่เห็นว่าควรนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในอนาคต (Supporters) คิดเป็นร้อยละ 36.08 และองค์กรที่นำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ (Adopters) มีเพียงร้อยละ 13.40

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของระบบต้นทุนตามกิจกรรมของกลุ่มตัวอย่าง 13 บริษัท พบว่าองค์กรที่นำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ส่วนใหญ่มีการนำมาใช้บางหน่วยงานเพียงเท่านั้น คิดเป็นร้อยละ 61.50 โดยนำไปประยุกต์ใช้กับหน่วยงานการจัดเก็บสินค้า (Warehousing) จำนวน 2 องค์กร หน่วยงานการผลิต (Production) จำนวน 3 องค์กร หน่วยงานการจัดส่ง/ขนส่ง (Transportation) จำนวน 2 องค์กร หน่วยงานการขาย (Selling) จำนวน 1 องค์กร และหน่วยงานบัญชีงบประมาณ (เฉพาะส่วนของผลิตภัณฑ์) จำนวน 1 องค์กร โดยมีการกำหนดกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุนโดยพิจารณาจากหน้าที่งานเป็นหลัก สำหรับลักษณะของ Software ที่ใช้ส่วนใหญ่จะเป็นแบบซื้อมาและเป็นการเชื่อมโยงระบบต้นทุนตามกิจกรรมกับระบบต้นทุนแบบเดิมมากกว่าแทนที่ระบบเดิม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของระบบการคำนวณต้นทุนขององค์กรที่ไม่ได้ใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมจากกลุ่มตัวอย่าง 84 บริษัท พบว่าส่วนใหญ่ใช้ระบบการคำนวณต้นทุนแบบต้นทุนเกิดจริง (Actual Cost) คิดเป็นร้อยละ 58.30 รองลงมาเป็นแบบต้นทุนปกติ (Normal Cost) คิดเป็นร้อยละ 16.70 แบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ร้อยละ 15.50 และระบบบัญชีแบบอื่น ๆ ร้อยละ 4.80 ตามลำดับ

สำหรับแนวคิดการบริหารต้นทุนที่สนใจหากมีการเปลี่ยนแปลงระบบคำนวณต้นทุนของกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในอนาคต (Deniers) ส่วนใหญ่สนใจที่จะนำแนวคิดการใช้ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) คิดเป็นร้อยละ 51.10 รองลงมาได้แก่ แนวคิดแบบระบบต้นทุนคุณภาพ (Cost of Quality) คิดเป็นร้อยละ 31.10 แนวคิดแบบการบริหารมูลค่าเพิ่ม (Value-based Management) คิดเป็นร้อยละ 13.30 และแนวคิดแบบการวิเคราะห์ข้อจำกัด (Theory of Constraints Analysis) คิดเป็นร้อยละ 2.20 ตามลำดับ สำหรับเหตุผลที่ไม่สนใจนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ มากที่สุด คือ การเปลี่ยนระบบบัญชีต้นทุนยังไม่ใช้ความสำคัญเร่งด่วนของบริษัทในขณะนี้ รองลงมาคือองค์กรยังไม่มีเวลาในการประเมินความเหมาะสมของระบบต้นทุนตามกิจกรรมที่มีต่อองค์กร และองค์กรยังไม่มั่นใจในประสิทธิภาพของระบบต้นทุนตามกิจกรรมและอันดับสุดท้ายคือวัฒนธรรมขององค์กรยังไม่ยอมรับการเปลี่ยนแปลง

5.1.5 ผลการทดสอบสมมติฐาน

ผลการทดสอบความแตกต่างระหว่างกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) จำแนกตามปัจจัย 5 ปัจจัย ได้แก่ ลักษณะของผู้รับนวัตกรรม ซึ่งประกอบด้วย อายุ ระดับการศึกษา อายุงานในองค์กร และปัจจัยในด้านลักษณะขององค์กร ประกอบด้วย ลักษณะของธุรกิจ ขนาดขององค์กร จำนวนคู่แข่งชั้น ปัจจัยด้านลักษณะของนวัตกรรม ประกอบด้วย ความคิดเห็นที่มีต่อประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และความคิดเห็นที่มีต่อปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรม ปัจจัยด้านระดับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) ในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาขององค์กรและปัจจัยด้านความพึงพอใจต่อระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า กลุ่มตัวอย่างมีการรับรู้ทางด้านประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนตามกิจกรรมและมีการรับรู้ถึงระดับปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และความพึงพอใจที่มีต่อระบบต้นทุนปัจจุบันแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ดังนี้

