

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ

การศึกษาเชิงประจักษ์ของการยอมรับระบบต้นทุนตาม
กิจกรรมมาใช้จากบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทย

An Empirical Study of Adoption of
Activity Based Costing in listed companies in
The Stock Exchange of Thailand

ชื่อผู้เขียน

นางสาวสุชาดา นามโกชน์

Miss Suchada Narmpoch

แผนกวิชา/คณะ

สาขาการบริหารเทคโนโลยี วิทยาลัยนวัตกรรม
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ
ปีการศึกษา

ดร. ประวิทย์ เขมะสุนันท์
2552

บทสรุป

จากผลกระทบจากสภาวะเศรษฐกิจและการแข่งขันกันอย่างรุนแรงในปัจจุบันไม่
จะเป็นการแข่งขันด้านคุณภาพ ราคาและการส่งมอบสินค้าหรือการบริการให้กับลูกค้าอย่างมี
ประสิทธิภาพและประสิทธิผล องค์กรต่างๆ จึงต้องมีการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงการดำเนินงาน
อย่างต่อเนื่อง ซึ่งส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการดำเนินงาน การควบคุมต้นทุนจึงถือว่าเป็นหัวใจ
สำคัญของความอยู่รอดของการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ดังนั้นผู้บริหารควรให้ความสำคัญใน
การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมต่างๆ ที่ถูกต้องทันเวลามาช่วยในการตัดสินใจจะนำไปสู่การ
บริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้องค์กรนั้นอยู่รอดและเติบโตได้อย่างยั่งยืน

วัตถุประสงค์ของการค้นคว้าอิสระ เรื่อง “การศึกษาเชิงประจักษ์ของการยอมรับ
ระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้จากบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” นี้ เพื่อศึกษา
ปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) มาใช้ใน
องค์กรและเพื่อศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อระบบต้นทุนตามกิจกรรม
ระหว่างกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่
ควรนำมาใช้ (Deniers)

จากผลการศึกษาพบว่า กลุ่มตัวอย่างทั้ง 97 บริษัทมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมโดยรวมเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีความคิดเห็นด้วยมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ เป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย มีความถูกต้องมากกว่าระบบบัญชีแบบเดิม สามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ มีความถูกต้องในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) ไปยังผลิตภัณฑ์ สามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้ และสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจริงได้ทั้งหมด

กลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมโดยรวมเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีความคิดเห็นมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ ความยากในการเก็บรวบรวมข้อมูล ต้นทุนในการติดตั้งเกินกว่าที่ประมาณการไว้ ความพอเพียงของทรัพยากร ความเหมาะสมในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน (cost driver) และความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุน

ผลการศึกษาเกี่ยวกับลักษณะของระบบการคำนวณต้นทุนขององค์กร พบว่าจากกลุ่มตัวอย่างทั้ง 97 บริษัทมีเพียงร้อยละ 13.40 เท่านั้นที่นำระบบต้นทุนตามกิจกรรม มาใช้ (Adopters) โดยพบว่ามีผู้นำมาประยุกต์ใช้บางหน่วยงานเพียงเท่านั้น ร้อยละ 61.50 โดยมีการกำหนดกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่พิจารณาจากหน้าทำงานเป็นหลัก ร้อยละ 61.50 ลักษณะของ Software ส่วนใหญ่จะเป็นแบบซื้อมา ร้อยละ 46.20 และเป็นการเชื่อมโยงระบบต้นทุนตามกิจกรรม กับระบบต้นทุนแบบเดิม ร้อยละ 76.90 ซึ่งมากกว่าที่จะนำมาแทนที่ระบบเดิม

สำหรับองค์กรที่ยังไม่ได้ใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรม จำนวน 84 บริษัท พบว่าเป็นองค์กรที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มากถึงร้อยละ 50.51 และเป็นองค์กรที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) ร้อยละ 36.08 ซึ่งปัจจุบันส่วนใหญ่ใช้ระบบการคำนวณต้นทุนแบบต้นทุนเกิดจริง (Actual Cost) คิดเป็นร้อยละ 58.30 รองลงมาเป็นแบบต้นทุนปกติ (Normal Cost) คิดเป็นร้อยละ 16.70 แบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Cost) ร้อยละ 15.50 และระบบบัญชีแบบอื่นๆ ร้อยละ 4.80 ตามลำดับ

