



ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทูลฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขัน หลักฐาน
จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



โดย
นางสาววรรณพร ปองสุข

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต แผน ก แบบ ก 2 ระดับปริญญามหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยศิลปากร

ปีการศึกษา 2565

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยศิลปากร

ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการ
แข่งขัน หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



โดย
นางสาววรรณพร ปองสุข

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต แผน ก แบบ ก 2 ระดับปริญญามหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยศิลปากร

ปีการศึกษา 2565

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยศิลปากร

THE RELATIONSHIP BETWEEN IMPLEMENTATION OF ACTIVITY-BASED
COSTING AND COMPETITIVE ADVANTAGE EVIDENCE FROM LISTED COMPANY
ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for Master of Accountancy MASTER OF ACCOUNTANCY PROGRAM

Silpakorn University

Academic Year 2022

Copyright of Silpakorn University

หัวข้อ ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขัน หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

โดย นางสาววรรณพร ปองสุข

สาขาวิชา หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต แผนก ก แบบ ก 2 ระดับปริญญาโท
มหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อิศราภรณ์ หนูผล

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร ได้รับพิจารณาอนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะวิทยาการจัดการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วันชัย สุทธะนันท์)

พิจารณาเห็นชอบโดย

..... ประธานกรรมการ
(ดร. พรปวีณ์ ชาญสุวรรณ)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อิศราภรณ์ หนูผล)

..... ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. การุณ สุขสองห้อง)

631220079 : หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต แผน ก แบบ ก 2 ระดับปริญญามหาบัณฑิต

คำสำคัญ : ต้นทุนฐานกิจกรรม / ความได้เปรียบในการแข่งขัน / ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

นางสาว วรรณพร ปองสุข: ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขัน หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อิศราภรณ์ ทนุผล

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ (1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (2) เพื่อศึกษาผลกระทบของการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีต่อความได้เปรียบด้านการแข่งขัน การศึกษานี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามด้วยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้บริหารด้านการเงินและบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 772 บริษัท โดยติดตามแบบสอบถามด้วยการโทรศัพท์ได้รับการตอบกลับจำนวน 144 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18.65 งานวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก (Binary Logistic Regression Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผลการวิจัยพบว่า บริษัทที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงมีโอกาสที่จะตัดสินใจประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมากกว่าบริษัทที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมต่ำ นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีความได้เปรียบด้านการแข่งขันมากกว่าบริษัทที่ไม่ประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม



631220079 : Major MASTER OF ACCOUNTANCY PROGRAM

Keyword : ACTIVITY-BASED COSTING / COMPETITIVE ADVANTAGE / THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND

MISS Wannaporn PONGSUK : THE RELATIONSHIP BETWEEN IMPLEMENTATION OF ACTIVITY-BASED COSTING AND COMPETITIVE ADVANTAGE EVIDENCE FROM LISTED COMPANY ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND Thesis advisor : Assistant Professor Issaraporn Thanupon, Ph.D.

This study aimed at exploring (1) the relationship between the production environment factors and information technology and the implementation of activity-based costing (2) the effects of the implementation of activity-based costing (ABC) on the competitive advantage in listed companies on the Stock Exchange of Thailand. This study collected data by questionnaires sent to financial and accounting executive in the listed companies on the Stock Exchange of Thailand by surface mail, totally 772 firms. Telephone follow-up to a questionnaires, responses were 144 firms, 18.65 percent of total questionnaires. This study used Binary Logistic Regression Analysis and Multiple Regression Analysis to test research hypotheses. The production environment factor in Indirect cost ratio had The results of study found that the listed companies on the Stock Exchange of Thailand with higher Indirect cost ratio are more probability of activity-based costing adoption than companies with a low Indirect cost ratio. Moreover, it was found that companies adopting ABC concept, higher competitive advantage level than those adopting ABC concept.

กิตติกรรมประกาศ

งานวิทยานิพนธ์เรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขัน หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ฉบับนี้สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ต้องขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อิสราภรณ์ หนูผล อาจารย์ที่ปรึกษางานวิทยานิพนธ์นี้ที่เสียสละเวลามาให้คำปรึกษา คอยตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้งานวิทยานิพนธ์นี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น และขอกราบขอบพระคุณ ดร.พรปวีณ์ ชาญสุวรรณ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.การุณ สุขสองห้อง กรรมการสอบงานวิทยานิพนธ์ในครั้งนี้ที่ได้สละเวลามาให้ความรู้ ข้อคิด ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขงานวิทยานิพนธ์นี้ให้ดียิ่งขึ้น จนกระทั่งงานวิทยานิพนธ์นี้สามารถสำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อวิเชียร ปองสุข คุณแม่วาสนา แก้วบัวดี ครอบครั้ว เพื่อน และผู้ที่ยกย่องสนับสนุนทุกคน ที่คอยห่วงใย คอยให้กำลังใจ ให้ความช่วยเหลืออย่างดีในทุก ๆ ด้าน รวมถึงขอกราบขอบพระคุณทุกท่านที่มีไ้ได้เอ่ยนามไว้ ณ ที่นี้ด้วย

ขอกราบขอบพระคุณคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร ที่ให้ความอนุเคราะห์สนับสนุนทุนการศึกษาระดับปริญญาโทมาหาบัณฑิตในครั้งนี้

สุดท้ายนี้ผู้วิจัยหวังว่างานวิทยานิพนธ์นี้จะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรที่เกี่ยวข้องและผู้สนใจที่จะศึกษาต่อไป หากมีสิ่งใดบกพร่องผู้วิจัยขอน้อมรับและขออภัยไว้ ณ โอกาสนี้

นางสาว วรรณพร ปองสุข

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์.....	2
1.3 ปัญหาการวิจัย.....	2
1.4 การพัฒนาสมมติฐานการวิจัย.....	3
1.5 ขอบเขตของการวิจัย.....	5
1.6 กรอบแนวความคิดของการวิจัย.....	6
1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
1.8 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	7
บทที่ 2 ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	8
2.1 แนวคิดบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity -based Costing: ABC).....	8
2.1.1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing: ABC).....	8
2.1.2 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม.....	10
2.1.3 ขั้นตอนในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม.....	10
2.1.4 นิยามของการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม.....	13

2.1.5. ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	13
2.1.6. ข้อจำกัดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม(ABC Limitations)	14
2.2 ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	15
2.2.1 แนวคิดสัดส่วนต้นทุนทางอ้อม	15
2.2.2.แนวคิดความหลากหลายของผลิตภัณฑ์	18
2.2.3.แนวคิดความซับซ้อนของกระบวนการผลิต	21
2.3 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม.....	25
2.3.1 ความหมายของเทคโนโลยีสารสนเทศ.....	26
2.3.2 คุณลักษณะของสารสนเทศ.....	27
2.3.3 ประโยชน์ของสารสนเทศ.....	28
2.3.4 ลักษณะสำคัญของเทคโนโลยีสารสนเทศ	29
2.3.5 การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ.....	30
2.4 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน.....	31
2.4.1 ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน.....	32
2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	34
บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย.....	37
3.1 แบบการวิจัย (Research Design).....	37
3.2 ประชากร กลุ่มตัวอย่างและการรวบรวมข้อมูล.....	37
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	38
3.4 ตัวแปรและการวัดค่า	40
3.4.1 ตัวแบบสำหรับทดสอบความสัมพันธ์สมมติฐานวิจัยที่ 1-4	40
3.4.2 ตัวแบบสำหรับทดสอบความสัมพันธ์สมมติฐานวิจัยที่ 5.....	41
3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล	43

บทที่ 4 ผลการวิจัย..... 45

 4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา..... 45

 4.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ 53

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ 61

 5.1 สรุปผลการวิจัย..... 61

 5.2 อภิปรายผลการวิจัย 63

 5.3 ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป..... 69

 5.4 ข้อจำกัดในการวิจัย..... 70

รายการอ้างอิง 71

 ภาคผนวก ก แบบสอบถาม..... 77

 ภาคผนวก ข เอกสารขอความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล..... 82

ประวัติผู้เขียน 84



สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 4-1 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานวิจัย	45
ตารางที่ 4-2 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามตำแหน่งผู้ตอบแบบสอบถาม	46
ตารางที่ 4-3 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประเภทของอุตสาหกรรม	46
ตารางที่ 4-4 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามขนาดขององค์กร.....	47
ตารางที่ 4-5 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	48
ตารางที่ 4-6 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของรายการความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (n = 144)	48
ตารางที่ 4-7 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของสัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม (n = 144)	49
ตารางที่ 4-8 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (n = 144).....	50
ตารางที่ 4-9 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (n = 144).....	51
ตารางที่ 4-10 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความพร้อมของระบบสารสนเทศ (n = 144).....	52
ตารางที่ 4-11 ผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตทั้ง 3 ปัจจัย ได้แก่ สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (n = 144).....	54
ตารางที่ 4-12 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของความสัมพัทธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน.....	58
ตารางที่ 4-13 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานวิจัย	60

สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 2-1 กรอบแนวความคิดของการวิจัย..... 6



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา (Coronavirus Disease: COVID-19) ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันนี้ ได้ส่งผลกระทบต่อทั้งเศรษฐกิจไทยและเศรษฐกิจโลกอย่างมาก (ชินจิรัฐ จรัลศิริไพศาล, ชัยธัช หวังสม, สุรเกียรติ ปริชาตินนท์ และสรชัย สุขพันธ์, 2565) ส่งผลให้อุตสาหกรรมต่าง ๆ ได้รับผลกระทบและจากสถานการณ์ COVID-19 ทำให้ประเทศไทยมีการประกาศปิดประเทศ ซึ่งเป็นมาตรการควบคุมจำกัดการเดินทาง อีกทั้งยังยกเลิกกิจกรรมต่าง ๆ ที่ทำให้ผู้คนมารวมตัวกัน เช่น ห้างสรรพสินค้าและสถานที่ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อการสัมผัสเชื้อ รวมถึงการให้ทำงานในสถานที่ที่มีผู้คนไม่พลุกพล่าน เช่น การทำงานที่บ้าน เพื่อเว้นระยะห่างของกันและกัน (Social Distancing) ถึงแม้ว่าจะเป็นผลดีในการที่จะสามารถควบคุมการแพร่ระบาดของ COVID-19 แต่ในทางกลับกันก็มีผลกระทบต่อภาคอุตสาหกรรมอย่างมาก อีกทั้งเศรษฐกิจของประเทศไทยก็ได้รับผลกระทบจากการแพร่ระบาดในครั้งนี้ด้วยเช่นกัน (Stock Vitamins, 2561)

ซึ่งผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละภาคอุตสาหกรรมถูกส่งต่อมายังตลาดแรงงานผ่านความพยายามในการปรับลดต้นทุนของผู้ประกอบการ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการหารายได้ที่ลดลง ภาคธุรกิจจึงทำการลดต้นทุนแรงงานในด้านค่าจ้างและจำนวนชั่วโมงการทำงานลง โดยค่าจ้างแรงงานมีแนวโน้มปรับตัวลดลงแตกต่างกันตามผลกระทบทางลบในแต่ละภาคอุตสาหกรรม (วิชัยกรศรี, 2565) อุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบรุนแรงส่วนใหญ่เป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการผลิต การบริการ และการท่องเที่ยว แม้ว่าสัดส่วนของอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบระดับรุนแรงจะมีจำนวนน้อย แต่การลดลงของค่าจ้างกลับมากว่าอย่างเห็นได้ชัดสะท้อนถึงความเสียหายทางเศรษฐกิจอันเกิดจากโครงสร้างที่ยังกระจุกตัวในกิจกรรมที่ผูกโยงกับอุปสงค์จากต่างประเทศ ดังนั้นความเร็วในการฟื้นตัวของเศรษฐกิจไทยย่อมขึ้นกับปัจจัยการระบาดในต่างประเทศด้วยเช่นกัน นอกจากนี้ผู้ประกอบการส่วนใหญ่พยายามรักษาระดับการจ้างงานไว้แต่แลกมาด้วยการปรับลดชั่วโมงการทำงานของลูกจ้างลง (รชฎ เลียงจันทร์, 2564)

อุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ และกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี

ที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 (จิณณา อินชูปงษ์, 2565) ทำให้กลุ่มอุตสาหกรรมเหล่านี้ต้องทำการปรับตัวเพื่อให้สามารถสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันในอุตสาหกรรม โดยอุตสาหกรรมจำเป็นต้องนำกลยุทธ์การบริหารต้นทุนมาใช้เพื่อความอยู่รอดในสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 (ไพฑูรย์ อินตะขัน, 2558)

ดังนั้นการลดต้นทุนเป็นหนึ่งในแนวทางที่จะเข้ามาช่วยเพิ่มกำไรให้กับบริษัทและยังสร้างความยั่งยืนให้กับบริษัทอีกด้วย และระบบต้นทุนฐานกิจกรรมก็เป็นวิธีหนึ่งที่ใช้ในการลดต้นทุนทำให้บริษัทมีข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง เนื่องจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการที่จะแก้ไขปัญหาที่เกิดจากระบบบัญชีต้นทุนเดิมโดยจะให้ข้อมูลต้นทุนที่มีความแม่นยำใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด (ดวงมณี โกมารทัต, 2552) และทราบถึงกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า เพื่อผู้บริหารสามารถนำข้อมูลต้นทุนที่ได้ไปใช้ในการวางแผนตัดสินใจในอนาคตได้ และบริษัทควรพิจารณาปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่มีความเหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (พัชนีจ เนาวพันธ์, 2555) ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (สมบูรณ์ สารพัด, 2561) ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (พรรณรวิ กบิลพัฒน์ และ ศิริลักษณ์ ศุทธชัย, 2559) โดยการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่พัฒนาให้องค์กรวิเคราะห์ข้อมูลในระดับกิจกรรม ดังนั้นองค์กรควรมีระบบการจัดเก็บข้อมูลหรือระบบสารสนเทศที่เหมาะสมเพียงพอต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (วราภรณ์ ผ่องพูลใส, 2545; ชีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553)

1.2 วัตถุประสงค์

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขันหลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

2. เพื่อศึกษาผลกระทบของการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

1.3 ปัญหาการวิจัย

1. ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมอย่างไร

2. การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบด้านการแข่งขันอย่างไร

1.4 การพัฒนาสมมติฐานการวิจัย

ต้นทุนการผลิตสินค้าประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตหรือต้นทุนทางอ้อม โดยระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมยังมีข้อบกพร่องในส่วนของเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากเกณฑ์การปันส่วนของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะใช้สิ่งที่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ซึ่งจะทำให้การคำนวณต้นทุนเกิดความผิดพลาดหรือถูกบิดเบือนขึ้นได้มากกว่าวิธีการคำนวณโดยใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (สมบูรณ์ สารพัด, 2561) ดังนั้นการแก้ปัญหาข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม คือ การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556) เนื่องจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระดับกิจกรรม ช่วยให้องค์กรทราบถึงต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องแม่นยำ ช่วยให้องค์กรมีข้อมูลต้นทุนชัดเจนขึ้นเนื่องจากมีการเก็บข้อมูลในแต่ละกิจกรรม ยิ่งองค์กรมีส่วนต้นทุนที่สูงก็มีความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ (กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560) ซึ่งจากประเด็นข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยดังนี้

H1 : สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

สถานการณ์ทางธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ธุรกิจจึงต้องหากกลยุทธ์ในการดึงดูดลูกค้าซึ่งหนึ่งในกลยุทธ์ที่ใช้ดึงดูดลูกค้า คือ กลยุทธ์การสร้างความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ที่ธุรกิจจะมีผลิตภัณฑ์หลาย ๆ ประเภทที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าทุกกลุ่มเป้าหมายได้ (จิตติคุณ นิยมสิริ และ เงินจิรา อาซากิจ, 2563) ซึ่งการเพิ่มความหลากหลายของผลิตภัณฑ์นั้นก็ส่งผลให้ธุรกิจมีค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น ธุรกิจจึงควรใช้วิธีการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เนื่องจากจะสามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่กิจกรรมที่เกิดขึ้นไปยังผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างถูกต้องตามความเป็นจริง (สุนันทา สังขทัตน์, 2564) ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการยอมรับแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Martjin Schoute, 2011) และสอดคล้องกับ วราภรณ์ ผ่องพูลใส (2545) ที่กล่าวว่า ปัจจัยบ่งชี้ความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ คือ กระบวนการผลิตของธุรกิจมีผลิตภัณฑ์หลายประเภทหรือมีความหลากหลายในผลิตภัณฑ์ ซึ่งจากประเด็นข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยดังนี้

H2 : ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

สินค้าแต่ละชนิดมีกระบวนการผลิตที่แตกต่างกันไป สินค้าบางชนิดใช้กระบวนการผลิตเพียงขั้นตอนเดียวหรือสินค้าบางชนิดใช้กระบวนการผลิตหลายขั้นตอน ส่งผลให้ธุรกิจมีค่าใช้จ่ายการผลิตในแต่ละขั้นตอนการผลิตเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งหากใช้การคำนวณต้นทุนแบบเดิมข้อมูลต้นทุนอาจถูกบิดเบือนได้ง่าย ซึ่งสอดคล้องกับ พัทินิก เนาวพันธ์ (2555) ที่กล่าวว่าต้นทุนการผลิตในปัจจุบันเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตที่สัดส่วนสูงกว่าต้นทุนค่าแรงทางตรงหรือบางกิจการไม่มีค่าแรงทางตรงมีแต่วัตถุดิบทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต โดยความสำเร็จในการแปรสภาพวัตถุดิบไปเป็นสินค้าขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้นธุรกิจจึงควรที่จะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ลูติร์ตัน มีมาก, ฌิซาภา ศรีประสาท, ชมมณี นาสิงขัน, นันทิตรา วรกาญจนบุญ, ธันนารี เจนวิถิ และกิริณา แก้วสุ่น, 2563) ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลเพื่อการบริหารจัดการค่าใช้จ่ายการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ และปัจจัยบ่งชี้ความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้นั้นคือ บริษัทที่มีขบวนการผลิตมีความซับซ้อนสูง (วรารณณ์ ผ่องพูลใส, 2545; วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2547) ซึ่งจากประเด็นข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยดังนี้

H3 : ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้กิจกรรมที่เกิดขึ้นในองค์กรเป็นตัวหลักคำนวณต้นทุน ทำให้องค์กรสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ออกมาได้อย่างถูกต้อง (รัมโพธิ์ อุดล, 2551) และการคำนวณต้นทุนตามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะทำให้องค์กรมีข้อมูลต้นทุนจำนวนมาก ดังนั้นองค์กรควรที่จะต้องมีการพัฒนาเทคโนโลยีให้ทันสมัยหรือมีความพร้อมในระบบสารสนเทศเพื่อให้การรายงานข้อมูลเป็นไปได้อย่างถูกต้องรวดเร็วและทันต่อเหตุการณ์ (จิระพร เนตรนุช, 2563) และการนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จึงจำเป็นต้องมีระบบการจัดเก็บข้อมูลหรือระบบฐานข้อมูลที่มีประสิทธิภาพสามารถเก็บข้อมูลและเรียกใช้ข้อมูลที่มีความละเอียดสูงได้ เพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลไปใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจในการดำเนินการให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันได้ ดังนั้นหากองค์กรมีความพร้อมในระบบสารสนเทศจึงมีความเหมาะสมที่จะประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งสอดคล้องกับ วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์ (2561) และ อิศราภรณ์ พลนารักษ์ (2550) ที่กล่าวว่าเทคโนโลยีสารสนเทศถือเป็นปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่เอื้อต่อการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม และคุณภาพของระบบสารสนเทศเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยที่จะผลักดันให้องค์กรมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมด้วย ซึ่งจากประเด็นข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยดังนี้

H4 : ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

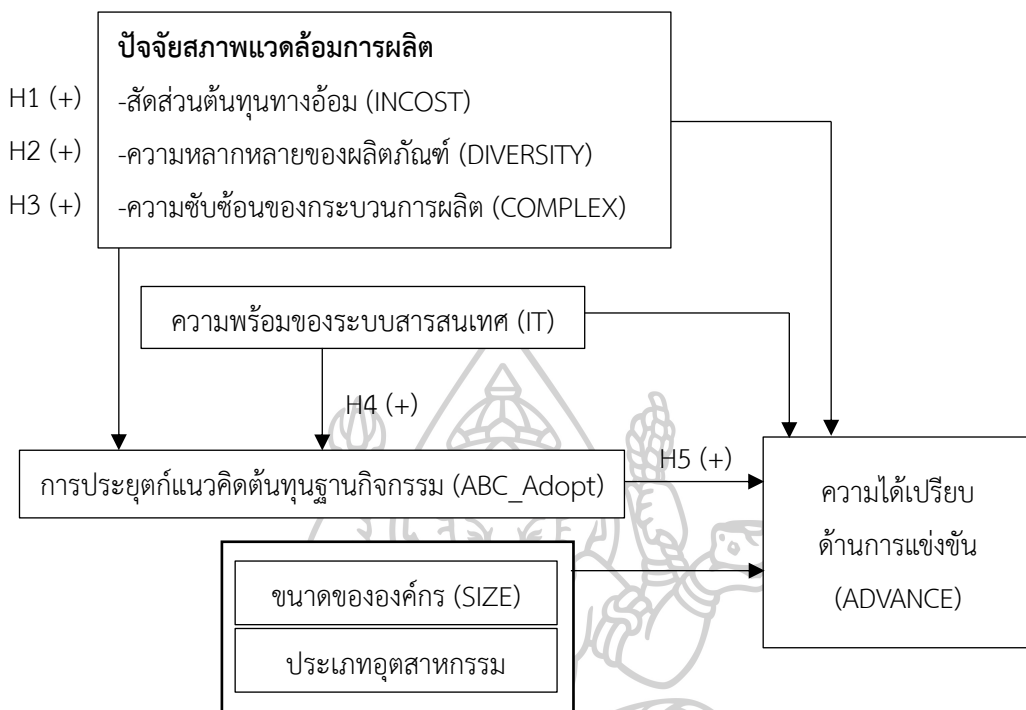
แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เป็นแนวคิดที่ช่วยให้ธุรกิจสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากกว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม ช่วยจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรมต่าง ๆ ลงไปในสินค้าได้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด (วรวรรณ ชวกุล และ จักร ติงศภทิพย์, 2562) และวิธีการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมยังช่วยให้ธุรกิจสามารถรับรู้ถึงกิจกรรมใดเพิ่มคุณค่าหรือกิจกรรมใดไม่เพิ่มคุณค่า เมื่อธุรกิจพบว่ามีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าก็สามารถตัดหรือลดกิจกรรมนั้นลงได้ส่งผลให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ลดลงด้วย ซึ่งผลจากการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ต้นทุนของธุรกิจลดลง (อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562) และการลดลงของต้นทุนนี้ถือเป็นกลยุทธ์การสร้างรายได้เปรียบด้านการแข่งขันของธุรกิจ ซึ่งถือว่าการลดต้นทุนเป็นการวางแผนที่ส่งผลกระทบระยะยาวของธุรกิจทำให้ธุรกิจสามารถเอาชนะคู่แข่งรายอื่น ๆ ได้ เนื่องจากการลดต้นทุนก็จะทำให้เกิดกำไรเพิ่มมากขึ้น ซึ่งถือเป็นหัวใจหลักของการทำธุรกิจ (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557) ดังนั้นหากธุรกิจต้องการที่จะทราบต้นทุนที่แท้จริงและต้องการลดต้นทุนสามารถประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมได้ เพื่อเป็นการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้กับธุรกิจ ซึ่งจากประเด็นข้างต้นนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยดังนี้