สมมติฐานที่ 1.1 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ลักษณะของนวัตกรรมด้านประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนตามกิจกรรมแตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ถึงประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนตามกิจกรรมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อนำมาทำการทดสอบรายคู่ พบว่า

1. กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย มีความถูกต้องมากกว่า มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

2. กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านสามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

3. กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านสามารถปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

4. กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านสามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจการจัดจ้างภายนอกได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

สมมติฐานที่ 1.2 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ลักษณะของนวัตกรรมด้านปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมแตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อนำมาทำการทดสอบรายคู่ พบว่า

1. กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นด้านปัญหาและอุปสรรคด้านความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน น้อยกว่า กลุ่มไม่ยอมรับ (deniers)

2. กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นด้านปัญหาและอุปสรรคด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง น้อยกว่า กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นด้านปัญหาและอุปสรรคด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง น้อยกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

สมมติฐานที่ 2.1 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะของผู้รับนวัตกรรมด้านอายุ แตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะของผู้รับนวัตกรรมด้านอายุ ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงว่าความแตกต่างของช่วงอายุไม่มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม

สมมติฐานที่ 2.3 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะของผู้รับนวัตกรรมด้านอายุงานในองค์กรแตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

สมมติฐานที่ 3.1 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะขององค์กรด้านลักษณะของกลุ่มธุรกิจ แตกต่าง กัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

สมมติฐานที่ 3.2 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะขององค์กรด้านขนาดขององค์กร แตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะขององค์กรด้านขนาดขององค์กร ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงว่าความแตกต่างของขนาดขององค์กรไม่มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม

สมมติฐานที่ 4 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ต่อการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) แตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ต่อการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงว่าการรับรู้ถึงระดับการเปลี่ยนแปลงต้นทุนโอเวอร์เฮดในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาไม่มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม

สมมติฐานที่ 5 กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน แตกต่างกัน ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อนำมาทำการทดสอบรายคู่ พบว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีค่าเฉลี่ยความพึงพอใจต่อระบบคำนวณต้นทุนปัจจุบัน มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters)

สมมติฐานที่ 6 การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

1. การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรมไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05
2. การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการคาดว่าจะยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 7 การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

1. การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05
2. การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรม ไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการคาดว่าจะยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 8 ระดับการศึกษาที่มีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

1. ระดับการศึกษา ไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05
2. ระดับการศึกษา (ปริญญาตรี) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการคาดว่าจะยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 9 ลักษณะของธุรกิจมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า ลักษณะของธุรกิจไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 10 ขนาดขององค์กรมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า ขนาดขององค์กรไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 11 จำนวนคู่แข่งชั้นมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า จำนวนคู่แข่งชั้นขององค์กรไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 12 การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทใญ่ (Overhead Cost) มีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทใญ่ (Overhead Cost) ไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สมมติฐานที่ 13 ความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันมีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ผลการวิจัยสรุปได้ว่า

1. ความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันไม่สามารถอธิบายได้ถึงความสัมพันธ์ที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05
2. ความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการคาดว่าจะยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

5.2 อภิปรายผลการวิจัย

5.2.1 ระดับการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

จากผลการศึกษาระดับการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร เพียงร้อยละ 13.40 ของกลุ่มตัวอย่าง โดยพบว่าเป็นกลุ่มที่มีการนำไปใช้คือกลุ่มธุรกิจบริการ กลุ่มธุรกิจอุปโภคบริโภค กลุ่มธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มธุรกิจเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ธุรกิจสงฆ์หรือทรัพย์สิน และก่อสร้าง กลุ่มธุรกิจทรัพยากรและกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chongruksut (2002) ที่ศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมในประเทศไทยและความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์ใช้ต้นทุนตามกิจกรรมและวิกฤติเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 พบว่ามีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพียงร้อยละ 12.0 ของกลุ่มตัวอย่างที่ประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phadoongsitthi (2003) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในระดับต่ำ อยู่ในลำดับสุดท้ายจากจำนวนวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหาร ทั้งหมด 38 วิธี (อ้างถึงใน ธันวาท ลักขณาชัย และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์, 2551, น. 33) สรุปได้ว่าการยอมรับการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรอยู่ในระดับต่ำ

โดยมีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับจากการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมอยู่ในระดับมากและมีความพึงพอใจต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรมอยู่ในระดับมาก โดยเห็นว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการนำมาใช้ 5 อันดับแรก คือ อันดับหนึ่งองค์กรนั้นสามารถปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measurement) ของแต่ละส่วนงานได้ อันดับสอง เห็นว่าเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัยมีความถูกต้องมากกว่าระบบเดิม อันดับสาม คือ มีความถูกต้องในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) ไปยังผลิตภัณฑ์ อันดับสี่ คือ วิเคราะห์และควบคุมความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ และสามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ และอันดับที่ห้า คือ สามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจริงได้ทั้งหมดและสามารถปรับนโยบายด้านราคาเพื่อประยุกต์ใช้ในการเพิ่ม Product Mix Complexity ได้

สำหรับปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนกิจกรรมกลุ่มตัวอย่างที่นำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้มีความคิดเห็นต่อปัญหาและอุปสรรคระดับปานกลาง โดยปัญหาและอุปสรรคสูงสุด 5 อันดับแรก คือ อันดับหนึ่ง ความยากในการเก็บรวบรวมข้อมูล อันดับสอง คือ ปัญหาเกี่ยวกับการเลือก software อันดับสาม คือ ความเหมาะสมในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน (cost driver) และต้นทุนการติดตั้งเกินที่ประมาณการไว้ อันดับสี่ คือ ความพอเพียงของทรัพยากร และอันดับที่

ห้า คือ ความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน จะเห็นได้ว่าจะเป็นปัญหา และอุปสรรคที่เกิดขึ้นในช่วงการวางระบบต้นทุนตามกิจกรรม

5.2.2 การทดสอบสมมติฐานความแตกต่างการรับรู้ประโยชน์ของระบบต้นทุนกิจกรรม

จากผลการทดสอบสมมติฐานความแตกต่างการรับรู้ประโยชน์ของระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่า กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่ไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) พบว่า มีการรับรู้ทางด้านประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนกิจกรรมแตกต่างกัน โดย กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย มีความถูกต้องมากกว่า ด้านสามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้ และสามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจการจัดจ้างภายนอกได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) และพบว่ากลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านสามารถปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของการยอมรับนวัตกรรมของ Everett M. Rogers ที่อธิบายไว้ว่า องค์การหรือบุคคลมีการรับรู้ถึงความคุ้มค่าหรือประสิทธิภาพในการทำงานหรือประโยชน์ในเชิงเปรียบเทียบ ยิ่งเห็นประโยชน์จากนวัตกรรมมากเท่าไรอัตราการรับนวัตกรรมก็ยิ่งมีมากขึ้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Wiriya Chongruksut and Albie Brooks (2002) ซึ่งพบว่า มีความพึงพอใจต่อผลประโยชน์ที่ได้รับระดับสูง ในด้านต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากขึ้น การควบคุมและปรับปรุงต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นเครื่องมือสำหรับวัดผลการดำเนินงานที่ดีกว่าสามารถปรับปรุงอย่างต่อเนื่องและสามารถเพิ่มความสามารถในการแข่งขันได้ และเพิ่มความสามารถในการทำกำไรให้กับบริษัท ซึ่งอภิปรายได้ว่า ยิ่งกลุ่มตัวอย่างเห็นว่าการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กรมีประโยชน์ในเชิงเปรียบเทียบมากกว่าการใช้ระบบการคำนวณต้นทุนแบบเดิม ก็ยิ่งจะทำให้การยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม หากกลุ่มตัวอย่างรับรู้ว่าการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้นั้นมีความถูกต้องมากกว่า สามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้ ปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจการจัดจ้างภายนอกได้ และทำให้องค์กรสามารถปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานได้ดีกว่าระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบันจะทำให้ยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

5.2.3 การทดสอบสมมติฐานความแตกต่างการรับรู้ปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุน

จากผลการทดสอบสมมติฐานความแตกต่างการรับรู้ปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่า กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ทางด้านปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนกิจกรรมแตกต่างกัน โดยกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีการรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคด้านความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน น้อยกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของการยอมรับนวัตกรรมของ Everett M. Rogers ที่อธิบายไว้ว่า ความซับซ้อนของนวัตกรรมที่ได้รับการมองว่ามีความยากต่อการใช้งานหรือยากต่อความเข้าใจ ยิ่งมีความซับซ้อนมากเท่าไร การรับนวัตกรรมนั้นก็จะเป็นไปได้ช้า และสอดคล้องกับบทความของ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2548) ที่ได้กล่าวไว้ว่าปัจจัยที่จะช่วยให้การพัฒนาระบบต้นทุนตามกิจกรรมนั้นประสบความสำเร็จได้นั้นต้องเริ่มต้นด้วยความเข้าใจอย่างถ่องแท้ในตัวผลิตภัณฑ์และบริการ และกิจกรรมที่ทำให้เกิดตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ ซึ่งอธิบายได้ว่า หากกลุ่มตัวอย่างรับรู้ถึงความยากในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุนมากขึ้นเท่าไร ก็ยิ่งจะทำให้การยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมน้อยลง

สำหรับปัญหาและอุปสรรคด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีการรับรู้ด้านปัญหาและอุปสรรคด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) และกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของการยอมรับนวัตกรรมของ Everett M. Rogers ที่อธิบายไว้ว่า การสนับสนุนจากผู้นำ ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่ออัตราการรับนวัตกรรมนั้นหมายความว่า ผู้นำขององค์กรนั้นมีบทบาทที่สำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงและสนับสนุนให้พนักงานในองค์กรยอมรับนวัตกรรม ซึ่งอธิบายได้ว่า หากกลุ่มตัวอย่างได้รับการสนับสนุนจากผู้นำขององค์กรจะทำให้อัตราการยอมรับนวัตกรรมมากขึ้น

5.2.4 การทดสอบสมมติฐานความแตกต่างทางด้านปัจจัยลักษณะของผู้รับนวัตกรรม

จากผลการทดสอบสมมติฐานความแตกต่างทางด้านปัจจัยลักษณะของผู้รับนวัตกรรม ได้แก่ อายุงานในองค์กร และ ระดับการศึกษา พบว่า ไม่พบความแตกต่างทางด้านปัจจัยลักษณะของผู้รับนวัตกรรมทางด้านอายุงานในองค์กร และ ระดับการศึกษาของทั้ง 3 กลุ่ม ซึ่งอธิบายได้ว่า ประสิทธิภาพการทำงานในองค์กรและระดับการศึกษาไม่สามารถอธิบายได้ถึง

ความแตกต่างในการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรม เนื่องจากแนวคิดระบบต้นทุนตามกิจกรรม นั้นปัจจุบันได้มีการเขียนไว้ในตำรา เอกสารที่เกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนอย่างแพร่หลาย รวมทั้งมีการบรรจุเนื้อหาวิชาไว้เป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีต้นทุน ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักบัญชีและ/หรือการเงิน ต่างก็มีความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนตามกิจกรรม รวมทั้งประสบการณ์การทำงานในองค์กรก็มิได้มีผลต่อการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมากขึ้นเพราะเนื่องจากเป็นองค์กรที่มีขนาดใหญ่ การตัดสินใจในการเปลี่ยนแปลงระบบบริหารงานต่าง ๆ ของบริษัทนั้นจะขึ้นอยู่กับนโยบายของบริษัทและผู้บริหารระดับสูง

5.2.5 การทดสอบสมมติฐานความแตกต่างทางด้านปัจจัยลักษณะขององค์กร

ผลการทดสอบสมมติฐานความแตกต่างทางด้านปัจจัยลักษณะขององค์กร พบว่า ไม่พบความแตกต่างทางด้านของลักษณะของธุรกิจ ขนาดขององค์กร และจำนวนคู่แข่งชั้นที่จะสามารถอธิบายว่ามีการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cohen, Venieris, and Kaimenaki (2005) ซึ่งไม่พบความแตกต่างในด้านของโครงสร้างต้นทุนของบริษัท ขนาดขององค์กร (วัดในรูปแบบการเติบโตของยอดขายและจำนวนพนักงาน) และระดับการแข่งขันในธุรกิจ ระหว่างกลุ่ม ABC adopters กับกลุ่ม non-ABC adopters (ABC deniers, ABC supporters, ABC unawares) ได้อย่างชัดเจนซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bjørnenak (1997), Innes และ Mitchell (1995), Innes et al. (2000), Anderson และ Young (1999) แต่พบว่าเป็นไปในทางตรงกันข้าม Brown et al. (2001) ที่พบว่าขนาดขององค์กรที่วัดด้วยจำนวนพนักงานมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจที่จะรับหรือปฏิเสธระบบต้นทุนตามกิจกรรม