สำหรับเหตุผลขององค์กรที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มากที่สุด คือ การเปลี่ยนระบบบัญชีต้นทุนยังไม่ใช้ความสำคัญเร่งด่วนของบริษัทในขณะนี้ รองลงมาคือองค์กรยังไม่มีเวลาในการประเมินความเหมาะสมของระบบต้นทุนตามกิจกรรม ที่มีต่อองค์กร และองค์กรยังไม่มั่นใจในประสิทธิภาพของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และอันดับสุดท้ายคือวัฒนธรรมขององค์กรยังไม่ยอมรับการเปลี่ยนแปลง สำหรับแนวคิดการบริหารต้นทุนที่สนใจหากมีการเปลี่ยนแปลงระบบคำนวณต้นทุนในอนาคต ได้แก่ แนวคิดการใช้ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing) ร้อยละ

51.10 รองลงมาคือแนวคิดแบบระบบต้นทุนคุณภาพ (Cost of Quality) ร้อยละ 31.10 แนวคิดแบบการบริหารมูลค่าเพิ่ม (Value – based Management) ร้อยละ 13.30 และแนวคิดแบบการวิเคราะห์ข้อจำกัด (Theory of Constraints Analysis) ร้อยละ 2.20 ตามลำดับ

ผลการทดสอบความแตกต่างระหว่างกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) พบว่ามีการรับรู้ทางด้านประโยชน์ที่ได้รับจากระบบต้นทุนตามกิจกรรม ปัญหาและอุปสรรคที่พบจากการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ และความพึงพอใจที่มีต่อระบบต้นทุนปัจจุบันแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญดังนี้

ด้านประโยชน์ที่ได้รับของระบบต้นทุนตามกิจกรรม พบว่า กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านเป็นระบบบัญชีต้นทุนที่ทันสมัย มีความถูกต้องมากกว่า ด้านสามารถระบุปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดต้นทุนได้และด้านสามารถปรับปรุงกระบวนการตัดสินใจการจัดจ้างภายนอกได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) ส่วนกลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีความคิดเห็นต่อประโยชน์ที่ได้รับด้านสามารถปรับปรุงการวัดผลการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานได้ มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers)

ด้านการรับรู้ถึงระดับปัญหาและอุปสรรคที่พบของระบบต้นทุนตามกิจกรรม พบว่า กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีการรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคด้านความถูกต้องในการเลือกกิจกรรม (Activity) ที่ก่อให้เกิดต้นทุนและด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง น้อยกว่า กลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) และพบว่ากลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) มีการรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคด้านขาดการยอมรับและสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง น้อยกว่า กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters)

ด้านความพึงพอใจที่มีต่อระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันพบว่ากลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีค่าเฉลี่ยความพึงพอใจต่อระบบคำนวณต้นทุนปัจจุบัน มากกว่า กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters)

สำหรับในด้านที่ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ พบว่า กลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีลักษณะของผู้รับฐานวัฒนธรรม (อายุงาน ระดับการศึกษา อายุงานในองค์กร) ลักษณะองค์กร (ประเภทของธุรกิจ ขนาดขององค์กร จำนวนคู่แข่งชั้น) และการรับรู้ระดับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโสหุ้ย (Overhead cost) ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

สำหรับผลการทดสอบความความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับนำระบบ
ต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ พบว่า การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมี
ความสัมพันธ์เชิงลบต่อการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ คือ
ส่วนระดับการศึกษาของผู้ตอบแบบสอบถาม การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม
และระดับความพึงพอใจต่อระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบันมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการคาดว่าจะ
จะยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปใช้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมการพยากรณ์การยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

$$g_1 = \log \left[\frac{P(\text{กลุ่มที่ 1})}{P(\text{กลุ่มที่ 3})} \right] = 3.825 - 1.596 X_{\text{problem}}$$

$$g_2 = \log \left[\frac{P(\text{กลุ่มที่ 2})}{P(\text{กลุ่มที่ 3})} \right] = -18.300 + 15.483 X_{\text{edu2}} + 1.707 X_{\text{benefit}} - 1.051 X_{\text{satisfaction}}$$