H5 : องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

1.5 ขอบเขตของการวิจัย

1. การวิจัยนี้มุ่งศึกษาถึงปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่มีต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีต่อความได้เปรียบด้านการแข่งขัน โดยศึกษาในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยยกเว้นบริษัทในกลุ่มการเงิน บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน และบริษัทที่มีรายงานข้อมูลงบการเงินไม่ครบถ้วน

1.6 กรอบแนวความคิดของการวิจัย



ภาพที่ 2-1 กรอบแนวความคิดของการวิจัย



1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ผลการวิจัยสามารถอธิบายลักษณะขององค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม
2. ผลการวิจัยช่วยสนับสนุนให้ผู้บริหารขององค์กรตัดสินใจประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อสร้างความได้เปรียบด้านการแข่งขัน
3. นำผลการวิจัยเป็นข้อมูลที่ใช้ในการวางแผนตัดสินใจของนักลงทุนให้มีความมั่นใจในการลงทุนในองค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

1.8 นิยามศัพท์เฉพาะ

1. ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต หมายถึง ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความเหมาะสมในการประยุกต์ใช้หรือไม่ประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต

2. ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ หมายถึง องค์กรสามารถรายงานข้อมูลการดำเนินงานได้เป็นปัจจุบัน ถูกต้องแม่นยำ รวดเร็วและทันเวลา รวมถึงมีระบบจัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่ มีการสนับสนุนในการติดต่อสื่อสารในองค์กร สนับสนุนการให้บริการตามความต้องการของผู้รับบริการและสามารถเรียกดูข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจได้

3. แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) หมายถึง นิยามการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมของวิจัยฉบับนี้มีดังนี้ (1) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่ (2) มีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน (3) มีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ (4) มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่กำหนด (5) มีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (6) มีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550; วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561; Horngren, Datar, and Rajan, 2012)

บทที่ 2

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการดำเนินการวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขันหลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีแนวทางการดำเนินงานวิจัย (1) เพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่ส่งผลต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (3) เพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมที่ส่งผลต่อความได้เปรียบด้านการแข่งขัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงตรวจสอบทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

2.1 แนวคิดการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity – Based Costing)

2.2 ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต

2.3 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

2.4 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

อธิบายประเด็นดังกล่าวได้ดังนี้

2.1 แนวคิดบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity -based Costing: ABC)

2.1.1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing: ABC)

แนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC) เป็นแนวคิดที่พัฒนามาจากแนวคิดการคำนวณต้นทุนแบบเดิมที่จะปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดเข้าไปในสินค้าทุกชนิด โดยไม่สนใจว่าสินค้าชนิดนั้นก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายนั้นขึ้นจริงหรือไม่ กล่าวคือค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการถูกจัดสรรไม่เหมาะสมกับเกณฑ์ ซึ่งส่วนใหญ่มักใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นเกณฑ์ในการจัดสรร และโดยส่วนใหญ่การคำนวณต้นทุนแบบเดิมจะปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดโดยแบ่งตามปริมาณการผลิต เช่น ยิ่งธุรกิจผลิตสินค้าชนิดนั้นมากเท่าไรสินค้าชนิดนั้นก็

ได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายในปริมาณที่มากขึ้นไปด้วย ในทางตรงกันข้ามหากสินค้าชนิดนั้นมีปริมาณการผลิตที่น้อยก็จะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่น้อยลงไปด้วยเช่นกัน และระบบการคำนวณต้นทุนแบบเดิมจะไม่สนใจค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เนื่องจากถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC) เป็นแนวทางการบริหารต้นทุนที่ถูกคิดในช่วงปี ค.ศ. 1988 - 1990 โดยกลุ่มนักวิจัยจาก Harvard Business School ที่พบความผิดปกติของแนวทางการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมที่ว่า การคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมนั้นข้อมูลที่ได้จะถูกบิดเบือนไปจากความจริงที่เกิดขึ้น ซึ่งแนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรมส่งเสริมให้ธุรกิจให้ความสนใจกับการบริหารในระดับกิจกรรมซึ่งจะแบ่งเป็นกิจกรรมและจัดสรรปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง ส่งผลให้องค์กรทราบต้นทุนกิจกรรมที่ถูกต้อง (ศรุดา เพ็ญปอพาน, 2558) โดยแนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีเป้าหมายเชิงกลยุทธ์อยู่ 3 ประการ คือ 1.) เพื่อที่จะทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจึงต้องรู้แหล่งที่มาของต้นทุนได้ชัดเจน 2.) เพื่อให้กิจกรรมในธุรกิจจึงต้องมีกำหนดแผนที่จะใช้ทรัพยากรต่างๆ 3.) เพื่อให้ธุรกิจสามารถนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาคำนวณต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพควรแบ่งหน้าที่กันอย่างชัดเจน (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557) ซึ่งการคำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรมนั้นช่วยให้ธุรกิจสามารถคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากขึ้นและจะปันส่วนค่าใช้จ่ายลงไปกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริง โดยปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้น ๆ (ฐิติรัตน์ มีมาก, นิชาภา ศรีประสาธ, ชมมณี นาสิงข์, นันทิรา วรกาญจนบุญ, ธันนารี เจนวิถี และกิริณา แก้วสุน, 2563)

แนวคิดสำคัญของของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม คือ การคิดต้นทุนเข้าไปในกิจกรรมของธุรกิจ โดยอาศัยตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) แล้วจึงคิดต้นทุนเข้าสู่ตัวสินค้า โดยสมมติฐานที่สำคัญของแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ กิจกรรมในธุรกิจที่เกิดขึ้นสามารถทำให้เกิดต้นทุนได้ และกิจกรรมจะถูกนำไปปันส่วนที่จะคำนวณต้นทุนนั้น (ดวงมณี โกมารทัต, 2552)

โดยในประเทศไทยทั้งภาครัฐและเอกชนมีการนำการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย การไฟฟ้านครหลวง บริษัท เอ เอ็ม ดี (ประเทศไทย) เป็นต้น (วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561)

2.1.2 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง, 2553) มีขั้นตอนดังนี้

2.1.2.1 การกำหนดสิ่งที่จะคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อเก็บข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของธุรกิจ

2.1.2.2 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม เป็นขั้นตอนการแบ่งการดำเนินงานทางธุรกิจขององค์กร เพื่อให้สามารถระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์ที่สนใจได้

2.1.2.3 การระบุต้นทุนกิจกรรม เป็นการกำหนดต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมต่างๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรที่เกิดขึ้นจะบันทึกตามรหัสบัญชีแยกประเภทที่มีการจัดกลุ่มไว้แล้ว ซึ่งหากกิจกรรมมีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบแล้วจะถือว่าศูนย์ความรับผิดชอบนั้นเป็นศูนย์กิจกรรม (Activity Center)

2.1.2.4 การกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากร จะต้องกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรให้เหมาะสมกับกิจกรรม โดยจะระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่ต้นทุนฐานกิจกรรม 3 วิธี คือ ระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยตรง การใช้การประมาณการ และการใช้ดุลพินิจ ซึ่งการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ ขึ้น

2.1.2.5 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการจัดสรรต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่ต้องใช้ตัวหลักต้นทุนทรัพยากรเป็นเกณฑ์ในการจัดสรร

2.1.2.6 การวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ธุรกิจต้องกำหนดตัวหลักต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคำนวณต้นทุนการผลิต

2.1.2.7 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามฐานกิจกรรม เป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนกิจกรรมที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดการใช้ต้นทุนการผลิตตามฐานกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์

2.1.3. ขั้นตอนในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม (สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ, 2557)

ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม (Activity Analysis)

การระบุกิจกรรมของธุรกิจเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจที่จะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุน โดยจะพิจารณาจากกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานเพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่แผนก

โดยการเก็บข้อมูลจะต้องคำนึงถึงกิจกรรมในหลายระดับของธุรกิจด้วย ซึ่งแบ่งได้ดังนี้ (Blocher et al., 2013)

1) กิจกรรมในระดับหน่วย (Unit - Level Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละหน่วยผลิต โดยจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย

2) กิจกรรมในระดับBatch (Batch - Level Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละ Batch ในกระบวนการผลิต ซึ่งจำนวนครั้งในการทำกิจกรรมจะเป็นไปตามจำนวน Batch

3) กิจกรรมในระดับผลิตภัณฑ์ (Product - Sustaining Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ธุรกิจทำในภาพกว้างเพื่อให้สามารถผลิตสินค้าและขายสินค้าที่มีรูปแบบต่างกันได้โดยมีความเชื่อมโยงกัน เพื่อให้กระบวนการผลิตสามารถผลิตได้ทันเวลาและสามารถส่งขายสินค้าในแต่ละชนิดได้

4) กิจกรรมในระดับบริษัทองค์กร (Facility - Sustaining Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นในภาพกว้างเพื่อให้การทำงานเป็นไปอย่างทั่วไป ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจกรรมนี้จะเป็นต้นทุนรวมทั้งหมด ไม่สามารถระบุต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้ต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณ

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Costing)

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดซึ่ง ได้แก่ วัสดุุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการผลิต ที่กิจการใช้ไปเพื่อประกอบกิจการต่าง ๆ การรวบรวมและประมาณต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีดังนี้

1. รวบรวมต้นทุนตามรายการต้นทุน (Cost Element) ที่อยู่ในบัญชีแยกประเภท
2. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (ศูนย์ต้นทุนและหรือศูนย์กำไร) การระบุต้นทุนสู่กิจกรรมสามารถเลือกใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนของสิ่งที่ต้องการทราบต้นทุนและความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ รวมทั้งวิธีการที่แบ่งต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ตามรายการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมสามารถทำได้ 3 วิธี คือ
 - การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุทรัพยากรที่ธุรกิจใช้ไปในกิจกรรมกระบวนการผลิตมีจำนวนเท่าไร
 - การประมาณ (Estimation) ใช้เมื่อธุรกิจไม่ทราบปริมาณกิจกรรมทรัพยากรต่างๆที่ธุรกิจใช้ไปในกิจกรรม จึงต้องทำการประมาณ
 - การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้เมื่อธุรกิจไม่สามารถประมาณสัดส่วนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์

ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver)

ตัวผลักดันต้นทุน หมายถึง สาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน กิจการควรเลือกใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ

ขั้นตอนที่ 4 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การนำต้นทุนกิจกรรมไปใช้ประโยชน์ทางการบริหาร ซึ่งจำแนกเป็น 2 มิติ คือ ทางด้านต้นทุน (Cost Dimension) หรือทางด้านการควบคุม (Control Dimension)

ในทางทฤษฎีการปันส่วนต้นทุนให้กับสิ่งที่ต้องการทราบต้นทุนจะมี 2 วิธี ดังนี้

1. วิธีแบ่ง 2 ขั้นตอน (The Two-Stage Approach) ใช้ในกรณีการปันส่วนต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวหลักต้นทุนที่เรียกว่า ตัวหลักต้นทุนทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนที่กำหนด

2. วิธีแบ่งหลายขั้นตอน (Multiple Stage Approach) ใช้ในกรณีที่มีกิจกรรมซับซ้อนมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอนจึงต้องปันส่วนต้นทุนลดหลั่นกันไปตามลำดับ

โดย วราภรณ์ ผ่องพลใส (2545) ได้กล่าวถึงปัจจัยบ่งชี้ความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ คือ 1)ธุรกิจมีลักษณะการผลิตที่ซับซ้อน 2)การผลิตมีผลิตภัณฑ์หลายประเภทหรือมีความหลากหลายในผลิตภัณฑ์ 3)ค่าใช้จ่ายในการผลิตมีจำนวนสูงเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนชนิดอื่น 4)ลักษณะการผลิตมีการเปลี่ยนจากการใช้แรงงานคนมาใช้เทคโนโลยีมากขึ้น 5)ฝ่ายบริหารเล็งเห็นว่าการใช้ระบบต้นทุนเดิมให้ข้อมูลทางการบัญชีที่ไม่เหมาะสม มีผลทำให้การตัดสินใจที่ผ่านมาเกิดความผิดพลาดมากขึ้น 6)ผู้จัดการแผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไม่นำข้อมูลรายงานการผลิตไปใช้ประโยชน์ 7) ขบวนการผลิตซับซ้อน 8)ผู้บริหารไม่สามารถอธิบายได้ว่ากำไรส่วนเกินของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมาจากไหน 9)ยอดขายเพิ่มขึ้นแต่กำไรสุทธิลดลง 10)ในรายการการผลิตมีผลิตภัณฑ์บางชนิดที่แสดงกำไรส่วนเกินสูงมากทั้ง ๆ ที่คู่แข่งไม่ได้ผลิตสินค้านี้ 11)ค่าใช้จ่ายการผลิตสูงมากและแต่ละปีมีแนวโน้มสูงขึ้นตลอด ซึ่งสอดคล้องกับ (Weygandt et al., 2010) ที่กล่าวถึงปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ 1) สายการผลิตมีความแตกต่างในปริมาณผลิตอย่างมากและกรรมวิธีการผลิตมีความซับซ้อน 2) สายการผลิตมีจำนวนมากและแตกต่างกัน ซึ่งในความแตกต่างกันต้องใช้การสนับสนุนจากฝ่ายบริหารแตกต่างกัน 3) ในส่วนของต้นทุนทั้งหมดมีปริมาณค่าใช้จ่ายการผลิตสูงมาก เช่น มีการลงทุนในอุปกรณ์จำนวนมาก การใช้อุปกรณ์มากทำให้จ้างแรงงานน้อย เป็นต้น 4) ต้นทุนทางอ้อมมาก เช่น ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร มักไม่นำเข้าสู่ระบบการตัดสินใจ

เหตุผลหลักที่องค์กรต่าง ๆ ควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ (จันทร์กระจ่าง ปินตาเชื้อ, 2562)

1. ระบบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมให้ข้อมูลได้เฉพาะที่อยู่ในรูปตัวเลข ไม่สามารถให้ข้อมูลทางด้านการบริหารได้อย่างเพียงพอ เช่น ความพึงพอใจของลูกค้า รอบระยะเวลาดำเนินงาน ข้อดีข้อเสีย ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละกลุ่มลูกค้า เป็นต้น

2. ระบบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมใช้วิธีการถัวเฉลี่ยค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ด้วยตัวหลักต้นทุนเพียงชนิดเดียว เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงาน จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่ใช้ในการแปรสภาพที่แตกต่างกันของแต่ละผลิตภัณฑ์ได้

3. ปัจจุบันค่าใช้จ่ายการผลิตมีสัดส่วนสูงกว่าต้นทุนค่าแรงงานทางตรงหรือบางกิจการไม่มีค่าแรงงานทางตรง มีแต่วัตถุดิบทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต อีกทั้งยังมีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนและการแปรสภาพวัตถุดิบไปเป็นสินค้าขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายการผลิต แต่ในการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตได้ ข้อมูลไม่เพียงพอสำหรับการจัดกระบวนการผลิตให้มีประสิทธิภาพได้ (พัชนีจ เนาวพันธ์, 2555)

2.1.4 นิยามของการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

เป็นนิยามของการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมปรับรายการจากแผนภาพแนวคิดของ (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550) ดังต่อไปนี้

1. มีการรวบรวมต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่
2. มีการกำหนดกิจกรรมต่างๆที่ลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน
3. มีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวหลักต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่างๆที่กำหนดไว้

4. มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่างๆตามตัวหลักต้นทุนที่กำหนด

5. มีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวหลักต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

6. มีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวหลักต้นทุน

2.1.5. ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556) สรุปได้ดังนี้

2.1.4.1. ทำให้ทราบถึงข้อมูลต้นทุนในการผลิตที่ถูกต้องแม่นยำใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น เป็นการสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจให้กับกิจการโดยการนำตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) มาใช้ในการจำแนกค่าใช้จ่ายการผลิต (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556; อรปวีณ์

เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562; วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2547; กฤษฎา ธาณิรัตน์, 2552; นิกร ยาสมร, 2552)

2.1.4.2. สามารถควบคุมต้นทุนการผลิตของธุรกิจให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดไม่ก่อให้เกิดคุณค่าเพื่อที่จะสามารถตัดหรือทราบปัญหาที่เกิดขึ้นว่าอยู่ในการปฏิบัติงานในกิจกรรมการผลิตใดและใครเป็นผู้รับผิดชอบในส่วนงานนั้น (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556; Mowen, Hansen and Heitger, 2012)

2.1.4.3. ช่วยทำให้ข้อมูลมีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจากการเก็บข้อมูลในแต่ละกิจกรรมทำให้ฝ่ายบริหารสามารถรู้ถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงนำไปสู่การปรับปรุง และตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556; นราพันธ์ จันทรกระจาย, พัฒนา เจียรวิริยะพันธ์ และ อองอาจ เลี้ยงพันธ์, 2554)

2.1.6. ข้อจำกัดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม(ABC Limitations) มีดังนี้ (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556)

2.1.5.1. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่เหมาะกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2559)

2.1.5.2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุดจะส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้นั้นมีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด แต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สูงมาก (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2559)

2.1.5.3. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคคลในองค์กรเกิดการขัดแย้งระหว่างฝ่ายงานได้ เนื่องจากก่อให้เกิดความกดดันแก่ผู้ปฏิบัติงานด้านประสิทธิภาพและเวลาปฏิบัติงานอาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองจะถูกตำหนิหรือลงโทษหากงานทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-Value Added Activity) (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2559)

2.1.5.4. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของพนักงานในกิจการเป็นสิ่งสำคัญหากมีความเข้าใจไม่ตรงกันอาจก่อให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรได้

2.1.5.5. สาเหตุที่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องทั้งหมดเพราะอาจมีข้อจำกัดอยู่บ้าง เช่น

- กำหนดกิจกรรมไม่เหมาะสมอาจกำหนดจำนวนมากหรือน้อยเกินไปหรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำไป

- วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วอาจทำให้การกำหนดวิธีการจัดสรรกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับในอนาคต

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่จะช่วยให้ธุรกิจสามารถคำนวณต้นทุนการผลิตออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำกว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม เมื่อข้อมูลต้นทุนสินค้าที่คำนวณออกมาไม่ถูกบิดเบือนก็จะสามารถช่วยให้ผู้บริหารนำข้อมูลต้นทุนสินค้าที่ได้ไปใช้ในการวางแผนตัดสินใจเกี่ยวกับธุรกิจในอนาคตได้ เช่น การกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ การลดหรือตัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าให้กับกิจการออก เป็นต้น และธุรกิจที่ควรนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาช่วยจะต้องเป็นธุรกิจที่มีลักษณะสายการผลิตสินค้าจำนวนมากหลากหลายประเภทหลากหลายรุ่น มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อน มีค่าใช้จ่ายการผลิตจำนวนมากหรือมีมากกว่าวัตถุดิบทางตรงหรือค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

2.2 ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต อธิบายได้ดังนี้

2.2.1 แนวคิดสัดส่วนต้นทุนทางอ้อม

ในการคำนวณต้นทุนการผลิตแบบเดิมจะมีองค์ประกอบของต้นทุนการผลิตเกิดขึ้นซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการแปรสภาพวัตถุดิบให้ออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต โดยการปันส่วนต้นทุนทางตรง ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นสามารถทำได้ง่าย แต่การจะปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นทำได้ยาก เนื่องจากการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะใช้เกณฑ์การจัดสรรเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งเท่านั้น เช่น จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนชั่วโมงแรงงาน เป็นต้น จึงทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์สูงกว่าความเป็นจริงได้ เมื่อมีการจัดสรรต้นทุนไม่เหมาะสมกับเกณฑ์เกิดขึ้นสามารถทำให้ผู้บริหารนำข้อมูลมาใช้ตัดสินใจผิดพลาดได้ ซึ่งตรงกับที่ ร่มโพธิ์ อุดล (2551) กล่าวว่า เมื่อเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบเดิมกับการคำนวณต้นทุนตามระบบฐานกิจกรรมพบว่า การคำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรมให้ความสำคัญกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นทำให้สามารถคำนวณต้นทุนได้ถูกต้องกว่าวิธีการคำนวณแบบเดิม และสามารถนำไปช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจวางแผนทางการเงินได้ เช่น การลดต้นทุนในกิจกรรมที่ไม่จำเป็น การกำหนดราคาขายสินค้าที่เหมาะสมมากขึ้น เป็นต้น