5.2.6 ปัจจัยด้านระดับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด

ปัจจัยด้านระดับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) ขององค์กรทั้ง 3 กลุ่ม พบว่า ในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาองค์กรของกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้การเปลี่ยนแปลงต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) ไม่แตกต่างกัน โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับการเปลี่ยนแปลงอยู่ในระดับปานกลาง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cohen, Venieris, and Kaimenaki (2005) ซึ่งจากการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงค่าใช้จ่ายประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead) ในช่วงที่ผ่านมาไม่สามารถอธิบายได้ถึงความแตกต่างกันระหว่างกลุ่ม ABC adopters และ กลุ่ม non-ABC

adopters และอ้างอิงไว้ว่าผลการศึกษานั้นเป็นไปในทิศทางเดียวกับ Brown et al. (2001) ที่พบว่าระดับของค่าใช้จ่ายประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead) ไม่มีผลต่อการตัดสินใจที่จะนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้หรือปฏิเสธการนำมาใช้ และในขณะเดียวกัน Clarke et al (1999) และ Groot (1999) ที่ได้อ้างอิงถึงว่าไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญของ ABC users และ non-ABC users ด้านเปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead) ของการผลิต ไปจนถึงการคิดต้นทุนรวมและต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) หรือแม้กระทั่งค่าใช้จ่ายที่แท้จริงหรือที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์

5.2.7 ปัจจัยด้านความพึงพอใจที่มีต่อระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบัน

ปัจจัยด้านความพึงพอใจที่มีต่อระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบัน พบว่ากลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันแตกต่างกัน กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความพึงพอใจต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรม และเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความพึงพอใจต่อระบบต้นทุนในปัจจุบันน้อยกว่ากลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cohen, Venieris, and Kaimenaki (2005) ซึ่งจากการศึกษาพบว่า บริษัทที่ได้พิจารณาระบบต้นทุนตามกิจกรรมไว้ในแผนงานในอนาคต (ABC supporters) มีความแตกต่างด้านความพึงพอใจกับระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่ไม่ได้พิจารณานำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในอนาคต (ABC deniers) โดยเฉพาะกลุ่ม ABC supporters นั้นมีความพึงพอใจน้อยกว่าอย่างเห็นได้ชัดกับต่อระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่ม ABC deniers ซึ่งหมายความว่า เมื่อบริษัทคิดว่าระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เพียงพอในการที่จะรองรับข้อมูลทางบัญชีที่มีมากขึ้น จะทำให้องค์กรนั้นมีการเปลี่ยนระบบการคำนวณต้นทุน

5.2.8 การทดสอบสมมติฐาน เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

จากผลการทดสอบสมมติฐาน เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม ซึ่งตัวแปรอิสระ ได้แก่ ประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม ปัญหาและอุปสรรค อายุ ระดับการศึกษา อายุงานในองค์กร ลักษณะของธุรกิจ ขนาดขององค์กร จำนวนคู่แข่งชั้น การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโอเวอร์เฮด (Overhead Cost) และความพึงพอใจระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน

ส่วนตัวแปรตามคือการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ขององค์กรธุรกิจ โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกพหุกลุ่ม (Multinomial Logistic Regression Analysis) พบว่า ผลการศึกษาพบว่า การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้หรือไม่ขึ้นกับ การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ นอกจากนั้นปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็นที่จะนำมาใช้และไม่ควรนำมาใช้คือ ระดับการศึกษาของพนักงาน การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และระดับความพึงพอใจกับระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบัน โดยมีอัตราส่วนในการพยากรณ์ที่ถูกต้องร้อยละ 66.70

5.2.9 สรุปผลการวิจัย

จากการศึกษาพบว่ามีอัตราการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพียงร้อยละ 13.40 อยู่ในระดับต่ำ สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ คือ การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรม โดยเฉพาะเรื่องความยากในการเก็บรวบรวมข้อมูล การเลือก software ความเหมาะสมในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน (cost driver) ความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน และรวมถึงด้านต้นทุนการติดตั้งเกินที่ประมาณการไว้ และความพอเพียงของทรัพยากร เห็นได้ว่าเป็นปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในช่วงเริ่มต้นในการวางระบบต้นทุนตามกิจกรรม ดังนั้น สำหรับองค์กรที่มีความสนใจควรพิจารณาก่อนว่ามีความจำเป็นเร่งด่วน และการผลิตสินค้าและบริการมีความซับซ้อนมากหรือไม่ เพราะต้องใช้เงินลงทุนสูงและใช้ระยะเวลาในการดำเนินงานมาก ควรทำการศึกษาเรื่องเงินลงทุน จัดตั้งทีมงานที่มีความรู้ในระบบงานขององค์กรเป็นอย่างดี และจัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนตามกิจกรรมรวมทั้งจัดหาที่ปรึกษาที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญในเรื่องระบบต้นทุนตามกิจกรรมซึ่งจะทำให้การวางแผนหรือการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ในการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นได้

สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็นว่า ควรนำมาใช้และไม่ควรนำมาใช้ คือ ระดับการศึกษาของผู้ตอบแบบสอบถาม การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และความพึงพอใจต่อระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน หมายความว่า หากองค์กรนั้นมีความพึงพอใจต่อระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบันที่ไม่สามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องและเพียงพอต่อการบริหารจัดการขององค์กร บุคลากรมีความรู้เกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมและมองเห็นประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรมนั้นที่จะนำมาช่วยปรับปรุงองค์กรให้บรรลุตามความต้องการและวัตถุประสงค์ของบริษัท ก็มีโอกาที่จะทำให้เกิดการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ใน

กับองค์กรในอนาคตต่อไปได้ และสิ่งที่สำคัญสำหรับองค์กรที่สนใจที่จะนำมาใช้คือผู้บริหารระดับสูงที่ควรให้การสนับสนุนและส่งเสริมรวมทั้ง มีการสื่อสารให้พนักงานได้เข้าใจและเห็นความสำคัญและประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำมาใช้ ให้พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบตั้งแต่เริ่มต้นเพื่อจะได้ทราบถึงปัญหาและวิธีการปฏิบัติงานที่แท้จริง รวมทั้งพนักงานจะได้มีความรู้สึกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาระบบนี้ จึงจะทำให้การนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้นั้นประสบความสำเร็จ

5.3 ข้อเสนอแนะต่องานวิจัยในอนาคต

1. เนื่องจากผลวิจัยที่ได้เป็นการเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นรวมทั้งข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มธุรกิจยังไม่สามารถนำไปใช้อ้างอิงถึงประชากรในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมได้ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรทำการเก็บข้อมูลเชิงลึกจากบริษัท หรือองค์กรขนาดใหญ่อื่น ๆ ด้วยที่นอกเหนือจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
2. ควรศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อความสำเร็จในการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมและศึกษาถึงความพึงพอใจของพนักงานส่วนงานอื่น ๆ ที่ใช้ระบบ และเปรียบเทียบผลลัพธ์และประโยชน์ที่ได้จากการใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมกับระบบต้นทุนแบบเดิม
3. จากอัตราการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมยังมีอยู่ในระดับต่ำ ดังนั้นในงานวิจัยในอนาคตควรมีการนำปัจจัยทางด้านลักษณะของนวัตกรรมด้านความเข้ากันได้ ความสามารถในการนำไปทดลองใช้ และการสังเกตได้ ความซับซ้อนของนวัตกรรม รวมทั้งปัจจัยทางด้านช่องทางและพฤติกรรมติดต่อสื่อสาร ทัศนคติต่อการเปลี่ยนแปลง และการรับรู้ถึงความเสียมาศึกษาเพิ่มเติมให้ครบทุกปัจจัยและทำการเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบเดิม เพื่อนำมาศึกษาแนวทางการพัฒนา ส่งเสริมให้มีการแพร่หลายของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมากยิ่งขึ้น รวมทั้งปรับปรุงและพัฒนาวิธีการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมและเกิดประสิทธิผลสูงสุดให้กับองค์กร

5.4 ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. กลุ่มตัวอย่าง เป็นงานวิจัยเฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น ไม่ครอบคลุมองค์กรหรือบริษัทที่มีขนาดใหญ่ทั้งหมด ผลของงานวิจัยที่ได้ถูกจำกัดด้วยลักษณะที่แท้จริงของกลุ่มตัวอย่าง
2. ขนาดที่จำกัดของกลุ่มตัวอย่าง อาจไม่เพียงพอ และไม่สามารถเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรทั้งหมดได้
3. ปัจจัยสำคัญบางประการเช่น ทิศนะต่อการเปลี่ยนแปลง และการรับรู้ถึงความเสี่ยง รวมถึงปัจจัยทางด้านลักษณะของนวัตกรรมบางตัว เช่น ความเข้ากันได้ ความสามารถในการนำไปทดลองใช้ และการสังเกตได้ ยังไม่ได้ถูกนำมาใช้ในการวิจัย