เมื่อ g_1 = กลุ่มที่ยอมรับ (Adopters)

g_2 = กลุ่มคาดว่าจะยอมรับ (Supporters)

$g_3 = 0$ เนื่องจาก กลุ่มไม่ยอมรับ (Deniers) เป็น Baseline Category หรือ เป็นฐานใน
การถูกเปรียบเทียบ

X_{problem} = การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบต้นทุนตามกิจกรรม

X_{edu2} = การศึกษาระดับปริญญาตรี

X_{benefit} = การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม

$X_{\text{satisfaction}}$ = ความพึงพอใจต่อระบบการคำนวณต้นทุนปัจจุบัน

โดยสมการที่ได้มีเปอร์เซ็นต์รวมของการพยากรณ์ที่ถูกต้องร้อยละ 66.70

นอกจากนี้ปัจจัยที่ไม่สามารถอธิบายได้ว่ามีความสัมพันธ์ต่อการยอมรับนำระบบ
ต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ ได้แก่ ประเภทของธุรกิจ ขนาดขององค์กร จำนวนคู่แข่งชั้น และการรับรู้
ระดับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนประเภทโซ่ห่วย

สรุปผลการวิจัยการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้องค์กร พบว่ามีอัตราการยอมรับนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรของบริษัทจดทะเบียนเพียงร้อยละ 13.40 และพบว่ากลุ่มที่นำมาใช้ (Adopters) กลุ่มที่เห็นว่าควรนำมาใช้ (Supporters) และกลุ่มที่เห็นว่าไม่ควรนำมาใช้ (Deniers) มีการรับรู้ทางด้านประโยชน์ที่ได้รับจากระบบต้นทุนตามกิจกรรม ปัญหาและอุปสรรคที่พบจากการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมและความพึงพอใจที่มีต่อระบบต้นทุนปัจจุบันแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้หรือไม่ขึ้นกับ การรับรู้ถึงปัญหาและอุปสรรคของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ นอกจากนี้ ปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็นที่จะนำมาใช้และไม่ควรนำมาใช้คือ ระดับการศึกษาของพนักงาน การรับรู้ถึงประโยชน์ของระบบต้นทุนตามกิจกรรม และระดับความพึงพอใจกับระบบการคำนวณต้นทุนในปัจจุบัน

ข้อเสนอแนะต่องานวิจัยในอนาคต

1. เนื่องจากผลวิจัยที่ได้เป็นการเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นรวมทั้งข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มธุรกิจยังไม่สามารถนำไปใช้อ้างอิงถึงประชากรในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมได้ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตควรทำการเก็บข้อมูลเชิงลึกจากบริษัท หรือ องค์กรขนาดใหญ่อื่นๆด้วยที่นอกเหนือจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

2. ควรศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อความสำเร็จในการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมและศึกษาถึงความพึงพอใจของพนักงานส่วนงานอื่นๆที่ใช้ระบบ และเปรียบเทียบผลลัพธ์และประโยชน์ที่ได้จากการใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรมกับระบบต้นทุนแบบเดิม

3. จากอัตราการยอมรับระบบต้นทุนตามกิจกรรมยังมีอยู่ในระดับต่ำ ดังนั้นในงานวิจัยในอนาคตควรมีการนำปัจจัยทางด้านลักษณะของนวัตกรรมด้านความเข้ากันได้ ความสามารถในการนำไปทดลองใช้ และการสังเกตได้ ความซับซ้อนของนวัตกรรม รวมทั้งปัจจัยทางด้านช่องทางและพฤติกรรมการติดต่อสื่อสาร ทัศนคติต่อการเปลี่ยนแปลง และการรับรู้ถึงความเสี่ยงมาศึกษาเพิ่มเติมให้ครบทุกปัจจัยและทำการเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบเดิม เพื่อนำมาศึกษาแนวทางการพัฒนา ส่งเสริมให้มีการแพร่หลายของระบบต้นทุนตามกิจกรรมมากยิ่งขึ้น รวมทั้งปรับปรุงและพัฒนาวิธีการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมและเกิดประสิทธิผลสูงสุดให้กับองค์กร