การคำนวณต้นทุนการผลิตโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ได้ต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องแม่นยำ และเหมาะสมนั้นสามารถช่วยผู้บริหารในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจในอนาคตได้อย่างถูกต้อง และมีประสิทธิภาพมากกว่าการคำนวณโดยใช้วิธีต้นทุนแบบเดิม ซึ่งตรงกับ เบญจรัตน์ คู่กระสังข์ (2556) ที่กล่าวว่า ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมยังมีข้อบกพร่องในส่วนของเกณฑ์การปันส่วน เนื่องจากเกณฑ์การปันส่วนที่ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมใช้จะใช้สิ่งที่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ ซึ่งจะเหมาะกับองค์กรที่ดำเนินงานภายใต้สภาวะการตลาดที่ค่อนข้างมั่นคง และค่าใช้จ่ายในการผลิตต้องมีมูลค่าน้อยเมื่อเทียบกับค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ดังนั้นการแก้ปัญหาข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมคือ การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เช่นเดียวกับที่ กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์ (2560) กล่าวว่า หากทำการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนการผลิตจะสูงขึ้นกว่าต้นทุนแบบเดิม มีกระบวนการคำนวณที่ยุงยากซับซ้อนขึ้น และใช้เวลามากกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิม แต่จะสามารถระบุต้นทุนของทุกกิจกรรมได้ หากจะทำการลดต้นทุนในกิจกรรมบางกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มต่อผลิตภัณฑ์ให้ลดลงได้ก็จะสามารถเพิ่มกำไรได้มากยิ่งขึ้นไปด้วย และจากการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องของ อรุณี นุสิทธิ์, รัตนา สิทธิอ่วม, ทิพวรรณ อินทวงศ์, นิภาพร โพธิ์เงิน และ วราภรณ์ แสงนาค (2562) พบว่าการศึกษารังนี้ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจากเกณฑ์หน่วยผลิตจึงอาจส่งผลกระทบต่อปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการ ดังนั้น การวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนควรใช้เกณฑ์ฐานกิจกรรมเพื่อให้ค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละรายการสอดคล้องกับระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง

2.2.1.1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

โดยการจำแนกต้นทุนสามารถจำแนกได้หลายลักษณะ เช่น การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ คือ ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด ซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งถ้าพิจารณาในด้านทรัพยากรที่เป็นส่วนประกอบของสินค้าแล้ว ประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต (ศรุตา เฟื่องปอพาน, 2558)

1.) วัตถุดิบ (Materials) วัตถุดิบเป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้า ซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้าแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิตและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งจัดเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น

1.2 วัสดุทางอ้อม (Indirect materials) หมายถึง วัสดุที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า มีการใช้วัสดุทางอ้อมจำนวนน้อยมากจนไม่สามารถระบุได้ว่าใช้ไปเท่าไร นับว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต

2.) ค่าแรงงาน (Labor) หมายถึง เงินค่าแรงงานที่ธุรกิจจ่ายให้กับพนักงานในธุรกิจของตน เป็นค่าแรงงานให้กับคนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ซึ่งค่าแรงงานถูกแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor)

2.1 ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่องค์กรจ่ายให้กับพนักงานที่ทำการผลิตสินค้าโดยตรง ซึ่งเป็นค่าแรงงานที่มีสัดส่วนสูงเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางอ้อม และถือว่าค่าแรงงานทางตรงเป็นหัวใจหลักขององค์กรในการแปรสภาพวัตถุดิบให้ออกมาเป็นสินค้าที่พร้อมขายได้

2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่องค์กรจ่ายให้กับพนักงานที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง ซึ่งนับว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตชนิดหนึ่ง

3.) ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead) หมายถึง การที่ธุรกิจรวบรวมข้อมูลด้านค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวกับกระบวนการผลิตสินค้า ที่ไม่ใช่วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง คือ วัสดุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมในด้านอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นถึงอย่างนั้นค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวก็เป็นค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีสาเหตุมาจากกระบวนการผลิตสินค้าในโรงงานเพียงเท่านั้น ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นการรวบรวมค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมต่าง ๆ เอาไว้ และสามารถเรียกชื่ออื่นได้อีก เช่น ค่าใช้จ่ายโรงงาน โสหุ่ยการผลิต ต้นทุนการผลิตทางอ้อม

2.2.1.2. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน (สรุตา เพ็งปอพาน, 2558)

ในการจำแนกต้นทุนลักษณะนี้เราสามารถที่จะจำแนกได้ 2 ชนิด คือ ต้นทุนทางตรง (Direct cost) และต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost)

1.) ต้นทุนทางตรง (Direct cost) หมายถึง ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นของหน่วยต้นทุน (Cost Object) เช่น วัสดุทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตงานผลิตชิ้นใดชิ้นหนึ่ง

2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หมายถึง ต้นทุนร่วม (Common cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด โดยปกติแล้วต้นทุนทางอ้อมนี้จะถูกแบ่งสรรให้แก่หน่วยต้นทุนต่าง ๆ ด้วยเทคนิควิธีในการจัดสรรต้นทุน (Allocation techniques) ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตนั้นต้นทุนทางอ้อมก็หมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้า

จากข้อมูลข้างต้นกล่าวได้ว่า สัดส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการผลิตในโรงงานเท่านั้น (อรอุมา สำลิกนกนากุล ศรีกาญจน์ และเจษฎา รมเย็น, 2565) เมื่อศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าบริษัทที่มีโครงสร้างต้นทุนหรือสัดส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจำนวนมาก เมื่อเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมกับคำนวณโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเห็นว่าส่วนใหญ่การคำนวณต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุนที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งสะท้อนมูลค่าต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องแม่นยำใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด เหมาะสำหรับบริษัทที่ต้องการลดต้นทุนเพราะสามารถลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นในกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าได้ ดังนั้นหากบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตจำนวนมากเหมาะที่จะนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ ซึ่งสอดคล้องกับ วราภรณ์ ผ่องพลใส (2545) ที่กล่าวถึง ปัจจัยบ่งชี้ความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ คือ ธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นต้นทุนซึ่งมีจำนวนสูงเมื่อเทียบกับต้นทุนการผลิตชนิดอื่น และสอดคล้องกับ (Weygandt et al., 2010) ที่กล่าวว่า ปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม คือ ค่าใช้จ่ายในการผลิตมีสัดส่วนต่อต้นทุนทั้งหมดจำนวนมาก ซึ่งจากประเด็นข้างต้นจึงนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยที่ 1 คือ

H1 : สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

2.2.2.แนวคิดความหลากหลายของผลิตภัณฑ์

2.2.2.1.ความหมายของผลิตภัณฑ์

ความหลากหลายของสินค้า (Merchandise Assortment) คือ การรวบรวมสินค้าที่มีลักษณะที่แตกต่างกันในด้านต่างๆ เช่น ขนาด รูปร่าง ราคา และคุณภาพ เพื่อให้ลูกค้าสามารถเลือกสินค้าได้หลากหลายถูกต้องตามความต้องการของตนเอง (James R. Ogden & Denise T. Ogden, 2004)

ความหลากหลายของสินค้าแต่ละชนิดสินค้า (Merchandise or service assortment) หมายถึง รายการต่าง ๆ ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันในแต่ละชนิดสินค้าหรือประเภทของสินค้านั้น ถูกนับเป็นจำนวนรายการ ในส่วนของความลึกของสินค้า หมายถึง จำนวนรายการสินค้าในแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันในด้านต่าง ๆ เช่น ชื่อ ตรา สี ขนาด รูปร่าง รสชาติ ระดับราคาคุณสมบัติผลิตภัณฑ์ เป็นต้น (Greg & Mark, 2010)

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (Product Assortment) การเลือกชนิดของผลิตภัณฑ์และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์จะต้องสอดคล้องกับความหวังในการจับจ่ายของลูกค้าเป้าหมาย ผู้ค้าส่งจะต้องตัดสินใจเกี่ยวกับความกว้างและความลึกของสายผลิตภัณฑ์ที่นำเสนอรวมทั้งคุณภาพแหล่งผลิตและชื่อเสียงของตราสินค้าที่นำเสนอขาย (Armstrong & Kotler, 2003)

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ คือ ความแตกต่างของชนิดผลิตภัณฑ์ในโรงงานผลิต ซึ่งมีความแตกต่างกับปริมาณการผลิต เนื่องจากผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีความแตกต่างทั้ง ขนาด รูปร่าง จำนวนชิ้นส่วน ซึ่งทำให้เกิดความยากในการดำเนินการผลิตยิ่งขึ้น (บุญชัย มูลธาร์, 2556)

ในปัจจุบันธุรกิจมีการแข่งขันสูงมากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เพื่อเป็นการสร้างความได้เปรียบทางด้านการแข่งขัน ธุรกิจจึงต้องหากกลยุทธ์มาใช้ในการแข่งขัน เพื่อให้ตนเองสามารถมีส่วนแบ่งทางการตลาดได้มากกว่าคู่แข่ง สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ทำให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ ซึ่งการสร้าง ความหลากหลายในสายผลิตภัณฑ์ก็ถือว่าเป็นกลยุทธ์หนึ่งในการสร้างความได้เปรียบทางด้านการแข่งขัน โดยการสร้างความหลากหลายในผลิตภัณฑ์ เช่น ขนาด สี ราคา รสชาติ เป็นต้น เพื่อตอบสนองความต้องการของกลุ่มลูกค้าที่แตกต่างกันออกไป ลูกค้าสามารถซื้อสินค้าที่ตรงความต้องการของตนเองมากที่สุด มีตัวเลือกในสินค้ามากขึ้น เพื่อเป็นการดึงดูดให้ลูกค้าซื้อสินค้าของธุรกิจมากกว่าคู่แข่ง แต่การที่ธุรกิจมีความหลากหลายในผลิตภัณฑ์นั้นส่งผลให้ธุรกิจจะต้องมีการจัดเก็บสินค้าที่ดี มีการเก็บรักษาสินค้าให้มีคุณภาพ จึงส่งผลให้ธุรกิจมีต้นทุนการผลิตสูงขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ กฤษณา แก้วลพ (2561) ที่กล่าวว่าการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ทำให้จำนวนรายการสินค้ามากขึ้น และด้วยจำนวนการผลิตที่มีความหลากหลายของรายการสินค้าที่สูง พบว่ามีผลกระทบต่อกำลังการผลิตที่มีอยู่อย่างจำกัด มีความยุ่งยากในการผลิต การบริหารจัดการวัตถุดิบ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนการผลิตที่สูงขึ้น และสอดคล้องกับ สุন্নทนา สังขทัตน์ (2564) กล่าวว่า องค์กรที่ผลิตสินค้าที่มีความหลากหลายมากขึ้นเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้และเพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันได้นั้น หากแต่การผลิตสินค้าที่มีความหลากหลายจะทำให้องค์กรมีต้นทุนในการผลิตสูงขึ้นอย่างแน่นอน

จากข้อมูลข้างต้นเมื่อธุรกิจสร้างความได้เปรียบทางด้านการแข่งขันโดยใช้กลยุทธ์การสร้าง ความหลากหลายในผลิตภัณฑ์ส่งผลให้ธุรกิจมีต้นทุนการผลิตเพิ่มสูงขึ้นจากการผลิตสินค้ารูปแบบต่าง ๆ เพิ่มขึ้นนั้น ธุรกิจจึงควรนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เนื่องจากมีความเหมาะสมมากกว่าใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีแบบเดิม เพราะระบบต้นทุน กิจกรรมจะให้ข้อมูลต้นทุนการผลิตที่ถูกต้องแม่นยำมากกว่า ซึ่งตรงกับที่ Martijn Schoute (2011)

พบว่า โดยเฉลี่ยแล้วความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการยอมรับแนวคิด ต้นทุนฐานกิจกรรมและการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งตรงกับ วราภรณ์ ผ่องพลใส (2545) ที่กล่าวถึง ปัจจัยปัจจัยที่เหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในธุรกิจ เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจ คือ กระบวนการผลิตของธุรกิจมีผลิตภัณฑ์หลายประเภทหรือมีความหลากหลายในผลิตภัณฑ์ และสอดคล้องกับ Weygandt et al. (2010) ที่กล่าวว่า ปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ สายการผลิตมีความแตกต่างใน ปริมาณการผลิตอย่างมาก และกรรมวิธีในการผลิตมีความซับซ้อน รวมถึงสายการผลิตมีจำนวนมาก และแตกต่างกัน ซึ่งความแตกต่างกันจำเป็นต้องใช้ระดับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารแตกต่างกัน

ดังนั้นจากข้อมูลดังกล่าว ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ หมายถึง จำนวนรายการสินค้าในแต่ละสายผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกัน เช่น ชื่อ ตรา สี ขนาด รูปร่าง รสชาติ ระดับราคา คุณสมบัติ ผลิตภัณฑ์ เป็นต้น แสดงให้เห็นว่าการที่บริษัทมีการผลิตสินค้าที่หลากหลายที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้แล้วนั้นยังทำให้บริษัทมีต้นทุนในการผลิตเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นบริษัทควรที่จะต้องใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อที่จะได้ต้นทุนที่มีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้น ลดการบิดเบือนต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิม (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550) และจากการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องของ สมบูรณ์ สารพัด (2561) ผลการวิจัยพบว่าการคำนวณต้นทุนโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมมีการจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้องใช้ตัวหลักต้นทุนให้ตรงกับกิจกรรมทำให้ได้ตัวเลขที่มีความแม่นยำมากขึ้น ทำให้รู้ต้นทุนการผลิตของสินค้าแต่ละประเภทว่าสินค้าประเภทไหนมีต้นทุนการผลิตสูงและการที่ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นนั้นเกิดจากกิจกรรมใด และเป็นกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าหรือไม่ ถ้าเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าก็ควรที่จะต้องตัดออกเพื่อเป็นการลดต้นทุนการผลิต ซึ่งถ้าเป็นการคำนวณต้นทุนโดยใช้วิธีเดิมจะได้ข้อมูลที่จำกัดนำไปใช้ประโยชน์ค่อนข้างยาก ซึ่งจากประเด็นข้างต้นจึงนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยที่ 2 คือ

H2 : ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

2.2.3.แนวคิดความซับซ้อนของกระบวนการผลิต

2.2.3.1.ระบบการผลิต (Production system)

ระบบการผลิต หมายถึง การนำเอาทรัพยากรต่าง ๆ ที่เป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ได้แก่ คน เงิน วัสดุ อุปกรณ์ เครื่องจักร ทรัพยากรต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้เพื่อเข้าสู่กระบวนการผลิตหรือแปลงสภาพ (Process) ทรัพยากรนั้นให้เป็นสินค้า (Output) หลังจากที่มีการผลิตก็จะมีข้อมูลป้อนกลับ (Feedback) ต่าง ๆ ที่ได้จากการผลิตเกิดขึ้น เพื่อใช้ในการควบคุมและประเมินผลของการผลิต และนำมาเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่วางไว้ ถ้าไม่เป็นไปตามเป้าหมายก็จะต้องมีการปรับปรุงปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการผลิต เพื่อให้ตรงตามเป้าหมายที่ต้องการ ซึ่งในระบบการผลิตหรือการปฏิบัติการใด ๆ ย่อมมีโอกาสที่จะเกิดการเปลี่ยนแปลงที่ไม่ได้คาดหมายเกิดขึ้น ซึ่งอยู่เหนือการควบคุมของผู้บริหาร ซึ่งทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องมีแนวทางในการรับมือกับสิ่งนี้ เพื่อให้ระบบการผลิตมีอย่างต่อเนื่องและตอบสนองความต้องการได้ (ณัฐศยา สิริโชคโรตม, 2552)

โดยการผลิตที่มีประสิทธิภาพ ธุรกิจควรคำนึงถึงปัจจัยหลาย ๆ ด้าน เช่น ด้านคุณภาพ ด้านราคา รวมถึงด้านเวลา เป็นต้น ซึ่งปัจจัยเหล่านี้จะถูกนำมาใช้ในระบบการผลิต โดยธุรกิจจะต้องมีการวางแผนและควบคุมการผลิตเป็นอย่างดี ซึ่งกิจกรรมต่างๆที่อยู่ในระบบการผลิตสามารถจำแนกได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ การวางแผน (Planning) การดำเนินงาน (Operation) และการควบคุม (Control)

1.การวางแผน (Planning) เป็นกระบวนการพิจารณาหาทางเลือกที่ดีที่สุดล่วงหน้า โดยใช้ข้อมูลต่าง ๆ ที่สำคัญมาวางแผนตัดสินใจเพื่อให้การดำเนินงานของธุรกิจในอนาคตมีประสิทธิภาพมากที่สุด เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

2.การดำเนินงาน (Operation) เป็นขั้นตอนการดำเนินงานเป็นการนำปัจจัยนำเข้าเข้าสู่กระบวนการแปรสภาพจนกระทั่งออกมาเป็นสินค้าและการดำเนินงานควรที่จะใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุดด้วย

3.การควบคุม (Control) เป็นขั้นตอนที่ธุรกิจกำหนดไว้ว่าขั้นตอนการดำเนินงานตามแผนที่วางไว้จะสามารถประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่ โดยการติดตามผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น โดยการใช้ข้อมูลป้อนกลับ (Feedback information) ถ้าหากผลการดำเนินงานออกมาตามแผนที่วางไว้ธุรกิจก็สามารถใช้แผนเดิมในการดำเนินงานต่อไปได้ แต่หากผลการดำเนินงานออกมาไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้ธุรกิจจะต้องหาทางแก้ไขปัญหาเพื่อให้ธุรกิจสามารถดำเนินงานต่อไปได้ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้

2.2.3.2 ลำดับขั้นการผลิต (สยามรัฐ, 2561)

2.2.3.2.1. การผลิตขั้นแรกหรือขั้นปฐมภูมิ (primary production) เป็นการผลิตที่ใช้ประโยชน์จากธรรมชาติโดยตรง วิธีการผลิตง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน ผลผลิตที่ได้ส่วนใหญ่ไม่สามารถสนองความต้องการได้ทันที ต้องนำไปแปรสภาพก่อนจึงจะสนองความต้องการได้

2.2.3.2.2. การผลิตขั้นที่สองหรือขั้นทุติยภูมิ (secondary production) เป็นการผลิตที่ต้องอาศัยผลผลิตอื่นมาเป็นวัตถุดิบในการผลิต กรรมวิธีการผลิตมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้น ต้องใช้เครื่องมือและอุปกรณ์เพื่อประกอบการผลิตมากขึ้น ส่วนใหญ่เป็นการผลิตในด้านอุตสาหกรรม

2.2.3.2.3. การผลิตขั้นที่สามหรือขั้นตติยภูมิ (tertiary production) เป็นการผลิตในลักษณะการให้บริการด้านการขนส่ง การค้าส่ง การค้าปลีก การประกันภัย การธนาคาร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผลผลิตเคลื่อนย้ายจากการผลิตขั้นที่หนึ่งไปขั้นที่สองและไปสู่ผู้บริโภคได้สะดวก รวดเร็ว มีคุณภาพ และมีประสิทธิภาพดีขึ้น

2.2.3.3 ประเภทของการผลิต

2.2.3.3.1. แบ่งตามลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ (ทวีศักดิ์ เทพพิทักษ์, 2552)

-การผลิตตามคำสั่งซื้อ (Made-to-order) เป็นการผลิตตามคำสั่งซื้อของลูกค้าหรือเพื่อตอบสนองตามความต้องการของลูกค้าแต่ละบุคคล ในการจัดเตรียมวัตถุดิบองค์กรไม่สามารถเตรียมไว้ได้ล่วงหน้าเนื่องจากขึ้นอยู่กับแต่ละคำสั่งซื้อ

-การผลิตเพื่อรอจำหน่าย (Made-to-stock) เป็นการผลิตผลิตภัณฑ์ที่มีคุณลักษณะเป็นมาตรฐานเดียวกันตามความต้องการของกลุ่มลูกค้าเป้าหมายส่วนใหญ่ การจัดหาวัตถุดิบและการเตรียมกระบวนการผลิตสามารถทำได้ล่วงหน้า

-การผลิตเพื่อรอคำสั่งซื้อ (Assembly-to-order) เป็นการผลิตชิ้นส่วนที่จะประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้หลายชนิด ซึ่งชิ้นส่วนเหล่านั้นจะมีลักษณะแยกออกเป็นชิ้นเฉพาะหรือโมดูล (Module) โดยผลิตโมดูลรอไว้ก่อน เมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าจึงทำการประกอบโมดูลให้เป็นสินค้าตามลักษณะที่ลูกค้าต้องการ

2.2.3.3.2. แบ่งตามลักษณะของระบบการผลิตและปริมาณการผลิต (เชาว์ ไรจนแสง และ สุวีณา ตั้งโพธิ์สุวรรณ, 2555)

- การผลิตแบบโครงการ (Project Manufacturing) หมายถึงการที่องค์กรมีการผลิตสินค้าในลักษณะใหญ่ราคาสูง และสินค้าที่ผลิตมีความเฉพาะตัวไม่เหมือนกันซึ่งจะผลิตตามความต้องการของลูกค้าแต่ละบุคคลที่สั่งซื้อสินค้า มีจำนวนการผลิตต่อครั้งน้อยมากหรือผลิตครั้งละชิ้น

เดียวและใช้เวลานานกว่าปกติ กระบวนการผลิตเกิดขึ้นในพื้นที่ที่กำหนดในโครงการโครงการ (Site) เมื่องานเสร็จจะทำการย้ายทุกสิ่ง เช่น คน เครื่องมือต่างๆ เป็นต้น เพื่อไปเริ่มงานในพื้นที่งานใหม่ ซึ่งเครื่องมือที่ใช้จะใช้ในลักษณะที่ไม่ยึดติดกับพื้นที่ที่สามารถเคลื่อนย้ายเครื่องมือได้สะดวก ต้องใช้คนงานที่มีทักษะสูงมีความเชี่ยวชาญ

- การผลิตแบบไม่ต่อเนื่อง (Job Shop) เป็นการผลิตสินค้าเป็นล็อตซึ่งสินค้าที่ผลิตจะเป็นไปตามคำสั่งซื้อของลูกค้าแต่ละคนเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าแต่ละคนได้ แต่สินค้าที่ถูกผลิตออกมามากไม่ค่อยได้มาตรฐาน

- การผลิตแบบกลุ่ม (Batch Production) เป็นการผลิตสินค้าเป็นกลุ่ม ซึ่งแต่ละกลุ่มจะมีลักษณะเฉพาะ แต่จะผลิตด้วยมาตรฐานการผลิตเดียวกันทั้งกลุ่ม การผลิตโดยสินค้าจะไหลผ่านไป ตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ที่ตามลำดับขั้น

- การผลิตตามสายการประกอบ (Assembly) เป็นการผลิตผลิตสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันในจำนวนมาก ซึ่งการผลิตในแต่ละขั้นตอนจะมีเครื่องจักรเฉพาะของขั้นตอนนั้นเพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้อย่างถูกต้องรวดเร็วและทำให้สามารถผลิตได้ในจำนวนมาก

- การผลิตแบบต่อเนื่อง (Continuous Process) เป็นการผลิตสินค้าชนิดเดียวกันในจำนวนมากเป็นการผลิตแบบต่อเนื่องซึ่งจะใช้เครื่องจักรที่มีความเฉพาะ

2.2.3.4 ปัจจัยการผลิต (Factor of production) (สุพัฒน์ อุทัยบุญสวัสดิ์, 2553)

ปัจจัยการผลิต หมายถึง สิ่งต่าง ๆ ที่ผู้ผลิตนำมาผ่านกระบวนการผลิตเป็นสินค้า เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค สามารถแบ่งปัจจัยการผลิตออกเป็น 4 อย่างคือ

2.2.3.4.1. ที่ดินและทรัพยากร (land and natural resources) หมายถึง ปัจจัยการผลิตทุกชนิดที่เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ

2.2.3.4.2. แรงงานหรือทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง การใช้ร่างกายบุคคลหรือกำลังความคิดเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตขึ้นแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

1) แรงงานที่ไม่มีทักษะ เป็นแรงงานที่ทำงานโดยใช้กำลังเพียงอย่างเดียวในการทำงาน โดยไม่ต้องมีความรู้และรับการฝึกฝนทักษะ ความชำนาญเป็นพิเศษ

2) แรงงานกึ่งทักษะเป็นแรงงานที่ต้องฝึกฝนหรือมีความรู้บ้างเล็กน้อยจึงจะทำได้ แรงงานประเภทนี้จำเป็นต้องผ่านการฝึกอบรมมาบ้างจึงจะทำงานได้ดี

3) แรงงานที่มีทักษะ เป็นแรงงานที่ได้รับการศึกษาต้องมีฝีมือในการทำงานเป็นพิเศษ แรงงานประเภทนี้จำเป็นต้องได้รับการฝึกหัดอบรมเป็นระยะเวลาอันนานจึงจะสามารถทำงานนี้ได้

2.2.3.4.3. **ทุน** หมายถึง สิ่งที่มีมนุษย์ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง โดยทั่วไปทุนแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท

- 1) ทุนแท้จริง คือ สิ่งที่ใช้ผลิตสินค้าและบริการโดยตรง
- 2) เงินทุน คือ สื่อกลางที่นำไปซื้อทุนแท้จริงเพื่อนำมาผลิตสินค้าอีกต่อหนึ่งในทางเศรษฐศาสตร์เงินทุนจึงไม่ใช่ทุนที่แท้จริง เพราะไม่สามารถผลิตสินค้าโดยตรงได้
- 3) ทุนสังคม คือ ทุนที่ไม่ได้ถูกนำมาใช้ในการผลิตโดยตรง เป็นตัวช่วยเสริมสร้างให้การใช้ทุนทั้งสองประเภทข้างต้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2.2.3.4.4. **ผู้ประกอบการ** หมายถึง ผู้ที่นำเอาที่ดิน ทุน แรงงาน มาดำเนินการผลิตสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค ผู้ประกอบการถือเป็นปัจจัยการผลิตที่สำคัญที่สุด เพราะเป็นผู้ริเริ่มทำการผลิตโดยรวมปัจจัยทั้ง 3 ชนิด เข้าด้วยกันเพื่อผลิตเป็นสินค้า

ดังนั้นจากข้อมูลดังกล่าว กระบวนการผลิตซับซ้อน หมายถึง แต่ละธุรกิจผลิตสินค้าที่แตกต่างกันไป ดังนั้นระบบการผลิตเพียงรูปแบบเดียวจึงไม่สามารถใช้กับทุกโรงงานได้ จึงมีการแบ่งประเภทของการผลิตเป็นรูปแบบต่าง ๆ เช่น แบ่งตามลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์หรือแบ่งตามลักษณะของระบบการผลิตและปริมาณการผลิต ซึ่งแต่ละธุรกิจจะมีกระบวนการผลิตที่แตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับลักษณะของการผลิตและผลิตภัณฑ์ เช่น สินค้าบางชนิดต้องใช้เครื่องจักรในการผลิตหลายขั้นตอนถึงจะสำเร็จออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้ แต่สินค้าบางชนิดอาจใช้เครื่องจักรในการผลิตแค่ขั้นตอนเดียวก็สามารถสำเร็จออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้เลย และจาก Chongruksut (2002) ที่กล่าวว่า บริษัทในประเทศไทยที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตที่มากมีโอกาสสูงในการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และสอดคล้องกับ พัทินิก เนาวพันธ์ (2555) ที่กล่าวว่า ต้นทุนการผลิตปัจจุบันเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตมีสัดส่วนสูงกว่าต้นทุนค่าแรงทางตรงหรือบางกิจการไม่มีค่าแรงทางตรง มีแต่วัตถุดิบทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตและกระบวนการผลิตมีความซับซ้อนสูงความสำเร็จในการแปรสภาพวัตถุดิบไปเป็นสินค้าขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายการผลิต แต่การคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนข้อมูลในส่วนนี้ให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลเพื่อการบริหารจัดการค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการแยกต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ออกจากกัน ข้อมูลไม่เพียงพอสำหรับใช้เพื่อการจัดกระบวนการผลิตให้มีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับ วสันต์ สุวรรณกาญจน์ (2559) ที่กล่าวว่า ผลิตภัณฑ์บางชนิดมีปริมาณการผลิตที่ต่ำแต่ผ่านกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนส่งผลให้ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนในการผลิตที่สูงขึ้น โดยเฉพาะในธุรกิจที่มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนจะส่งผลให้ผู้บริหารตัดสินใจผิดพลาดในการคำนวณต้นทุนแบบเดิม และ วราภรณ์

ผ่องพลใส (2545) และ วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2547) ที่กล่าวถึง ปัจจัยบ่งชี้ความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ คือ ลักษณะและกระบวนการผลิตมีความซับซ้อน รวมถึงสอดคล้องกับ (Weygandt et al., 2010)ว่า ปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม คือ สายการผลิตมีความแตกต่างในปริมาณผลิตอย่างมากและกรรมวิธีการผลิตมีความซับซ้อน จึงนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยที่ 3 คือ

H3 : ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

2.3 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ปัจจุบันนอกจากจะมีการเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจที่รวดเร็วแล้วยังมีการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่รวดเร็วด้วย ส่งผลให้เกิดธุรกิจจะต้องปรับตัวตามเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อพัฒนาองค์กรให้สามารถแข่งขันกับคู่แข่งอื่น ๆ ได้ การมีเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมและทันสมัยสามารถช่วยธุรกิจให้สามารถผลิตสินค้าออกมาได้อย่างรวดเร็วและมีคุณภาพสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ แต่การที่ธุรกิจจะมีเทคโนโลยีสารสนเทศที่เหมาะสมและทันสมัยได้นั้นธุรกิจจะต้องลงทุนในการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ไม่ว่าจะเกิดจากการซื้อเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาใหม่ หรือการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศใช้เองในธุรกิจ ซึ่งจะทำให้ธุรกิจต้องมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นอย่างแน่นอน (ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม, 2561) ดังนั้นธุรกิจจะต้องทำการพิจารณาอย่างรอบคอบในการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ว่าเหมาะสมกับธุรกิจหรือไม่ เทคโนโลยีสารสนเทศสามารถช่วยให้อุตสาหกรรมลดต้นทุนหรือทำให้มีรายได้เพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งสอดคล้องกับ วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์ (2561) ที่กล่าวว่า การคำนวณต้นทุนการผลิตด้วยวิธีต้นทุนแบบเต็มส่งผลกระทบต่อธุรกิจเมื่อธุรกิจมีการนำเทคโนโลยีการผลิตที่ซับซ้อนและทันสมัยมากขึ้นมาใช้ ธุรกิจจะต้องพัฒนาเทคโนโลยีให้เหมาะสมกับสภาพการแข่งขัน เพราะเทคโนโลยีการผลิตใหม่มีศักยภาพสามารถทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำลงได้ หากธุรกิจยังใช้ระบบต้นทุนแบบเดิมจะไม่ทราบข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน และสอดคล้องกับ วินิชา จรรยาวัฒน์ (2553) ที่กล่าวว่าการนำเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาช่วยในการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม ในการเป็นเครื่องมือช่วยเก็บข้อมูลกิจกรรมช่วยสร้างรูปแบบต้นทุนไปสู่กิจกรรมและกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์ ทำให้องค์กรสามารถทราบถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงได้แต่มีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นตามมา และสอดคล้องกับ อธิชัย อรุณเรืองศิริเลิศ (2553) ที่กล่าว

ว่า การนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จำเป็นต้องมีระบบฐานข้อมูลที่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากต้องเก็บข้อมูลที่มีรายละเอียดเพิ่มมากขึ้น ทำให้มีการลงทุนในระบบนี้สูง

2.3.1 ความหมายของเทคโนโลยีสารสนเทศ

เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology : IT) เกิดจากคำสองคำ คือ เทคโนโลยี (Technology) คือ การประยุกต์ความรู้ด้านวิทยาศาสตร์มาใช้ให้เกิดประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การสร้าง วิธีการดำเนินงาน และรวมถึงอุปกรณ์ต่างๆ ซึ่งเทคโนโลยีทำให้มนุษย์ได้รับความสะดวกสบายมากขึ้น และคำว่าสารสนเทศ (Information) คือ ผลลัพธ์ที่เกิดจากการประมวลผล ข้อมูลดิบ (Raw Data) ด้วยการรวบรวมข้อมูลดิบจากแหล่งต่าง ๆ และนำมาผ่านกระบวนการประมวลผลจากนั้นก็นำมาเสนอในรูปของรายงานที่เหมาะสมต่อการใช้ประโยชน์ในอนาคตของธุรกิจ (โอภาส เอี่ยมสิริวงศ์, 2557)

เทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง เทคโนโลยีที่ประกอบด้วยระบบการจับเก็บและการประมวลผล ข้อมูล ระบบสื่อสารโทรคมนาคม และอุปกรณ์สนับสนุนการปฏิบัติงานด้านสารสนเทศที่มีการวางแผนจัดการ (พูลศิริ พรหมกุล, 2555)

เทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำสารสนเทศเริ่มจากการจับเก็บ ประมวลผล แสดงผลและเผยแพร่สารสนเทศ ทั้งการส่งผ่านและรับสารสนเทศด้วยวิธีการอันรวดเร็ว องค์ประกอบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่สำคัญ ได้แก่ เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ เทคโนโลยีการสื่อสารข้อมูลและระบบการจัดการข้อมูลเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์นั้นจะใช้สำหรับการจัดการระบบสารสนเทศเพื่อให้ได้สารสนเทศตามที่ต้องการอย่างถูกต้องรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ (บังอรรัตน์ สำเนียงเพราะ, 2554)

ดังนั้นเทคโนโลยีสารสนเทศ หมายถึง เครื่องมือที่เกี่ยวข้องกับการจับเก็บ ประมวลผล แสดงผล และการเผยแพร่ข้อมูลสารสนเทศ ซึ่งรวมทั้งอุปกรณ์ฮาร์ดแวร์ ซอร์ฟแวร์ โดยการสร้างสารสนเทศเกิดจากการนำข้อมูลดิบมาผ่านกระบวนการประมวลผลจนสามารถออกมาเป็นสารสนเทศในรูปแบบตัวอักษร รูปภาพ แผนผัง รายงาน เป็นต้น ทำให้ธุรกิจสามารถนำไปรายงานไปใช้ในการประกอบการตัดสินใจในอนาคตได้อย่างถูกต้องแม่นยำ

โดยความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถดูได้จากลักษณะต่าง ๆ ที่ผู้เชี่ยวชาญได้บอกไว้ดังนี้

2.3.2 คุณลักษณะของสารสนเทศ (ชัชวาลย์ วงษ์ประเสริฐ, 2548) กำหนดคุณสมบัติของสารสนเทศ ดังต่อไปนี้

2.3.2.1. สามารถเข้าถึงได้ (accessibility) หมายถึง ความสะดวกและรวดเร็วในการเข้าถึงสารสนเทศในการนำสารสนเทศมาใช้ประกอบการตัดสินใจ ความรวดเร็วในการค้นหา ซึ่งสามารถวัดได้เช่น หนึ่งนาที สามสิบนาที หรือหนึ่งชั่วโมง

2.3.2.2. ความครบถ้วน (completeness) หมายถึง สารสนเทศมีความครบถ้วนสมบูรณ์ ไม่มีเนื้อหาตรงไหนขาดหายไป ซึ่งจะสนใจในด้านคุณภาพข้อมูลมากกว่าปริมาณข้อมูล

2.3.2.3. ความถูกต้องเที่ยงตรง (accuracy) หมายถึง สารสนเทศที่องค์กรได้มาจะต้องถูกต้องไม่เกิดความผิดพลาดในการนำข้อมูลมาใช้ ไม่มีการบิดเบือนข้อมูล

2.3.2.4. ความเหมาะสม (appropriateness) หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่องค์กรจัดทำขึ้นสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลได้ และสามารถช่วยในการตัดสินใจได้หรือไม่

2.3.2.5. ความทันเวลา (timeliness) หมายถึง ความรวดเร็วในการประมวลผลข้อมูล รวมถึงการแสดงผลพร้อมออกมาได้อย่างรวดเร็วสามารถใช้ในการตัดสินใจได้อย่างรวดเร็วทันกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น

2.3.2.6. ความชัดเจน (clarity) หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่องค์กรได้รับมานั้นจำเป็นต้องสามารถสื่อสารได้อย่างชัดเจนไม่ทำให้ผู้รับสารเข้าใจผิดพลาดส่งผลให้นำไปใช้ในการตัดสินใจผิดพลาดได้และทำให้เสียเวลาเสียโอกาสได้

2.3.2.7. ความยืดหยุ่น (flexibility) หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศต้องช่วยให้บุคคลจำนวนมากสามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลได้มากกว่าให้ประโยชน์เฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่ง

2.3.2.8. ความสามารถในการพิสูจน์ได้ (verifiability) หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่องค์กรได้ต้องสามารถตรวจสอบได้ว่าแหล่งข้อมูลมาจากไหน รายการที่เกิดขึ้นนั้นเกิดขึ้นจริงไม่ได้มีการตกแต่งข้อมูลเกิดขึ้น

2.3.2.9. ความซ้ำซ้อน (redundancy) หมายความว่า ข้อมูลสารสนเทศที่ได้ต้องไม่มีความซ้ำซ้อนกันของข้อมูล

2.3.2.10. ความไม่ลำเอียง (bias) หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่องค์กรได้รับสามารถพิสูจน์ได้ว่าเกิดขึ้นจากข้อมูลจริงไม่มีการบิดเบือนข้อมูลใดๆหรือไม่มีการปรับแก้ข้อมูล

2.3.3 ประโยชน์ของสารสนเทศ ประโยชน์ของสารสนเทศ มี 2 ด้าน คือ (ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์, 2557)

2.3.3.1. ประสิทธิภาพ (Efficiency)

2.3.3.1.1 ระบบสารสนเทศช่วยให้ทำงานได้อย่างรวดเร็ว

2.3.3.1.2 ระบบสารสนเทศช่วยให้องค์กรสามารถเก็บข้อมูลที่มีรายละเอียดมากกว่ารวมถึงมีจำนวนมากได้ และช่วยให้องค์กรสามารถเข้าถึงข้อมูลต่างๆ (Access) ได้อย่างรวดเร็วทันต่อสถานการณ์ที่เกิดขึ้น

2.3.3.1.3 ช่วยทำให้องค์กรสามารถติดต่อสื่อสารกับบุคคลภายในและภายนอกได้อย่างรวดเร็ว

2.3.3.1.4 ช่วยลดต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการนำระบบสารสนเทศมาใช้ในการทำงาน ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลขององค์กรที่มีรายละเอียดสูงมีความซับซ้อนให้สามารถทำงานได้เร็วขึ้นและช่วยลดต้นทุนที่เกิดจากการทำงานได้

2.3.3.1.5 ระบบสารสนเทศช่วยทำให้การประสานงานระหว่างแผนกต่าง ๆ ให้เป็นไปได้ด้วยดี ผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดสามารถนำข้อมูลที่นำมาใช้ร่วมกันได้ทำให้การทำงานร่วมกันเป็นไปได้ด้วยดีมากขึ้น

2.3.3.2. ประสิทธิภาพ (Effectebeness)

2.3.3.2.1 ระบบสารสนเทศในองค์กรทำให้ผู้บริหารตัดสินใจได้ถูกต้องมากขึ้น เช่น ระบบสารสนเทศที่ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจ (Decision Support Systems) หรือระบบสารสนเทศสำหรับผู้บริหาร (Executive Support Systems) ที่จะทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลในการประกอบการตัดสินใจที่ดีขึ้นและช่วยให้สามารถดำเนินงานได้ตามวัตถุประสงค์

2.3.3.2.2 ระบบสารสนเทศช่วยให้องค์กรทราบถึงต้นทุน ทำให้หน่วยงานต่างๆในองค์กรสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมเพื่อให้สามารถใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2.3.3.2.3 ระบบสารสนเทศช่วยให้การบริการสามารถตอบสนองความต้องการของผู้รับบริการได้ดีและรวดเร็วยิ่งขึ้น

2.3.4 ลักษณะสำคัญของเทคโนโลยีสารสนเทศ (เฉลิมพล แสงแก้ว และ ภาสพันธ์ จิโนทา, 2561)

2.3.4.1. เทคโนโลยีสารสนเทศสามารถช่วยเพิ่มปริมาณการผลิตสินค้า สามารถควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นและเพิ่มคุณภาพการทำงานในด้านเศรษฐกิจที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีและช่วยทำให้เกิดระบบการทำงานแบบอัตโนมัติ

2.3.4.2. เทคโนโลยีสารสนเทศเปลี่ยนลักษณะเป็นการให้บริการเป็นแผ่กว้าง เมื่อองค์กรพัฒนาระบบการประมวลผลข้อมูลและการนำข้อมูลมาใช้ให้มีประสิทธิภาพ ผู้รับบริการสามารถสั่งซื้อสินค้าจากที่ไหนก็ได้และสามารถตรวจสอบคำสั่งซื้อผ่านทางออนไลน์หรือช่องทางอื่นที่องค์กรกำหนดไว้ได้อย่างสะดวกรวดเร็ว

2.3.4.3. เทคโนโลยีสารสนเทศถือว่าเป็นสิ่งที่จำเป็นในการทำงานในองค์กรต่างๆ ซึ่งในปัจจุบันทุกองค์กรก็พยายามพัฒนาระบบสารสนเทศให้สามารถเก็บรวบรวม ประมวลผล และนำเสนอผลลัพธ์ให้มีประสิทธิภาพเพื่อการทำงานที่ดีขึ้นขององค์กร

2.3.4.4. เทคโนโลยีสารสนเทศเกี่ยวข้องกับทุกคนการพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศช่วยให้ผู้คนมีชีวิตที่สะดวกสบายมากขึ้น สามารถใช้เวลาไปกับสิ่งที่เกิดประโยชน์ได้มากขึ้น

และสอดคล้องกับ สุนทร แก้วลาย (2533) ที่กล่าวว่า องค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนในปัจจุบันให้ความสนใจกับเทคโนโลยีสารสนเทศมากขึ้น โดยใช้เป็นเครื่องมือช่วยสร้างระบบสารสนเทศในหน่วยงานของตน เนื่องจากเทคโนโลยีสารสนเทศมีบทบาทในการทำกิจกรรมแทบทุกชนิด เช่น การสื่อสาร การปฏิบัติงาน การแก้ปัญหาหรือการตัดสินใจเพื่อการวางแผนและการจัดการ ซึ่งเทคโนโลยีสารสนเทศช่วยให้ได้สารสนเทศอย่างรวดเร็ว ถูกต้อง เชื่อถือได้ ทันต่อเวลา มีเนื้อหา และรูปแบบที่ต้องการความสำคัญของเทคโนโลยีสารสนเทศ สรุปได้ดังนี้ 3.1 ช่วยในการจัดระบบข่าวสารจำนวนมากของแต่ละวัน 3.2 ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตสารสนเทศ เช่น การคำนวณตัวเลขที่ยุงยาก ซับซ้อน การจัดเรียงลำดับสารสนเทศ 3.3 ช่วยให้สามารถเก็บสารสนเทศไว้ในรูปที่สามารถเรียกใช้ได้ทุกครั้งอย่างสะดวก 3.4 ช่วยให้ผู้สามารถจัดระบบอัตโนมัติเพื่อการจัดเก็บประมวลผลและเรียกใช้สารสนเทศ 3.5 ช่วยในการเข้าถึงสารสนเทศได้อย่างรวดเร็วมีประสิทธิภาพมากขึ้น 3.6 ช่วยในการสื่อสารระหว่างกันได้อย่างสะดวก รวดเร็ว ลดอุปสรรคเกี่ยวกับเวลาและระยะทาง โดยการใช้ระบบโทรศัพท์และอื่น ๆ

2.3.5 การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (पुलศิริ พรหมกุล, 2555)

ในปัจจุบันมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาช่วยในการดำเนินธุรกิจอย่างมากเพื่อให้ธุรกิจสามารถผลิตสินค้าออกมาได้อย่างรวดเร็ว มีคุณภาพ ตรงตามความต้องการของลูกค้า ซึ่งตัวอย่างของการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในธุรกิจ เช่น 1) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานอุตสาหกรรมโดยโรงงานอุตสาหกรรมหลายแห่งนำระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ (Management Information System MIS) เข้ามาช่วยจัดการงานด้านการผลิต ไม่ว่าจะเป็นอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ขนาดกลาง หรือขนาดย่อม 2) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานการเงินและการพาณิชย์ สถาบันการเงิน ในส่วนการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศกับงานพาณิชย์นั้น ได้นำระบบรหัสแท่ง (Bar-Codes) มาใช้ในการคำนวณราคาสินค้า 3) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานบริการ การสื่อสาร ได้แก่ การบริการโทรศัพท์ โทรศัพท์เคลื่อนที่ วิทยุ โทรทัศน์ เป็นต้น 4) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในสำนักงาน 5) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในงานด้านสาธารณสุข 6) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศกับงานด้านการฝึกอบรมและการศึกษา 7) การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่บ้าน

จากข้อมูลดังกล่าวปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่เหมาะสมนั้น เทคโนโลยีสารสนเทศ ไม่ได้หมายถึงอุปกรณ์เครื่องจักรที่ทันสมัยที่ใช้ในกระบวนการผลิตเท่านั้นแต่ยังรวมถึงข้อมูลสารสนเทศที่ได้รับการประมวลผลออกมาเป็นรายงานแล้วสามารถนำรายงานที่ได้มาช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารได้ และเทคโนโลยีสารสนเทศยังมีความสำคัญต่อบริษัทอย่างมากไม่เพียงแต่ช่วยเพิ่มผลผลิตให้กับบริษัท ช่วยลดต้นทุน เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน แต่ยังเพิ่มความสะดวกสบาย ประหยัดเวลาให้กับบริษัทอีกด้วย แต่การที่บริษัทมีเทคโนโลยีสารสนเทศที่ดีที่ทันสมัยนั้นบริษัทจะต้องมีการลงทุนเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนซื้อเครื่องจักรที่ทันสมัย ซื้อระบบสารสนเทศที่นำมาใช้ในการประมวลผลข้อมูลที่ดีเพื่อเพิ่มความถูกต้องแม่นยำให้กับข้อมูล เป็นต้น ก็จะทำให้บริษัทมีค่าใช้จ่ายเกิดเพิ่มขึ้น และจากอิสรากรณ์ พลนารักษ์ (2550) กล่าวว่าเทคโนโลยีสารสนเทศถือเป็นปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่เอื้อต่อการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม และคุณภาพของระบบสารสนเทศเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยที่จะมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมด้วย จากการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องหากบริษัทมีเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัย ระบบสารสนเทศมีคุณภาพก็เหมาะที่จะนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ กล่าวคือ หากธุรกิจมีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัยในการดำเนินงานธุรกิจควรใช้การคำนวณต้นทุนตามฐาน

กิจกรรมจะเหมาะสมกว่าการคำนวณต้นทุนแบบเดิม เนื่องจากจะทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องแม่นยำมากกว่าซึ่งจากประเด็นข้างต้นจึงนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยที่ 4 คือ

H4 : ปัจจัยด้านความพร้อมในระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

2.4 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เป็นแนวคิดที่ช่วยให้ธุรกิจสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากกว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม โดยแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ผู้ใช้ทรัพยากรในกิจกรรมนั้น ๆ เป็นผู้รับค่าใช้จ่ายนั้นไปและช่วยจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรมต่าง ๆ ลงไปในสินค้าได้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด (วรวรรณ ชวกุล และ จักร ติงศภัทย์, 2562) ซึ่งข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถช่วยให้ผู้บริหารใช้ในการกำหนดราคาขายและข้อมูลที่ได้ยังทำให้ธุรกิจทราบถึงกิจกรรมใดที่เพิ่มคุณค่าและกิจกรรมใดที่ไม่เพิ่มคุณค่า (ชลิต ผลอินทร์หอม, 2562) ธุรกิจจะสามารถวางแผนต่อไปในอนาคตได้ว่าจะสามารถลดต้นทุนกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าลงได้หรือไม่เพื่อเป็นการเพิ่มกำไรหรือในส่วนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าธุรกิจสามารถตัดกิจกรรมนี้ออกไปได้หรือไม่ ถ้าธุรกิจสามารถตัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าลงได้จะทำให้ธุรกิจมีกำไรเพิ่มมากขึ้นอย่างแน่นอน (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2546)

จากการทบทวนวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าผู้วิจัยหลายท่านได้กล่าวถึงการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมนำไปปรับใช้ในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ดังนี้

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์กรณีศึกษาในโรงงานอุตสาหกรรมนมขนาดเล็ก ที่กล่าวว่าการลดค่าใช้จ่ายการผลิตลงจะช่วยให้ธุรกิจมีกำไรที่เพิ่มสูงขึ้นและสามารถแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้ ธุรกิจจึงใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการปันส่วนค่าใช้จ่ายให้ถูกต้อง (กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษาโรงงานน้ำดื่มจตุเพชร กล่าวว่าหากโรงงานน้ำดื่มนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้จะทำให้สามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงของน้ำดื่มได้ รวมถึงทราบว่ากิจกรรมใดเพิ่มคุณค่าและกิจกรรมใดไม่เพิ่มคุณค่า เพื่อช่วยในการตัดสินใจกำหนดราคาขาย ลดต้นทุน ปรับปรุงประสิทธิภาพ (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในโรงงานแปรรูปกุ้งแช่แข็ง กล่าวว่าข้อมูล ต้นทุนการผลิตแบบเดิมไม่สามารถระบุถึงสาเหตุและปัญหาได้ จึงเหมาะจะนำต้นทุนกิจกรรมมา ประยุกต์ใช้เพื่อสะท้อนถึงต้นทุนแต่ละกิจกรรมย่อยๆ และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการลดต้นทุน ได้ (วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561)

การศึกษาเรื่อง การลดความสูญเสียเปล่าด้วยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในกระบวนการ ผลิตยางแผ่นรมควัน กรณีศึกษาสถาบันเกษตรกรในพื้นที่ภาคใต้ กล่าวว่าหลังจากประยุกต์ใช้ต้นทุน ฐานกิจกรรมพบกิจกรรมไม่เพิ่มคุณค่าในกระบวนการผลิต ซึ่งผู้บริหารสามารถนำไปเป็นข้อเสนอเชิง นโยบายในการลดความสูญเสียเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนา ประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนต่อไป (เกรียงไกร วงษ์คำอูด และ ปณัทพร เรืองเชิงชุม, 2562)

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นสรุปได้ว่า ในประเทศไทยธุรกิจมีการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม อยู่จำนวนมากพอสมควร เนื่องจากการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ธุรกิจทราบ ถึงต้นทุนที่แท้จริง สามารถระบุถึงสาเหตุและปัญหาที่ทำให้เกิดต้นทุนการผลิตที่ไม่จำเป็นได้ กล่าวคือ สามารถทราบถึงกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและไม่เพิ่มคุณค่า เมื่อธุรกิจทราบถึงต้นทุนของสินค้าที่แท้จริง แล้วก็จะส่งผลให้ธุรกิจสามารถกำหนดราคาสินค้าได้ สามารถลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลงได้เพื่อธุรกิจจะมี กำไรเพิ่มมากขึ้นซึ่งเป็นหัวใจหลักของการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน

2.4.1 ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน หมายถึง ธุรกิจที่มีความได้เปรียบทางการแข่งขันจะ สามารถแข่งขันกับคู่แข่งได้ โดยการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันนั้นมีหลายวิธี เช่น การ สร้างสินค้าและบริการที่มีคุณภาพสูง การจัดหาบริการให้แก่ลูกค้าที่เป็นเลิศ การบรรลุต้นทุนที่ต่ำ กว่าคู่แข่ง การจัดหาทำเลที่ตั้งที่เหมาะสมกว่าคู่แข่ง เป็นต้น โดยความสำเร็จของการสร้างความ ได้เปรียบด้านการแข่งขัน คือ ลูกค้ากลับมาซื้อสินค้าของธุรกิจซ้ำ ธุรกิจสามารถตอบสนองความ ต้องการของลูกค้าได้ (John Collins, 2005)

ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน หมายถึง การที่ธุรกิจมีบางสิ่งบางอย่างที่คู่แข่งไม่มี การมี ความได้เปรียบด้านการแข่งขันจะเป็นรากฐานให้ผลการดำเนินงานออกมาดีและสามารถทำให้ธุรกิจ อยู่รอดระยะยาวได้ ธุรกิจควรรักษาความได้เปรียบด้านการแข่งขันเอาไว้ (สมยศ นาวิการ, 2548)

ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน หมายถึง สิ่งที่ต้องครมึเหนือกว่าคู่แข่งจากการผลิตสินค้า และบริการที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะสามารถเป็นสินค้าที่มีประสิทธิภาพได้ก็ต่อเมื่อมี 1) ความยากที่จะ ลอกเลียนแบบ 2) สามารถประยุกต์ได้หลายสถานการณ์ 3) มีเอกลักษณ์เฉพาะตัว 4) เป็นผู้นำทางการ

แข่งขัน จึงจะทำให้องค์กรสามารถดำเนินการให้อยู่รอดได้อย่างมีประสิทธิภาพ (ชนิศา สมศักดิ์, 2558)

จากความหมายข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน หมายถึง สิ่งที่ธุรกิจทำแล้วคู่แข่งไม่สามารถลอกเลียนแบบได้ และสินค้าที่ถูกผลิตออกมาจะมีคุณภาพสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้

แนวคิดการสร้างความได้เปรียบด้านการแข่งขัน 3 กลยุทธ์ ซึ่งเป็นกลยุทธ์ที่สามารถเลือกใช้ให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ในปัจจุบันได้ (Porter, 2005)

1.) การเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost Leadership) เป็นกลยุทธ์ที่ธุรกิจพยายามที่จะลดต้นทุนการผลิตให้ต่ำกว่าคู่แข่ง แต่การลดต้นทุนก็มีความเสี่ยงแอบแฝงอยู่ด้วย เนื่องจากการที่ธุรกิจใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยในการผลิตสินค้านั้น ซึ่งคู่แข่งก็สามารถพัฒนาเทคโนโลยีให้ทันสมัยกว่าได้หรืออาจมีการลอกเลียนแบบสินค้าได้หรือการลดต้นทุนมากเกินไปอาจส่งผลให้คุณภาพของสินค้าลดลงไปด้วยได้ ดังนั้นหากธุรกิจต้องการกำไรที่เพิ่มมากขึ้นมี 2 วิธี คือ 1) เพิ่มราคาขาย 2) ลดต้นทุนขาย ซึ่งธุรกิจส่วนใหญ่จะเลือกการลดต้นทุนมากกว่าเพิ่มราคาขาย เนื่องจากการลดต้นทุนจะเป็นการแก้ปัญหาในระยะยาวได้ดีกว่า

2.) การสร้างความแตกต่าง (Differentiate) เป็นการผลิตสินค้าให้มีความแตกต่างจากคู่แข่ง ซึ่งธุรกิจสามารถสร้างความแตกต่างได้หลายด้าน ได้แก่ ด้านผลิตภัณฑ์ เช่น สี สัน การออกแบบผลิตภัณฑ์ หรือด้านการบริการ เช่น การสั่งซื้อ บริการหลังการขาย เป็นต้น โดยกลยุทธ์การสร้างความต่างนี้ธุรกิจจะต้องพัฒนาสินค้าหรือบริการอยู่เสมอ เนื่องจากคู่แข่งอาจพัฒนาสินค้าหรือบริการให้มีความโดดเด่นตรงความต้องการของลูกค้า จนสามารถแย่งลูกค้าของธุรกิจไปได้ ประกอบกับปัจจุบันมีการแข่งขันในตลาดที่สูงมากจึงมีสินค้าหรือบริการที่คล้ายคลึงกันออกมามากขึ้น

3.) การมุ่งเน้นตลาดเฉพาะส่วน (Market Focus) เป็นกลยุทธ์ที่เหมาะสมกับธุรกิจขนาดเล็ก เน้นเจาะจงลูกค้าเฉพาะกลุ่ม แล้วธุรกิจจึงเลือกกลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost Leadership) หรือกลยุทธ์การสร้างความแตกต่าง (Differentiate) มาใช้ให้เหมาะสมกับกลุ่มเป้าหมายที่ธุรกิจได้วางแผนไว้ เนื่องจากกลุ่มลูกค้าแต่ละกลุ่มมีความต้องการที่แตกต่างกัน ดังนั้นการจะใช้กลยุทธ์เดียวกันกับทุกกลุ่มเป้าหมายจึงไม่ค่อยเหมาะสมเท่าไร

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ถือเป็นหนึ่งในกลยุทธ์การเป็นผู้นำด้านต้นทุน (Cost Leadership) เนื่องจากแนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีการปันส่วนต้นทุนออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำ ทั้งยังสามารถบอกสาเหตุของ

ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เพิ่มคุณค่าและไม่เพิ่มคุณค่าได้ ทำให้ธุรกิจสามารถลดต้นทุนจากการตัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าลงได้ ดังนั้นหากธุรกิจต้องการที่จะทราบต้นทุนที่แท้จริงและต้องการลดต้นทุนสามารถประยุกต์ใช้การคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้ เพื่อเป็นการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันให้กับธุรกิจและผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลต้นทุนที่ได้มาพิจารณาตัดสินใจวางแผนในการดำเนินงานในอนาคตได้ จึงนำไปสู่สมมติฐานงานวิจัยที่ 5

H5 : ระดับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง การบริหารต้นทุนโดยใช้ABCในอุตสาหกรรมผลิตภัณฑ์ไม้ งานวิจัยนี้ทำการประยุกต์ระบบต้นทุนเอบีซีและนำเสนอตัวหลักต้นทุนในกิจกรรมการผลิตและพัฒนาโปรแกรมคำนวณต้นทุนการผลิตโดยประยุกต์ใช้วิธีประเมินต้นทุนกิจกรรม โดยเริ่มจากการจำแนกต้นทุนในกิจกรรมกระบวนการผลิตและเก็บรวบรวมข้อมูลรวมถึงวิเคราะห์ต้นทุนและวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรมกำหนดจากตัวหลักต้นทุนเกณฑ์การจัดสรรปันส่วนที่มีประสิทธิภาพเหมาะสมกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริงในองค์กรและทำการจัดสรรต้นทุนของกิจกรรมที่ได้จากการคำนวณลงสู่ผลิตภัณฑ์ผลการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จากระบบต้นทุนABCพบว่าเมื่อเปรียบเทียบกับการคำนวณแบบเดิมมีต้นทุนที่แม่นยำยิ่งขึ้นส่งผลให้ต้นทุนลดลง และผลการวิจัยแสดงให้เห็นถึงกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่าและกิจกรรมที่มีต้นทุนการผลิตจำนวนมาก (อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562)

การศึกษาเรื่อง การลดความสูญเปล่าด้วยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในกระบวนการผลิตยางแผ่นรมควัน กรณีศึกษาสถาบันเกษตรกรในพื้นที่ภาคใต้ ผลจากการศึกษาพบว่าเมื่อองค์กรนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้จะช่วยให้องค์กรสามารถจำแนกกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าออกมาได้อย่างชัดเจน และหลังจากที่ประยุกต์ใช้แนวคิดทำให้ต้นทุนกิจกรรมทำให้กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่ามีต้นทุนลดลงอย่างเห็นได้ชัด ซึ่งข้อมูลที่ได้ช่วยให้ผู้บริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจและสามารถสร้างเป็นกลยุทธ์ในการลดความสูญเปล่ารวมถึงลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าลง ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาคุณภาพในการคำนวณต้นทุนต่อไปในอนาคตได้ (เกรียงไกร วงษ์คำอูด และ ปณัฑพร เรื่องเชิงชุม, 2562)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในโรงงานแปรรูปกุ้งแช่แข็ง ผลการศึกษาพบว่าต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนแบบเดิมไม่สามารถระบุถึงสาเหตุและปัญหาได้ ดังนั้นจึงเหมาะที่จะ

นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้เพื่อสะท้อนถึงต้นทุนแต่ละกิจกรรมย่อย ๆ และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการลดต้นทุนได้ (วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ กรณีศึกษาในโรงงานอุตสาหกรรมนมขนาดเล็ก ผลการวิจัยพบว่าองค์กรทราบถึงกิจกรรมหลักที่มีต้นทุนกิจกรรมสูงที่สุดและทำการหาปัจจัยที่ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรมปรุงแต่งนมสูงขึ้น เพื่อที่จะนำไปลดต้นทุนการผลิตนมปรุงแต่งรสชาติให้ลดลงต่อไปได้ในอนาคต (กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษาโรงงานน้ำดื่มจตุเพรช ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มทั้ง 5 ประเภทที่ถูกคำนวณด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีสัดส่วนต้นทุนโดยรวมมากกว่าต้นทุนที่ถูกคำนวณด้วยระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และจากการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับราคาขายที่องค์กรกำหนด พบว่ามี 4 ผลิตภัณฑ์ที่มีจำนวนต้นทุนน้อยกว่าราคาขายที่องค์กรกำหนด และอีก 1 ผลิตภัณฑ์ที่มีจำนวนต้นทุนสินค้ามากกว่า แสดงให้เห็นว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในองค์กรเกิดจากขั้นตอนการทำงานที่ซ้ำกันจึงทำให้เกิดต้นทุนสูงขึ้น และเกิดจากการที่องค์กรใช้เครื่องจักรได้ไม่คุ้มค่า ซึ่งวิธีการลดต้นทุน คือ การทำงานที่มีกระบวนการผลิตซ้ำกันไม่ควรเกิดขึ้น และองค์กรควรพิจารณาในการนำกลยุทธ์ต่างๆมาใช้เพื่อให้สามารถแข่งขันกับคู่แข่งและสามารถสร้างความได้เปรียบเหนือคู่แข่งขององค์กรให้ได้ รวมถึงการกำหนดราคาขายสินค้าให้มีความเหมาะสมซึ่งจะต้องไม่สูงหรือต่ำกว่าคู่แข่งในตลาดจนมากเกินไป (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556)

การศึกษาเรื่อง การประยุกต์หลักสัปปุริสธรรมและเครื่องมือการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลต้นทุนทางการบัญชีโดยข้อมูลทางด้านต้นทุนที่สัมพันธ์กับกระบวนการทำงาน ข้อมูลต้นทุนนั้นจะมีประสิทธิภาพสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ก็ต่อเมื่อผู้บริหารให้การสนับสนุนในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กร เมื่อพิจารณาถึงระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจัดได้ว่าเป็นการบริหารจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่โดดเด่นองค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายการบริหารต้นทุนในระยะยาวได้โดยมุ่งเน้นที่ตลาดได้อย่างประสบความสำเร็จ (ชลิต ผลอินทร์หอม และ ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล, 2562)

การศึกษาเรื่อง ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย ผลการวิจัย

พบว่า การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมมีผลกระทบทางตรงต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันด้านผู้นำต้นทุนต่ำ การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมถือได้ว่าเป็นแนวคิดการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์สมัยใหม่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ซึ่งไม่สามารถกำหนดต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง ด้วยความบกพร่องเหล่านี้ผู้บริหารจะสามารถตัดสินใจได้โดยอาศัยข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง การคิดต้นทุนตามกิจกรรมจึงเป็นเครื่องมือต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ การประยุกต์ใช้การคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะช่วยปรับปรุงประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงานและเพิ่มความได้เปรียบด้านการแข่งขันและคุณค่าขององค์กร (ชลิต ผลอินทร์ หอม, 2562)

บทความวิจัยเรื่อง กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคิดต้นทุนที่เริ่มต้นด้วยการระบุต้นทุนสำหรับกิจกรรมที่เกิดขึ้น จากนั้นจึงจัดสรรปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจกรรมต่างๆ อันเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าลงไปในสินค้า ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจะสอดคล้องกับการใช้กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินค้าชนิดนั้นจริงๆ ซึ่งตัวหลักต้นทุนทำให้องค์กรสามารถพิจารณากิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการทำงานได้จริงและเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในองค์กรจะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพความสามารถในการจัดการและองค์กรสามารถลดต้นทุนในกิจกรรมลงได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งช่วยให้ผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องแม่นยำ รวมทั้งการจัดเตรียมด้านความพร้อมของทรัพยากรต่างๆ มีองค์กรมี ให้สามารถทราบต้นทุนรวมในผลิตภัณฑ์เพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหารได้เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันให้กับองค์กร (สุวรรณ หวังเจริญเดช, 2557)

บทความวิจัยเรื่อง การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมบริการ ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นการบัญชีสมัยใหม่ที่เน้นการนำต้นทุนมาใช้ร่วมกับการบริหารงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน และสามารถวัดผลการดำเนินงานในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพอย่างเป็นรูปธรรม ขั้นตอนในการนำต้นทุนฐานกิจกรรม ประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ดังนี้ 1) การกำหนดกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง 2) การกำหนดตัวหลักต้นทุน และ 3) การจัดสรรปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเข้าสู่กิจกรรม และสามารถบอกได้ว่ากิจกรรมไหนสร้างคุณค่าและกิจกรรมไหนไม่สร้างคุณค่าให้กับการทำงานในองค์กร ซึ่งถ้าหากองค์กรใช้วิธีการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมจะไม่สามารถทราบถึงกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างกับระบบการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (จิรวรรณ ปลั่งพงษ์พันธ์, 2561)

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

3.1 แบบการวิจัย (Research Design)

ผู้วิจัยได้ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เนื่องจากผู้วิจัยได้ทราบถึงตัวชี้วัดเชิงปริมาณ ซึ่งใช้เป็นแนวทางในการทำเครื่องมือวิจัย นั่นคือแบบสอบถามที่ได้ทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ในการเก็บข้อมูลจะได้ข้อมูลในภาพกว้าง

3.2 ประชากร กลุ่มตัวอย่างและการรวบรวมข้อมูล

3.2.1 ประชากรที่ใช้ในงานวิจัยนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ (MAI) ที่ปรากฏข้อมูลในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) คือ 668 บริษัท และจำนวนตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ (MAI) คือ 186 รวมทั้งสิ้น 854 บริษัท โดยแบ่งตามประเภทอุตสาหกรรมได้ 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ และกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี โดยยกเว้นบริษัทในกลุ่มการเงิน และบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทจดทะเบียนที่มีรายงานข้อมูลงบการเงินไม่ครบถ้วน ดังนั้นประชากรที่ในการศึกษารั้งนี้คือ 772 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2565) โดยได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวนทั้งสิ้น 144 บริษัท

3.2.2 ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามไปทางไปรษณีย์ไปยังผู้บริหารผู้จัดการผู้อำนวยการด้านการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน 2565 – 31 มกราคม 2566 จำนวน 772 บริษัท โดยมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวนทั้งสิ้น 47 บริษัท หลังจากนั้นผู้วิจัยได้ติดตามแบบสอบถามด้วยการโทรศัพท์ไปยังบริษัททั้ง 772 บริษัท ในระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ – 31 มีนาคม 2566 โดยสอบถามถึงการตอบแบบสอบถามกลับมาให้ผู้วิจัย หากบริษัทยังไม่ได้รับเอกสารทางไปรษณีย์ผู้วิจัยก็จะส่งฟอร์มแบบสอบถามไปทางอีเมล ซึ่งพบว่ามีผู้ปฏิเสธการตอบกลับจำนวน 628 บริษัท เนื่องจากในช่วงเวลาดังกล่าวเป็นช่วงของการปิดงบบริษัทจึงไม่สามารถให้ข้อมูลได้ ทั้งนี้มีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาทางอีเมลจำนวนทั้งสิ้น 97 บริษัท รวมจำนวนการตอบกลับเท่ากับ 144 บริษัท คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 18.65 โดยแสดงได้ดังนี้

จำนวนแบบสอบถามส่งไปทางไปรษณีย์ (ส่งQR code ของแบบสอบถาม)	772	บริษัท
จำนวนไม่ได้รับการตอบกลับ	(628)	บริษัท
จำนวนการตอบกลับ		
-จากการส่งQR code ไปทางไปรษณีย์	47	
-จากการติดตามทางโทรศัพท์ภายหลังการส่งทางไปรษณีย์ ได้รับข้อมูล		
จากลิงค์ฟอร์มที่ส่งด้วยอีเมล	<u>97</u>	<u>144</u> บริษัท

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยสร้างแบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการทบทวนแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสร้างเป็นข้อคำถามและส่งให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่านประเมินแบบสอบถาม หลังจากปรับแก้ตามคำแนะนำจึงจัดเป็นแบบสอบถามส่งไปยังผู้บริหารหรือผู้จัดการหรือผู้อำนวยการของบริษัทที่ควบคุมและดูแลด้านการเงินและการบัญชี โดยเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ผู้วิจัยคำนวณหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) โดยทำการทดสอบความเชื่อมั่นโดยวิธีสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ซึ่งผลการทดสอบหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามมีค่าความเชื่อมั่นอยู่ในระดับสูง คือ 0.976 ซึ่งถือว่าแบบสอบถามมีความน่าเชื่อถืออยู่ในเกณฑ์ดี และเมื่อพิจารณากลุ่มคำถามเพื่อวัดค่าแต่ละตัวแปรสามารถแสดงค่าได้ ดังนี้

ตารางที่3-1 ผลการทดสอบค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ปัจจัยที่มีผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน	จำนวนคำถาม	Cronbach's Alpha
ความได้เปรียบในการแข่งขัน (ADVANCE)	4	0.976
สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST)	4	0.979
ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY)	5	0.980
ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX)	4	0.981
ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT)	7	0.987
รวม	24	0.976

โดยแบบสอบถามเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขันหลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับองค์กร เป็นคำถามปลายเปิด จำนวน 5 ข้อ ได้แก่ (1) ชื่อบริษัท (2) ตำแหน่งผู้ตอบแบบสอบถาม (3) ประเภทองค์กร (4) จำนวนพนักงานในองค์กร (5) การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร

ส่วนที่ 2 รายการที่เกิดขึ้นในองค์กรตามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นคำถามแบบเลือกตอบ 2 ตัวเลือก คือ มี หรือ ไม่มี จำนวน 6 รายการ

ส่วนที่ 3 เกี่ยวกับความได้เปรียบด้านการแข่งขันขององค์กร จำนวน 4 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นมาตรวัดค่า 5 ระดับ ตามรูปแบบของ Likert

ส่วนที่ 4 เกี่ยวกับปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตในองค์กร จำนวน 13 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นมาตรวัดค่า 5 ระดับ ตามรูปแบบของ Likert โดยแบ่งคำถามเป็น 3 ปัจจัย

ปัจจัยที่ 1 สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม จำนวน 4 ข้อ

ปัจจัยที่ 2 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ จำนวน 5 ข้อ

ปัจจัยที่ 4 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต จำนวน 4 ข้อ

ส่วนที่ 5 เกี่ยวกับปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ จำนวน 7 ข้อ ลักษณะคำถามเป็นมาตรวัดค่า 5 ระดับ ตามรูปแบบของ Likert

เกณฑ์การแปลความหมายค่ามาตรวัด

การแปลค่าแบบ Likert ที่มีคำตอบให้เลือก 5 ระดับมีเกณฑ์ในการประเมินค่าคะแนนที่ได้จากคำตอบตามสัดส่วนการประมาณ ได้แก่ 5=มากที่สุด 4=มาก 3=ปานกลาง 2=น้อย และ 1=น้อยที่สุด โดยมีระดับการตัดข้อมูลเป็นแบบมาตรวัดอันตรภาค (Interval scale) ที่คำถามเชิงบวก โดยมีสูตรคำนวณ ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2554)

$$\text{ความกว้างของอันตรภาคขั้น} = \frac{\text{คะแนนสูงสุด} - \text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนขั้น}}$$

ความกว้างของอันตรภาคชั้นของค่าเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 0.8 ซึ่งได้ค่ามาจากการคำนวณโดยใช้สมการทางคณิตศาสตร์ (ซิวาลย์ เรื่องประพันธ์, 2539) มีเกณฑ์การแปลความหมายเพื่อจัดระดับค่าเฉลี่ย ดังต่อไปนี้

- ค่าเฉลี่ย 4.21 – 5.00 หมายถึง มีผลมากที่สุด
- ค่าเฉลี่ย 3.41 – 4.20 หมายถึง มีผลมาก
- ค่าเฉลี่ย 2.61 – 3.40 หมายถึง มีผลปานกลาง
- ค่าเฉลี่ย 1.81 – 2.60 หมายถึง มีผลน้อย
- ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.80 หมายถึง มีผลน้อยที่สุด

3.4 ตัวแปรและการวัดค่า

โดยตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้อธิบายตามสมมติฐานการวิจัยดังนี้

3.4.1 ตัวแบบสำหรับทดสอบความสัมพันธ์สมมติฐานวิจัยที่ 1-4

สมมติฐานวิจัยที่ 1 – 4 มีการทดสอบความสัมพันธ์ โดยใช้ ตัวแบบ Binary Logistic Regression Analysis ดังนี้

$$ABC_Adopt_i = \beta_0 + \beta_1 INCOST_i + \beta_2 DIVERSITY_i + \beta_3 COMPLEX_i + \beta_4 IT_i + \epsilon_i \dots\dots\dots (1)$$

โดย i คือ บริษัทที่ i

3.4.1.1 ตัวแปรตาม

3.4.1.1.1 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) วัดค่าโดยตัวแปรหุ่น (Dummy variables) โดยสร้างข้อคำถามจำนวน 6 รายการ ตามรายการที่กำหนดจากนิยามการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม หากองค์กรมีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ที่กำหนดตามนิยามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนี้ (1) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่ (2) มีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน (3) มีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ (4) มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่กำหนด (5) มีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (6) มีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวผลิตภัณฑ์ (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550; วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561; Horngren, Datar, and Rajan, 2012)

การวัดค่า ABC_Adopt หากองค์กรมีการดำเนินการอย่างน้อยที่สุดในรายการที่ 1 ถึง รายการที่ 4 โดยดำเนินการอย่างน้อยถึงขั้น “มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่างๆตามตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่กำหนด” จะถือว่าองค์กร มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม = 1 หากไม่ใช่ = 0

3.4.1.2 ตัวแปรอิสระ

3.4.1.2.1 สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) เป็นตัวแปรควบคุมโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมขององค์กร (พัชนีจ เนาวพันธ์, 2555) จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.1.2.2 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) เป็นตัวแปรควบคุมสภาพแวดล้อมในการผลิตและโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ในองค์กร (สมบูรณ์ สารพัด, 2561) จำนวน 5 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.1.2.3 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) เป็นตัวแปรควบคุมสภาพแวดล้อมในการผลิตโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความซับซ้อนของกระบวนการผลิตในองค์กร (พรพรรณวิ กบิลพัฒน์ และ ศิริลักษณ์ ศุภชัย, 2559) จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.1.2.4 ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) เป็นตัวแปรควบคุมระดับความพร้อมของการจัดการฐานข้อมูล วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความพร้อมของระบบสารสนเทศในองค์กร (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553) จำนวน 7 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.2 ตัวแบบสำหรับทดสอบความสัมพันธ์สมมติฐานวิจัยที่ 5

สมมติฐานวิจัยที่ 5 มีการทดสอบความสัมพันธ์โดยใช้ ตัวแบบวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ(Multiple Regression Analysis) ดังนี้

$$\begin{aligned}
 & (+) \\
 \text{Advance}_i &= \beta_0 + \beta_1\text{ABC_Adopt}_i + \beta_2\text{INCOST}_i + \beta_3\text{DIVERSITY}_i + \beta_4\text{COMPLEX}_i + \beta_5\text{IT}_i \\
 & + \beta_6\text{SIZE}_i + \beta_7\text{IND}_i + \epsilon_i \dots \dots \dots (2)
 \end{aligned}$$

โดย i คือ บริษัทที่ i

3.4.2.1 ตัวแปรตาม

3.4.2.1.1 ความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) วัดค่าได้โดยสร้างข้อคำถามจำนวน 4 ข้อ ที่วัดความได้เปรียบด้านการแข่งขันที่ได้จากการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม แต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด ; 5=มากที่สุด) โดยใช้คะแนนเฉลี่ยคะแนนทั้ง 4 ข้อ จาก ผลรวมของคะแนนรวม 4 ข้อ หาดด้วยจำนวนข้อ โดยข้อคำถามที่ (1) ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในการผลิตชัดเจนมากขึ้น พัฒนาข้อคำถามมาจาก (วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561) (2) มีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของแต่ละกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าทำให้ลดต้นทุนบางกิจกรรมลงได้ พัฒนาข้อคำถามมาจาก (เกรียงไกร วงษ์คำอูต และ ปณัฑพร เรืองเชิงชุม, 2562) (3) ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยรวมลดลง (4) มีการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมในการตัดสินใจเพิ่มขึ้น โดยข้อคำถามข้อ(3)และข้อ(4) พัฒนาข้อคำถามมาจาก (อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562)

3.4.2.2 ตัวแปรอิสระ

3.4.2.2.1 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) วัดค่าโดยตัวแปรหุ่น (Dummy variables) โดยสร้างข้อคำถามจำนวน 6 รายการ ตามรายการที่กำหนดจากนิยามการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม หากองค์กรมีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ที่กำหนดตามนิยามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนี้ (1) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่ (2) มีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน (3) มีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ (4) มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลิตภัณฑ์ที่กำหนด (5) มีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวผลิตภัณฑ์จากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (6) มีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวผลิตภัณฑ์ (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550; วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561; Horngren, Datar, and Rajan, 2012)

การวัดค่า ABC_Adopt หากองค์กรมีการดำเนินการอย่างน้อยที่สุดในรายการที่ 1 ถึงรายการที่ 4 โดยดำเนินการอย่างน้อยถึงขั้น “มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่างๆตามตัวผลิตภัณฑ์ที่กำหนด” จะถือว่าองค์กร มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม = 1 หากไม่ใช่ = 0

3.4.2.2.2 สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOSt) เป็นตัวแปรควบคุมโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมขององค์กร (พัชนีจ เนาวพันธ์, 2555) จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.2.2.3 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) เป็นตัวแปรควบคุมสภาพแวดล้อมในการผลิตและโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ในองค์กร (สมบูรณ์ สารพัด, 2561) จำนวน 5 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.2.2.4 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) เป็นตัวแปรควบคุมสภาพแวดล้อมในการผลิตโอกาสในการบิดเบือนของต้นทุนจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีแบบเดิม วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความซับซ้อนของกระบวนการผลิตในองค์กร (พรธรรมวิ กบิลพัฒน์ และ ศิริลักษณ์ ศุภรัชย์, 2559) จำนวน 4 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.2.2.5 ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) เป็นตัวแปรควบคุมระดับความพร้อมของการจัดการฐานข้อมูล วัดค่าโดยสร้างข้อคำถามเกี่ยวกับความพร้อมของระบบสารสนเทศในองค์กร (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553) จำนวน 7 ข้อ โดยแต่ละข้อคำถามให้คะแนน 1 - 5 (1=น้อยที่สุด; 5=มากที่สุด)

3.4.2.2.6 ขนาดขององค์กร (SIZE) เป็นตัวแปรควบคุม เนื่องจากขนาดองค์กรที่ต่างกัน มีผลต่อความสามารถในการลงทุนในระบบ ABC (Al - Omiri & Drury, 2007) วัดค่าโดยตัวแปรหุ่น (Dummy variables) โดยจำนวนพนักงานมากกว่า 50 คนขึ้นไป = 1 หากไม่ใช่ = 0 (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2562)

3.4.2.2.7 ประเภทอุตสาหกรรม (IND) เป็นตัวแปรควบคุม เนื่องจากอุตสาหกรรมการผลิตมีการคำนวณข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์แตกต่างจากอุตสาหกรรมที่ไม่ใช่การผลิต (สุนันทา สังขทัตน์, 2564) วัดค่าโดยตัวแปรหุ่น (Dummy variables) โดยองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต = 1 หากไม่ใช่ = 0 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2565)

3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ (Quantitative Analysis) ผู้วิจัยได้ประมวลผลในคอมพิวเตอร์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปโดยการวิเคราะห์ข้อมูลดำเนินการเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่

3.5.1) ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ในการแสดงค่าพื้นฐานของข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

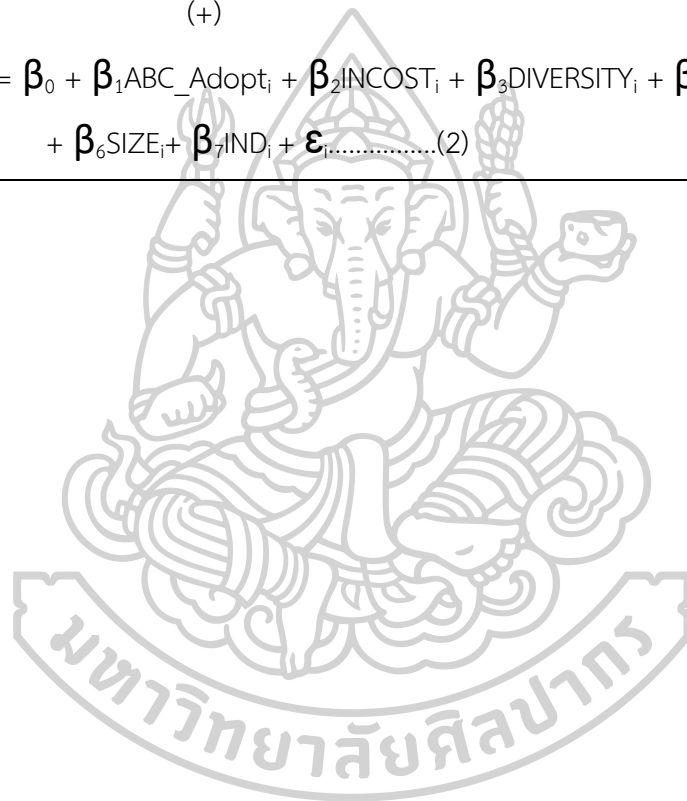
3.5.2) ใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential statistics) โดยตัวแบบทางสถิติ ที่กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4

สมมติฐานวิจัยที่ 1 - สมมติฐานวิจัยที่ 4 ใช้ตัวแบบที่ 1 (Binary Logistic Regression Analysis)

$$ABC_Adopt_i = \beta_0 + \beta_1 INCOST_i + \beta_2 DIVERSITY_i + \beta_3 COMPLEX_i + \beta_4 IT_i + \epsilon_i \dots\dots\dots (1)$$

สมมติฐานวิจัยที่ 5 ใช้ตัวแบบที่ 2 (Multiple Regression Analysis)

$$Advance_i = \beta_0 + \beta_1 ABC_Adopt_i + \beta_2 INCOST_i + \beta_3 DIVERSITY_i + \beta_4 COMPLEX_i + \beta_5 IT_i + \beta_6 SIZE_i + \beta_7 IND_i + \epsilon_i \dots\dots\dots (2)$$



บทที่ 4

ผลการวิจัย

ลักษณะทั่วไปของข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขันหลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ ผู้บริหาร ผู้จัดการ ผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้แจกแบบสอบถามจำนวนทั้งสิ้น 772 ฉบับ และได้รับการตอบกลับมาทั้งหมด 144 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 18.65 ของแบบสอบถามทั้งหมด โดยใช้เวลารวบรวมข้อมูลระหว่าง 1 พฤศจิกายน 2565 – 31 มีนาคม 2566 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยจึงนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และเสนอผลการวิเคราะห์ดังนี้

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของแบบสอบถาม โดยใช้สถิติพรรณนาในการแสดงค่าพื้นฐานของข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ส่วนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับองค์กร

ตารางที่ 4-1 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานวิจัย

	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ADVANCE	144	1	5	2.99	1.658
ABC_Adopt	144	0	1	-	-
INCOST	144	1	5	2.89	1.612
DIVERSITY	144	1	5	2.95	1.560
COMPLEX	144	1	5	2.88	1.655
IT	144	1	5	3.09	1.575
SIZE	144	0	1	-	-
IND	144	0	1	-	-

จากตารางที่ 4-1 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรพบว่ามีค่าเฉลี่ยของตัวแปรที่ใช้ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ดังนี้ ความได้เปรียบในการแข่งขันมีค่าเฉลี่ย (ADVANCE) 2.99 สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) มีค่าเฉลี่ย 2.89 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) มีค่าเฉลี่ย 2.95 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) มีค่าเฉลี่ย 2.88 และความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) มีค่าเฉลี่ย 3.09

ตารางที่ 4-2 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามตำแหน่งผู้ตอบแบบสอบถาม

ตำแหน่งผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน (คน)	ร้อยละ
ผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชี	9	6.30
ผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและบัญชี	18	12.50
ผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชี	96	66.70
พนักงานฝ่ายการเงินและบัญชี	21	14.60
รวม	144	100.00

จากตารางที่ 4-2 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อยู่ตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชี จำนวน 96 คน คิดเป็นร้อยละ 66.70 รองลงมาอยู่ตำแหน่งพนักงานฝ่ายการเงินและบัญชี จำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 14.60 รองลงมาอยู่ตำแหน่งผู้อำนวยการฝ่ายการเงินและบัญชี จำนวน 18 คน คิดเป็นร้อยละ 12.50 และอยู่ตำแหน่งผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชี จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 6.30

ตารางที่ 4-3 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประเภทของอุตสาหกรรม

	องค์กรที่มีการประยุกต์	องค์กรที่ไม่มีการประยุกต์	รวม
	ABC	ABC	
อุตสาหกรรมบริการอื่น (IND=0)	2	48	50
อุตสาหกรรมการผลิต (IND=1)	75	19	94
รวม	77	67	144

จากตารางที่ 4-3 พบว่า องค์กรที่จัดอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตมีจำนวน 94 บริษัท และองค์กรที่จัดอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่ใช่การผลิต มีจำนวน 50 บริษัท โดยใช้ข้อมูลดังกล่าว กำหนดเป็นตัวแปรหุ่น IND

ตารางที่ 4-4 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามขนาดขององค์กร

จำนวนพนักงานในองค์กร	องค์กรที่มีการประยุกต์	องค์กรที่ไม่มีการประยุกต์	รวม
	ABC	ABC	
ไม่เกิน 50 คน (SIZE=0)	0	37	37
มากกว่า 50 คนขึ้นไป (SIZE=1)	77	30	107
รวม	77	67	144

จากตารางที่ 4-4 พบว่า องค์กรที่มีจำนวนพนักงานมากกว่า 50 คนขึ้นไป จำนวน 107 บริษัท และองค์กรที่มีจำนวนพนักงานไม่เกิน 50 คน จำนวน 37 บริษัท โดยใช้ข้อมูลดังกล่าวกำหนดเป็นตัวแปรหุ่น SIZE

ส่วนที่ 2 รายการที่เกิดขึ้นในองค์กรตามแนวคิดการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC Adopt) วัดค่าโดยตัวแปรหุ่น (Dummy variables) โดยสร้างข้อคำถามจำนวน 6 รายการ ตามรายการที่กำหนดจากนิยามการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม หากองค์กรมีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวหลักต้นทุนที่กำหนดตามนิยามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนี้ (1) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่ (2) มีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน (3) มีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวหลักต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ (4) มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวหลักต้นทุนที่กำหนด (5) มีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวหลักต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (6) มีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวหลักต้นทุน (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2550; วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์, 2561; Horngren, Datar, and Rajan, 2012)

การวัดค่า ABC_Adopt หากองค์กรมีการดำเนินการอย่างน้อยที่สุดในรายการที่ 1 ถึงรายการที่ 4 โดยดำเนินการอย่างน้อยถึงขั้น “มีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่างๆตามตัวหลักต้นทุนที่กำหนด” จะถือว่าองค์กร มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม = 1 หากไม่ใช่ = 0

ตารางที่ 4-5 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการประยุกต์แนวคิด
ต้นทุนฐานกิจกรรม

การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ
ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_ADOPT = 0)	67	46.53
มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_ADOPT = 1)	77	53.47
รวม	144	100.00

จากตารางที่4-5 พบว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม จำนวน 77 บริษัท และองค์กรที่ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม จำนวน 67 บริษัท โดยใช้ข้อมูลดังกล่าว กำหนดเป็นตัวแปรหุ่น ACB_Adopt

ส่วนที่ 3 ความได้เปรียบด้านการแข่งขันที่เกิดขึ้นในองค์กร

ตารางที่ 4-6 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบน
มาตรฐานของรายการความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (n = 144)

ความได้เปรียบด้านการแข่งขัน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในการผลิตชัดเจนมากขึ้น	1	5	2.97	1.720
2. มีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าทำให้ลดต้นทุนบางกิจกรรมลงได้	1	5	2.96	1.777
3. ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยรวมลดลง	1	5	2.99	1.697
4. มีการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมในการตัดสินใจเพิ่มขึ้น	1	5	3.04	1.672
ค่าเฉลี่ยรวม		2.99		ระดับปานกลาง

จากตารางที่4-6 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของความได้เปรียบด้านการแข่งขันต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปน้อยจะเห็นได้ว่าบริษัทมีการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมในการตัดสินใจเพิ่มขึ้นมีค่าเฉลี่ย 3.04 รองลงมาบริษัทมีค่าใช้จ่ายการผลิตโดยรวมลดลงมีค่าเฉลี่ย 2.99 รองลงมาบริษัททราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในการผลิตชัดเจนมาก

ขึ้นมีค่าเฉลี่ย 2.97 และลำดับสุดท้ายบริษัทมีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าทำให้ลดต้นทุนบางกิจกรรมลงได้มีค่าเฉลี่ย 2.96

ส่วนที่ 4 ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่เกิดขึ้นในองค์กร

ตารางที่ 4-7 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของสัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม (n = 144)

สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. องค์กรมีความจำเป็นต้องใช้แรงงานคนที่ทำหน้าที่อื่น(ไม่ได้สัมผัสชิ้นงานโดยตรง)ในการบวนการผลิตสินค้า	1	5	2.91	1.709
2. องค์กรมีความจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบอื่น นอกเหนือจากวัตถุดิบหลักในกระบวนการผลิตสินค้า	1	5	2.85	1.649
3. องค์กรมีค่าใช้จ่ายในกระบวนการผลิตสินค้า (ที่นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบหลักและค่าแรงงาน)	1	5	2.94	1.657
4. องค์กรมีการใช้แรงงานคนในการควบคุมเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ในกระบวนการผลิตสินค้า	1	5	2.85	1.630
ค่าเฉลี่ยรวม		2.89		ระดับปานกลาง

จากตารางที่ 4-7 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปน้อยพบว่าบริษัทมีค่าใช้จ่ายในกระบวนการผลิตสินค้า (ที่นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบหลักและค่าแรงงาน)มีค่าเฉลี่ย 2.94 รองลงมาบริษัทมีความจำเป็นต้องใช้แรงงานคนที่ทำหน้าที่อื่น(ไม่ได้สัมผัสชิ้นงานโดยตรง)ในการบวนการผลิตสินค้านี้มีค่าเฉลี่ย 2.91 และบริษัทมีความจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบอื่นนอกเหนือจากวัตถุดิบหลักในกระบวนการผลิตสินค้าและบริษัทมีการใช้แรงงานคนในการควบคุมเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ในกระบวนการผลิตสินค้านี้มีค่าเฉลี่ย 2.85 เท่ากัน

ตารางที่ 4-8 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (n = 144)

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. องค์กรมีผลิตภัณฑ์หลากหลายประเภท	1	5	2.99	1.587
2. องค์กรมีผลิตภัณฑ์ประเภทเดียวกันแต่หลากหลายรูปแบบ	1	5	3.02	1.598
3. องค์กรมีผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันอย่างชัดเจน	1	5	2.92	1.630
4. ผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทในองค์กรมีกระบวนการผลิตหรือวิธีการผลิตที่แตกต่างกัน	1	5	2.86	1.633
5. องค์กรมีผลิตภัณฑ์หลากหลายประเภทที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้หลายกลุ่ม	1	5	2.97	1.655
ค่าเฉลี่ยรวม		2.95		ระดับปานกลาง

จากตารางที่ 4-8 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปน้อยพบว่าบริษัทมีผลิตภัณฑ์ประเภทเดียวกันแต่หลากหลายรูปแบบมีค่าเฉลี่ย 3.02 รองลงมาบริษัทมีผลิตภัณฑ์หลากหลายประเภทมีค่าเฉลี่ย 2.99 รองลงมาบริษัทมีผลิตภัณฑ์หลากหลายประเภทที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้หลายกลุ่มมีค่าเฉลี่ย 2.97 รองลงมาบริษัทมีผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกันอย่างชัดเจนมีค่าเฉลี่ย 2.92 และลำดับสุดท้ายผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทในองค์กรมีกระบวนการผลิตหรือวิธีการผลิตที่แตกต่างกันมีค่าเฉลี่ย 2.86

ตารางที่ 4-9 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบน
มาตรฐานของความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (n = 144)

ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. องค์กรมีการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการ	1	5	2.92	1.652
2. องค์กรมีการใช้เครื่องจักรและ อุปกรณ์ที่มีหน้าที่ต่างกันในแต่ละ ขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือบริการ	1	5	2.90	1.715
3. องค์กรมีกระบวนการผลิตหลาย ขั้นตอน และผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะมี ขั้นตอนการผลิตที่แตกต่างกัน	1	5	2.83	1.730
4. องค์กรมีขั้นตอนการผลิตสินค้า หรือบริการบางขั้นตอนที่ใช้เพื่อผลิต ผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด	1	5	2.87	1.711
ค่าเฉลี่ยรวม		2.88		ระดับปานกลาง

จากตารางที่4-9 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของความซับซ้อนของกระบวนการผลิตโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปน้อยพบว่าบริษัทมีการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการมีค่าเฉลี่ย 2.92 รองลงมาบริษัทมีการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่มีหน้าที่ต่างกันในแต่ละขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือบริการมีค่าเฉลี่ย 2.90 รองลงมาบริษัทมีขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือบริการบางขั้นตอนที่ใช้เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิดมีค่าเฉลี่ย 2.87 และลำดับสุดท้ายบริษัทมีกระบวนการผลิตหลายขั้นตอนและผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะมีขั้นตอนการผลิตที่แตกต่างกันมีค่าเฉลี่ย 2.83

ส่วนที่ 5 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เกิดขึ้นในองค์กร

ตารางที่ 4-10 ค่าสถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบน

มาตรฐานของความพร้อมของระบบสารสนเทศ (n = 144)

ความพร้อมของระบบสารสนเทศ	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
1. สามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การที่ต้องการได้เป็นปัจจุบัน	1	5	3.18	1.616
2. สามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การที่ต้องการได้ถูกต้องแม่นยำ	1	5	3.13	1.592
3. สามารถเรียกใช้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การที่ต้องการได้รวดเร็วและทันเวลา	1	5	3.14	1.646
4. องค์การมีระบบการจัดเก็บและรักษาข้อมูลขนาดใหญ่หรือมีปริมาณมาก	1	5	3.08	1.619
5. องค์การมีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนให้เกิดการติดต่อสื่อสารขององค์การได้อย่างรวดเร็ว	1	5	2.97	1.634
6. องค์การมีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนการให้บริการตามความต้องการของผู้รับบริการ	1	5	3.09	1.672
7. องค์การมีระบบสารสนเทศที่สามารถเรียกข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การ	1	5	3.01	1.658
ค่าเฉลี่ยรวม		3.09		ระดับปานกลาง

จากตารางที่ 4-10 แสดงค่าสถิติเชิงพรรณนาของความพร้อมของระบบสารสนเทศโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยมากไปน้อย พบว่าบริษัทสามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้เป็นปัจจุบันมีค่าเฉลี่ย 3.18 รองลงมาบริษัทสามารถเรียกใช้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้รวดเร็วและทันเวลามีค่าเฉลี่ย 3.14 รองลงมาบริษัทสามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้ถูกต้องแม่นยำมีค่าเฉลี่ย 3.13 รองลงมาบริษัทมีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนการให้บริการตามความต้องการของผู้รับบริการมีค่าเฉลี่ย 3.09 รองลงมาบริษัทมีระบบการจัดเก็บและรักษาข้อมูลขนาดใหญ่หรือมีปริมาณมากมีค่าเฉลี่ย 3.08 รองลงมาบริษัทมีระบบสารสนเทศที่สามารถเรียกข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรมีค่าเฉลี่ย 3.01 และลำดับสุดท้ายบริษัทมีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนให้เกิดการติดต่อสื่อสารขององค์กรได้อย่างรวดเร็วมีค่าเฉลี่ย 2.97

4.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์

จากวัตถุประสงค์การวิจัยที่ต้องการศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมและความได้เปรียบด้านการแข่งขันของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยดำเนินการวิเคราะห์เพื่อทดสอบสมมติฐานวิจัยดังนี้

การทดสอบสมมติฐานวิจัย

การทดสอบสมมติฐานวิจัยตัวแบบที่ 1 คือปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม โดยใช้วิธีการถดถอยโลจิสติกโดยทดสอบความสัมพันธ์ด้วยตัวแบบ Binary Logistic Regression Analysis

$$ABC_Adopt_i = \beta_0 + \beta_1 INCOST_i + \beta_2 DIVERSITY_i + \beta_3 COMPLEX_i + \beta_4 IT_i + \epsilon_i \dots\dots\dots (1)$$

โดย

- ABC_Adopt_i = การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัท i
- INCOSt_i = สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อมของบริษัท i
- DIVERSITY_i = ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ของบริษัท i
- COMPLEX_i = ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตของบริษัท i
- IT_i = ความพร้อมของระบบสารสนเทศของบริษัทที่ i

ตารางที่ 4-11 ผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตทั้ง 3 ปัจจัย ได้แก่ สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (n = 144)

ตัวแปรอิสระ	Coefficient	Std. Error	Wald Statistic	Degree of Freedom	p-value	Exp(B)
INCOST	1.479	0.546	7.336	1	0.007***	4.391
DIVERSITY	-0.216	0.503	0.184	1	0.668	0.806
COMPLEX	-0.002	0.585	0.000	1	0.997	0.998
IT	-1.324	0.499	7.043	1	0.008***	0.266
Constant	0.609	0.427	2.029	1	0.154	1.838

ตัวแปรอิสระ= INCOST วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 4 ข้อ ; DIVERSITY วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 5 ข้อ ; COMPLEX วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 4 ข้อ ; IT วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 7 ข้อ

ตัวแปรตาม = การประยุกต์ ABC (ABC_Adopt) วัดค่าประยุกต์ ABC =1 ไม่ประยุกต์=0

Nagelkerk R Square = 0.108

Chi-square = 7.804 (Sig = 0.453)

Percentage Predicted Correct = 66%

ABC_Adopt = 1 มีการประยุกต์ (n₁) = 77

ABC_Adopt = 0 ไม่มีการประยุกต์ (n₀) = 67

n₁ = บริษัทที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

n₀ = บริษัทที่ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

***ระดับนัยสำคัญ 0.01

ตัวแปรอิสระ: การประยุกต์ ABC (ABC_Adopt) วัดค่า ประยุกต์ ABC =1 ไม่ประยุกต์=0

INCOST วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 4 ข้อ ; DIVERSITY

วัดค่าค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อความ 5 ข้อ

ตัวแปรตาม: การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) วัดค่า ประยุกต์ ABC =1

ไม่ประยุกต์=0

จากตารางที่ 4-11 พบว่าตัวแปรอิสระสามารถอธิบายการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมได้โดยค่า Nagelkerke R Square มีค่าเท่ากับ 0.108 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) สามารถอธิบายความผันผวนของตัวแปรตามคือ การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมได้ร้อยละ 10.8 ผลการวิเคราะห์พบว่าค่าสถิติทดสอบ Chi-square มีค่าเท่ากับ 7.804 (Sig = 0.453) จึงสรุปได้ว่าตัวแปรที่ 1 มีความเหมาะสมในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ ปัจจัยด้านสัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) พบว่าองค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีจำนวน 77 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53.47 และองค์กรที่ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีจำนวน 67 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 46.53 เมื่อเปรียบค่าพยากรณ์พบว่ามี ความถูกต้องในการพยากรณ์ 66%

ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัยที่ 1 สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

จากตารางที่ 4-11 สรุปได้ว่า สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (β_1) เท่ากับ 1.479 (Wald = 7.336 , Exp(B) = 4.391, p-value = 0.007) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงจะเพิ่มโอกาสการตัดสินใจในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากข้างต้นสรุปได้ว่า องค์กรที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม จึงยอมรับสมมติฐานวิจัยที่ 1 สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัยที่ 2 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากตารางที่ 4-11 สรุปได้ว่า ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (β_2) เท่ากับ -0.216 (Wald = 0.184 , Exp(B) = 0.806 , p-value = 0.668) ซึ่งค่า p-value มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากข้างต้นสรุปได้ว่า องค์กรที่มีความหลากหลายของผลิตภัณฑ์สูงไม่ได้ทำให้เพิ่มโอกาสที่องค์กรจะตัดสินใจประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร จึงปฏิเสธสมมติฐานวิจัยที่ 2 ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัยที่ 3 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากตารางที่4-11 สรุปได้ว่า ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (β_3) เท่ากับ -0.002 (Wald = 0.000 , Exp(B) = 0.998 , p-value = 0.997) ซึ่งค่า p-value มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากข้างต้นสรุปได้ว่า องค์กรที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตที่มากไม่ได้ทำให้องค์กรเกิดการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรสูงขึ้น จึงปฏิเสธสมมติฐานวิจัยที่ 3 ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัยที่ 4 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากตารางที่4-11 สรุปได้ว่า ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) ทำให้โอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมลดลง (ABC_Adopt) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (β_4) เท่ากับ -1.324 (Wald = 7.043 , Exp(B) = 0.266 , p-value = 0.008) แสดงให้เห็นว่า ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศระดับสูงมีโอกาสนในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมลดลง

จากข้างต้นสรุปได้ว่า องค์กรที่มีปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศในระดับสูงมีโอกาสนในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรลดลง จึงปฏิเสธสมมติฐานวิจัยที่ 4 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

สมการถดถอยพหุคูณ ตัวแบบที่ 2

การทดสอบสมมติฐานวิจัยตัวแบบที่ 2 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน โดยใช้วิธีการถดถอยพหุคูณโดยทดสอบความสัมพันธ์ด้วยตัวแบบ Multiple Regression Analysis หาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน โดยมีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต ความพร้อมของระบบสารสนเทศ ขนาดองค์กร และประเภทของอุตสาหกรรมเป็นตัวแปรควบคุม

(+)

$$\text{Advance}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{ABC_Adopt}_i + \beta_2 \text{INCOST}_i + \beta_3 \text{DIVERSITY}_i + \beta_4 \text{COMPLEX}_i + \beta_5 \text{IT}_i + \beta_6 \text{SIZE}_i + \beta_7 \text{IND}_i + \varepsilon_i \dots \dots \dots (2)$$

โดย

- Advance_i = ความได้เปรียบด้านการแข่งขันของบริษัทที่ i
- ABC_Adopt_i = การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัทที่ i
- INCOST_i = สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อมของบริษัท i
- DIVERSITY_i = ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ของบริษัท i
- COMPLEX_i = ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตของบริษัท i
- IT_i = ความพร้อมของระบบสารสนเทศของบริษัทที่ i
- SIZE_i = ขนาดขององค์กรของบริษัทที่ i
- IND_i = ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทที่

ตารางที่ 4-12 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

ตัวแปรอิสระ	Coefficient	t-Statistic	p-value
Constant	1.407	7.872	0.000
ABC_Adopt	2.441	12.331	0.000***
INCOST	0.192	1.016	0.311
DIVERSITY	-0.110	-0.624	0.533
COMPLEX	0.124	0.620	0.536
IT	-0.235	-1.411	0.161
SIZE	-0.061	-0.330	0.742
IND	0.707	3.682	0.000***

$R^2 = 0.815$ Adjusted $R^2 = 0.806$ F-Statistic = 85.814 (p-value = 0.000***)

ระดับนัยสำคัญ *** 0.01

ตัวแปรอิสระ : การประยุกต์ ABC (ABC_Adopt) วัดค่า ประยุกต์ ABC =1 ไม่ประยุกต์=0
 INCOST วัดค่า ค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อคำถาม 4 ข้อ ; DIVERSITY วัดค่า ค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อคำถาม 5 ข้อ ; COMPLEX วัดค่า ค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อคำถาม 4 ข้อ ;
 IT วัดค่า ค่าเฉลี่ยคะแนน (1-5) จากข้อคำถาม 7 ข้อ ; SIZE วัดค่า จำนวนพนักงาน 50 คนขึ้นไป =1 ไม่ใช่ =0 ; IND วัดค่า กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต = 1 ; ไม่ใช่ =0

ตัวแปรตาม : ความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) วัดค่า ค่าเฉลี่ยจากคะแนนจากข้อคำถาม 4 ข้อ (1-5)

จากตารางที่ 4-12 พบว่าตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบในการแข่งขัน โดยมีปัจจัยด้านสัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) ขนาดขององค์กร (SIZE) และประเภทของอุตสาหกรรม (IND) เป็นตัวแปรควบคุม ทดสอบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จากการวิเคราะห์ผล F-test เท่ากับ 85.814 (p-value = 0.000) แสดงให้เห็นว่าตัวแปรในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์มีความเหมาะสม Adjusted $R^2 = 0.806$ แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระได้แก่ การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ความ

พร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) ขนาดขององค์กร (SIZE) ประเภทอุตสาหกรรม (IND) สามารถอธิบายความผันผวนของตัวแปรตามคือความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (ADVANCE) ได้ร้อยละ 80.60

ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัยที่ 5 การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

จากตารางที่ 4-12 สรุปได้ว่าการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_1) มีค่าเป็นบวก เท่ากับ 2.441*** ($t = 12.331$, $p\text{-value} = 0.000$) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม อธิบายได้ว่าองค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีข้อมูลที่จะนำไปสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

สำหรับตัวแปรควบคุมพบว่า

สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_2) เท่ากับ 0.192 ($t = 1.016$, $p\text{-value} = 0.311$) ซึ่งค่า $p\text{-value}$ มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่าสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_3) เท่ากับ -0.110 ($t = -0.624$, $p\text{-value} = 0.533$) ซึ่งค่า $p\text{-value}$ มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่าความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_4) เท่ากับ 0.124 ($t = 0.620$, $p\text{-value} = 0.536$) ซึ่งค่า $p\text{-value}$ มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่าความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_5) เท่ากับ -0.235 ($t = -1.411$, $p\text{-value} = 0.161$)

ซึ่งค่า p-value มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่าความพร้อมของระบบสารสนเทศไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ขนาดขององค์กร (SIZE) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_6) เท่ากับ -0.061 ($t = -0.330$, $p\text{-value} = 0.742$) ซึ่งค่า p-value มีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่ 0.05 แสดงให้เห็นว่า ขนาดองค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ประเภทอุตสาหกรรม (Ind) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (β_7) มีค่าเป็นบวก เท่ากับ 0.707^{***} ($t = 3.682$, $p\text{-value} = 0.000$) แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มการผลิต

จากข้างต้นสรุปได้ว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม จึงยอมรับสมมติฐานวิจัยที่ 5 ที่ระบุว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ตารางที่ 4-13 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานวิจัย

สมมติฐานวิจัย	ผลการทดสอบสมมติฐานวิจัย
H1 : สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	ยอมรับ
H2 : ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	ปฏิเสธ
H3 : ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	ปฏิเสธ
H4: ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	ปฏิเสธ
H5: องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม	ยอมรับ

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

ศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความสามารถได้เปรียบด้านการแข่งขัน ซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.1 สรุปผลการวิจัย

การศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความสามารถได้เปรียบด้านการแข่งขันของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากการศึกษารวบรวมข้อมูลโดยเป็นข้อมูลจากการตอบแบบสอบถามของผู้บริหาร ผู้อำนวยการ ผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลทั่วไปขององค์กรเกี่ยวกับปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตและปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่มีผลต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและความสามารถได้เปรียบด้านการแข่งขัน

วิธีการศึกษาได้นำข้อมูลมาวิเคราะห์เบื้องต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาแสดงค่าร้อยละ ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการทดสอบสมมติฐานวิจัยโดยใช้ 1. การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยตัวแปรที่นำมาศึกษาคือปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและ 2. การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 โดยตัวแปรที่นำมาศึกษาคือ การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความสามารถได้เปรียบด้านการแข่งขัน โดยมีปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ ขนาดขององค์กร และประเภทอุตสาหกรรมเป็นตัวแปรควบคุม

ผลการทดสอบเชิงอนุมานของการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกตามตัวแบบที่ 1

เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) พบว่าสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ($p\text{-value} = 0.007 < 0.05$) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และพบว่าองค์กรที่มีปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศในระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมลดลง ($p\text{-value} = 0.008 < 0.05$) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศในระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรลดลง ส่วนความหลากหลายของผลิตภัณฑ์และความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการทดสอบเชิงอนุมานของการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณตามตัวแบบที่ 2

เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC_Adopt) กับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (Advance) พบว่าการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน ($p\text{-value} = 0.000 < 0.05$) แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีความได้เปรียบด้านการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการวิเคราะห์ตัวแปรควบคุมในตัวแบบที่ 2 พบว่า

สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม (INCOST) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมไม่มีผลทำให้เกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขันสูงขึ้น

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (DIVERSITY) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ไม่มีผลทำให้เกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขันสูงขึ้น

ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต (COMPLEX) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีผลทำให้เกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขันสูงขึ้น

ความพร้อมของระบบสารสนเทศ (IT) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าความพร้อมของระบบสารสนเทศไม่มีผลทำให้เกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขันสูงขึ้น

ขนาดขององค์กร (Size) ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าขนาดองค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

ประเภทอุตสาหกรรม (Ind) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน (Advance) แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตจะมีความได้เปรียบด้านการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

5.2 อภิปรายผลการวิจัย

การอภิปรายผลการวิจัยแยกออกเป็น 2 ส่วนตามผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษา ดังนี้

1. ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

จากผลการวิจัยที่ได้ศึกษาตามตัวแบบที่ 1 ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศกับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 144 บริษัท พบว่า

การที่องค์กรที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม กล่าวคือ หากองค์กรมีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมสูงหรือมีต้นทุนที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงจำนวนมากมีโอกาสนำมาประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม เนื่องจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แบบเดิมมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นทำได้ยาก (Horngren et al., 2012) เนื่องจากการจัดสรรต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะใช้เกณฑ์การจัดสรรเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งเท่านั้นจึงทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์สูงกว่าความเป็นจริง เมื่อมีการจัดสรรต้นทุนไม่เหมาะสมกับเกณฑ์เกิดขึ้นสามารถทำให้ผู้บริหารนำข้อมูลต้นทุนมาตัดสินใจผิดพลาดได้ (อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562) ซึ่งสอดคล้องกับ ภัคธนิภา เสวตเมธิกุล (2560) ที่กล่าวว่าในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมทำให้ข้อมูลถูกบิดเบือนจากความเป็นจริง เนื่องจากศูนย์ต้นทุนไม่สัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง แต่แนวคิดการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นเป็นแนวคิดที่สามารถเพิ่มประสิทธิภาพการคำนวณต้นทุนทางอ้อมได้หรือช่วยให้องค์กรสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากกว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม และช่วยจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือต้นทุนทางอ้อมของกิจกรรมต่าง ๆ ลงไปในสินค้าได้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด (วรวรรณ ชวกุล และ จักร ดิงศภักดิ์, 2562) และ

สอดคล้องกับ เบญจรัตน์ คู่กระสังข์ (2556) กล่าวว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิมมีข้อบกพร่องใน ส่วนของเกณฑ์การจัดสรรปันส่วน ซึ่งเกิดจากเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนในระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม ใช้จะใช้เวลาชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นเกณฑ์ เป็นต้น ซึ่งมีความเหมาะสมในองค์กรที่มีการ ดำเนินการในสภาพการตลาดที่มีความแข็งแกร่งดำเนินกิจการมานานมีวิธีนับมือกับปัญหาที่เกิดขึ้น และค่าใช้จ่ายในการผลิตควรมีจำนวนน้อยเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงาน ทางตรง ดังนั้นการแก้ปัญหาข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม คือ การประยุกต์ใช้ระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมในการจัดสรรปันส่วนต้นทุนทางอ้อม และสอดคล้องกับ กนกวรรณ กิ่งผุง และ สุ จินต์ วุฒิชัยวัฒน์ (2560) ที่กล่าวว่าหากทำการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะสามารถระบุต้นทุนของทุก กิจกรรมได้ และสามารถลดต้นทุนทางอ้อมในกิจกรรมบางกิจกรรมที่ไม่จำเป็นลงได้อีกด้วย และ สอดคล้องกับ วราภรณ์ ผ่องพลูใส (2545) ที่พบว่าปัจจัยปัจจัยที่เหมาะสมในการนำระบบต้นทุน ฐานกิจกรรมมาใช้ คือ ธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือต้นทุนทางอ้อมเป็นต้นทุนซึ่งมีจำนวนสูงเมื่อ เทียบกับต้นทุนการผลิตชนิดอื่น ซึ่งฝ่ายบริหารเห็นว่าการใช้ระบบต้นทุนเดิมให้ข้อมูลทางการบัญชีที่ ไม่เหมาะสม มีผลทำให้การตัดสินใจที่ผ่านมามีความผิดพลาดมากขึ้น และค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวน สูงมากและแต่ละปีมีแนวโน้มสูงขึ้นตลอด และสอดคล้องกับ (Weygandt et al., 2010) กล่าวว่า ปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ ค่าใช้จ่ายในการ ผลิตหรือต้นทุนทางอ้อมมีสัดส่วนต่อต้นทุนทั้งหมดจำนวนมาก ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย

ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม แสดงให้เห็นว่า องค์กรที่ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ที่มากไม่ได้ทำให้เกิดการประยุกต์แนวคิด ต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรสูงขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์ (2562) ที่กล่าวว่า องค์กรที่มีจำนวนผลิตภัณฑ์ไม่หลากหลายควรคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีเดิมจะ ประยุกต์ใช้ได้เหมาะสมมากกว่าการประยุกต์ใช้ด้วยต้นทุนฐานกิจกรรมแต่ไม่สอดคล้องกับ Martijn Schoute (2011) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความหลากหลายของผลิตภัณฑ์และการนำระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ พบว่า โดยเฉลี่ยแล้วความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีความสัมพันธ์เชิงบวก กับการยอมรับแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และไม่ สอดคล้องกับ วราภรณ์ ผ่องพลูใส (2545) ที่กล่าวว่า ลักษณะธุรกิจที่ควรนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มาประยุกต์ใช้เพื่อเป็นการสนับสนุนการตัดสินใจ คือองค์กรที่มีผลิตภัณฑ์หลายประเภทหรือมีความ หลากหลายในผลิตภัณฑ์ และไม่สอดคล้อง (Weygandt et al., 2010) ที่กล่าวว่า ความน่าจะเป็นที่ จะประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ องค์กรมีสายการผลิตจำนวนมากและแตกต่างกัน และ ไม่สอดคล้องกับ สมบูรณ์ สารพัด (2561) ที่กล่าวว่า องค์กรที่มีปริมาณสินค้าที่แตกต่างกันควรนำ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ เนื่องจากทำให้องค์กรสามารถปรับปรุงความแม่นยำในการ คำนวณต้นทุนเพื่อใช้ในการวางแผนตัดสินใจในอนาคตได้ดีขึ้น

ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม กล่าวคือ องค์กรที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตที่มากไม่ได้ทำให้เกิดการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรสูงขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ สมบูรณ์ สารพัด (2561) ที่กล่าวว่าหากองค์กรที่มีกระบวนการผลิตที่ไม่ซับซ้อนสินค้าก็จะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายจำนวนน้อย ดังนั้นจึงไม่ควรนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรควรใช้ระบบต้นทุนเดิมจะให้ผลที่ดีกว่า แต่ไม่สอดคล้องกับ Chongruksut (2002) ที่กล่าวว่าบริษัทในประเทศไทยที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตที่มากมีโอกาสสูงในการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม และไม่สอดคล้องกับ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2547) ที่กล่าวว่า ลักษณะธุรกิจที่ควรนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ คือองค์กรที่มีสายการผลิตที่มีความแตกต่างกันอย่างมาก และมีขั้นตอนหรือกรรมวิธีการผลิตที่มีความซับซ้อนสูง และไม่สอดคล้องกับ พัทธนิช เนาวพันธ์ (2555) ที่กล่าวว่า ต้นทุนการผลิตปัจจุบันเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตที่มีสัดส่วนสูงซึ่งเกิดจากการใช้กระบวนการผลิตที่ซับซ้อน ดังนั้นธุรกิจจึงควรที่จะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลเพื่อการบริหารจัดการค่าใช้จ่ายการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ และไม่สอดคล้องกับ วราภรณ์ ผ่องพูลใส (2545) ที่กล่าวว่า ธุรกิจที่มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนมีความเหมาะสมในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ และไม่สอดคล้องกับ วชิรินทร์ วิชัยดิษฐ์ (2561) ที่กล่าวว่าองค์กรที่มีระบบการผลิตที่มีความซับซ้อนควรนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้จะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องแม่นยำ

ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศระดับสูงมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมลดลง กล่าวคือ องค์กรที่มีปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศในระดับสูงจะมีโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรลดลง ซึ่งไม่สอดคล้องกับ อิศราภรณ์ พลนารักษ์ (2550) ที่กล่าวว่าเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่เอื้อต่อการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม และคุณภาพของระบบสารสนเทศเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยที่จะผลักดันให้องค์กรประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และไม่สอดคล้องกับ วินิธา จรรยาวัฒน์ (2553) ที่กล่าวว่า การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมควรต้องมีการออกแบบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ดีเพื่อช่วยในการเก็บข้อมูลต้นทุนหรือกิจกรรมต่างๆ เพื่อที่มีข้อมูลการปันส่วนต้นทุนลงไปในการรวมถึงปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ตัวผลิตภัณฑ์ และไม่สอดคล้องกับ วชิรินทร์ วิชัยดิษฐ์ (2561) ที่กล่าวว่าหากกิจการมีการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ของคู่แข่งกับต้นทุนกิจการจะทำให้สะท้อนต้นทุนแต่ละกิจกรรมอย่างชัดเจนจึงเหมาะแก่การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม และไม่สอดคล้องกับ อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์ (2562) ที่กล่าวว่า การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมักมีการนำระบบสารสนเทศเข้ามาช่วยประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อประเมินข้อมูลต้นทุนได้สะดวกรวดเร็วขึ้น แต่การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้จำเป็นต้องมีระบบฐานข้อมูลที่มีประสิทธิภาพเนื่องจากการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้

องค์กรมีข้อมูลต้นทุนที่มีรายละเอียดเพิ่มมากขึ้น จึงต้องมีการลงทุนในระบบสารสนเทศที่สูงขึ้น เช่นเดียวกัน (จีรัชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553) ทั้งนี้ ผลการวิจัยอธิบายได้ว่า องค์กรที่มีระบบสารสนเทศที่พร้อมต่อการใช้งานสูงทำให้องค์กรใช้ข้อมูลในการตัดสินใจได้สะดวกจึงไม่เกิดความ ต้องการใช้ข้อมูลด้านต้นทุนเพื่อการตัดสินใจและมีความเห็นว่าระบบสารสนเทศในปัจจุบันขององค์กร มีเพียงพอต่อการตัดสินใจจึงทำให้องค์กรยังไม่ประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

2. ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน

จากผลการวิจัยที่ได้ศึกษาตามตัวแบบที่ 2 ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขัน พบว่า องค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่ไม่ได้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานวิจัย ซึ่งสอดคล้องกับ วรวรรณ ชวกุล และ จักร ดิงศภักดิ์ (2562) ที่กล่าวว่าแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่ช่วยให้ธุรกิจสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ออกมาได้อย่างถูกต้องแม่นยำมากกว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการคำนวณตามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถช่วยให้ผู้บริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ได้ เช่น การกำหนดราคาขายที่เหมาะสม ทราบต้นทุนของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดชัดเจนขึ้น ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในการผลิตชัดเจนมากขึ้น และข้อมูลที่ได้ยังช่วยให้องค์กรทราบถึงกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าและ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า และสอดคล้องกับ วิชรินทร์ วิชัยดิษฐ์ (2561) ที่กล่าวว่าข้อมูลต้นทุนการผลิตแบบเดิมไม่สามารถระบุถึงสาเหตุและปัญหาได้จึงควรนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อสะท้อนถึงต้นทุนแต่ละกิจกรรมย่อย ๆ และสามารถนำมาเป็นแนวทางในการลดต้นทุนได้ และสอดคล้องกับ เกரியงไกร วงษ์คำอูด และ ปณิตพร เรืองเชิงชุม, 2562; อรุณวิณี เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์, 2562 ที่กล่าวว่า การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้องค์กรทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องแม่นยำมากขึ้นส่งผลให้ต้นทุนโดยรวมลดลง และทำให้องค์กรทราบถึงกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าและ กิจกรรมที่มีต้นทุนการผลิตสูงเกินความจำเป็น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ถือเป็นข้อมูลสำคัญที่ผู้บริหารจะนำมาใช้ในการตัดสินใจปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิตและใช้ในการจัดการต้นทุนการผลิตในอนาคต และสอดคล้องกับ ชลิต ผลอินทร์หอม และ ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2562) ที่กล่าวว่าเมื่อพิจารณาถึงระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นถือเป็นกลยุทธ์การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่โดดเด่น องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์การบริหารต้นทุนได้ในระยะยาว เป็นการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน

ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต

สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน สัดส่วนต้นทุนทางอ้อมที่สูงและไม่มีผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน องค์กรที่มีผลิตภัณฑ์ที่หลากหลายไม่มีผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน ความซับซ้อนของกระบวนการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน องค์กรที่มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนสูงไม่มีผลต่อความได้เปรียบในการแข่งขัน กล่าวคือ สัดส่วนของต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิตที่ซับซ้อน เป็นปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมที่สร้างโอกาสของการเกิดความบิดเบือนของต้นทุน ซึ่งสอดคล้องกับ พัชนี เนาวพันธ์ (2555) ที่กล่าวว่า องค์กรที่มีค่าใช้จ่ายการผลิตสูงกว่าค่าแรงงานทางตรงและไม่สามารถจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กรได้จะส่งผลให้องค์กรไม่มีความเปรียบด้านการแข่งขัน และสอดคล้องกับ สมบูรณ์ สารพัด (2561) ที่กล่าวว่า กิจกรรมที่ผลิตสินค้าหลากหลายชนิดทำให้การคำนวณต้นทุนถูกบิดเบือนได้ง่ายและส่งผลให้กิจการนำข้อมูลไปตัดสินใจผิดพลาดได้ และสอดคล้องกับ พรรณรวิ กบิลพัฒน์ และ ศิริลักษณ์ ศุทธชัย (2559) ที่กล่าวว่า บริษัทที่มีกระบวนการผลิตซับซ้อนทำให้ต้องระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนให้ถูกต้อง หากข้อมูลต้นทุนผิดพลาดอาจทำให้บริษัทไม่สามารถแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้ กรณีองค์กรที่ประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนทางอ้อมที่เกิดในกระบวนการผลิตที่สูง ผลิตภัณฑ์ที่หลากหลายและมีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อน ซึ่งปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตดังกล่าว แสดงว่าองค์กรมีโอกาสที่จะเกิดความบิดเบือนของต้นทุนผลิตภัณฑ์ จึงมีความเหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มขึ้นจากการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันสูง ในกรณีตรงกันข้ามหากองค์กรมีต้นทุนทางอ้อมต่ำ ผลิตภัณฑ์ไม่มีความหลากหลายและกระบวนการผลิตไม่มีความซับซ้อน แสดงถึงโอกาสการบิดเบือนต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่ำ เมื่อองค์กรตัดสินใจประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้จากระบบ ABC จะไม่แตกต่างจากต้นทุนเดิมอย่างมีนัยสำคัญ จึงไม่ได้สร้างความได้เปรียบในการแข่งขันเพิ่มขึ้นให้แก่องค์กร ในงานวิจัยจึงมีการพิจารณาปัจจัยดังกล่าวร่วมในการทดสอบความสัมพันธ์เพื่อควบคุมระดับปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ดังนั้นจากผลวิจัยจึงไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์และกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนกับความได้เปรียบในการแข่งขัน

ความพร้อมของระบบสารสนเทศไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน สรุปได้ว่า ระบบสารสนเทศขององค์กรแสดงถึงความพร้อมของระบบการจัดการและรวบรวมข้อมูลขององค์กร ซึ่งแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่ต้องอาศัยการรวบรวมข้อมูลของข้อมูลการ

ดำเนินการในระดับกิจกรรมเพื่อใช้ข้อมูลในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน ดังนั้นหากองค์กรมีระดับความพร้อมในระบบสารสนเทศสูงก็จะเพิ่มโอกาสในการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมที่สูงขึ้น (วารสาร ณ ผ่องพลใส, 2545; อรุณ เรืองศิริเลิศ, 2553) ผลการวิจัยอธิบายได้ว่าระบบสารสนเทศของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในระดับที่แตกต่างกันไม่ทำให้บริษัทมีความได้เปรียบในการแข่งขันที่แตกต่างกัน เนื่องจากระบบสารสนเทศขององค์กรเป็นระบบสารสนเทศในภาพรวมขององค์กรไม่ได้มุ่งเน้นให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างระบบสารสนเทศขององค์กรกับความได้เปรียบในการแข่งขัน แต่หากบริษัทมีการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะทำให้ได้รับข้อมูลที่สร้างความได้เปรียบในการแข่งขันมากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ได้มีการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ขนาดขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน สรุปได้ว่า ขนาดขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับความได้เปรียบในการแข่งขัน ซึ่งสอดคล้องกับ Hick (1999) ที่กล่าวว่า ความได้เปรียบในด้านการแข่งขันไม่ได้เกิดแค่ในองค์กรขนาดใหญ่เท่านั้นแต่สามารถเกิดได้กับองค์กรขนาดเล็กด้วย และไม่สอดคล้องกับ Al - Omiri and Drury (2007) ที่กล่าว การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านขนาดองค์กรเป็นสำคัญ เนื่องจากองค์กรที่มีขนาดใหญ่ก็จะมีระบบการบริหารงานที่มีความยุ่งยากซับซ้อนรวมถึงมีทรัพยากรและเทคโนโลยีในองค์กรที่มากส่งผลให้มีอัตราการนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในองค์กรได้ในระดับสูง และไม่สอดคล้องกับ Beyene, Chi, and Wu (2016) ที่กล่าวว่า องค์กรขนาดใหญ่จะได้รับความได้เปรียบในการแข่งขันจากการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมหรือจากการประยุกต์นวัตกรรมในองค์กรมากกว่าองค์กรขนาดเล็ก

ประเภทอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความได้เปรียบในการแข่งขัน สรุปได้ว่า องค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตจะมีความได้เปรียบด้านการแข่งขันมากกว่าองค์กรที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น ซึ่งสอดคล้องกับ สุนนทา สังขทัตน์ (2564) ที่กล่าวว่าเพื่อให้อุตสาหกรรมการผลิตมีการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพสามารถสร้างความได้เปรียบด้านการแข่งขันมากกว่าอุตสาหกรรมอื่นได้นั้น ธุรกิจควรนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ทำให้ทราบต้นทุนจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง ทำให้ธุรกิจตัดต้นทุนที่ไม่จำเป็นออกไปได้ รวมถึงกำจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า ช่วยวางแผนกิจกรรมในการผลิตเพื่อให้ได้กำไรตามเป้าหมาย และสามารถกำหนดราคาขายของสินค้าให้สามารถแข่งขันได้ และสอดคล้องกับ Li (2004) ที่พบว่าอุตสาหกรรมการผลิตสินค้าที่ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถสร้างความได้เปรียบด้านการแข่งขันโดยมีการจัดการประมาณต้นทุนและมีการสื่อสารข้อมูลต้นทุนโดยสะท้อนต้นทุนทางอ้อมของผลิตภัณฑ์ได้ถูกต้องรวดเร็ว และสอดคล้องกับ Maha and Hossai (2015) ที่กล่าวว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นเครื่องมือที่ให้ข้อมูลที่ถูกต้อง

และมีประสิทธิภาพในการจัดการกับต้นทุนที่ไม่จำเป็นในการผลิตสินค้า ซึ่งทำให้ภาคอุตสาหกรรมการผลิตที่ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถพัฒนาไปสู่ความยั่งยืนในการสร้างความได้เปรียบด้านแข่งขันที่สูงขึ้น และสอดคล้องกับ จีวรธรณ ปลั่งพงษ์พันธ์ (2561) ที่กล่าวว่า การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมผลิตก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน

ดังนั้นจากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศ และการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบด้านการแข่งขันทำให้ทราบว่า การที่องค์กรจะมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งเป็นแนวคิดที่ใช้สำหรับการลดต้นทุน ทำให้องค์กรทราบต้นทุนที่ชัดเจนยิ่งขึ้นนั้น ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่สำคัญที่ทำให้มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม คือ การที่องค์กรมีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูง เช่น องค์กรมีค่าใช้จ่ายในการผลิตจำนวนมาก องค์กรมีวัตถุดิบทางอ้อมมากกว่าวัตถุดิบทางตรง หรือองค์กรมีการใช้แรงงานคนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตจำนวนมาก เป็นต้น ดังนั้นหากองค์กรที่มีสัดส่วนต้นทุนทางอ้อมในระดับสูงจึงมีโอกาสนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ และการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมยังส่งผลให้องค์กรเกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขันอีกด้วย เนื่องจากแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดที่ช่วยให้องค์กรทราบต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ อีกทั้งยังทราบถึงกิจกรรมในกระบวนการผลิตที่เพิ่มคุณค่าและไม่เพิ่มคุณค่าเพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการตัดสินใจลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลงได้ หรือสามารถช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจในการผลิตหรือไม่ผลิตสินค้าชนิดต่างๆได้ เพื่อให้้องค์กรสามารถสร้างความได้เปรียบด้านการแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้

5.3 ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

1. การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาปัจจัยภายในองค์กร คือ ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิต ได้แก่ สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และความซับซ้อนของกระบวนการผลิต รวมถึงปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศขององค์กรที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งการศึกษาครั้งต่อไปอาจนำปัจจัยภายในองค์กรด้านอื่นมาศึกษาต่อ เช่น ปัจจัยด้านการดำเนินงานหรือกลยุทธ์ที่ใช้ในการแข่งขันขององค์กร

2. การศึกษาครั้งนี้พบว่าองค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมส่งผลให้เกิดความได้เปรียบด้านการแข่งขัน ในการศึกษาครั้งต่อไปควรศึกษาความสามารถในการทำกำไรขององค์กรที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

5.4 ข้อจำกัดในการวิจัย

1.บริษัทที่เป็นตัวอย่างในการศึกษาเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยยกเว้นบริษัทในกลุ่มการเงิน และบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทจดทะเบียนที่มีรายงานข้อมูลงบการเงินไม่ครบถ้วน ดังนั้นจะเหลือกลุ่มตัวอย่างที่ในการศึกษาทั้งสิ้น 772 บริษัท แต่ได้รับการตอบแบบสอบถามกลับมาเพียง 144 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18.65 เท่านั้น



รายการอ้างอิง

- กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์. (2560). การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรซ์ กรณีศึกษาในโรงงานอุตสาหกรรมนมขนาดเล็ก. *Veridian E-Journal*, ปีที่ 10 (ฉบับที่ 1).
- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. (2559). ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. สืบค้นจาก <https://bsc.dip.go.th/th/category/account2/fs-activitybasedcosting>
- กฤษฎา ธาณิรัตน์. (2552). การวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมของการบริการจัดรถเข้ารับสินค้าและบรรจุสินค้า กรณีศึกษาบริษัทปูนซีเมนต์ในประเทศไทย. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ.
- กฤษณา แก้วลพ. (2561). การหาค่าที่เหมาะสมที่สุดของการวางแผนความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ โดยใช้เครื่องมือสนับสนุนการตัดสินใจ. (ปริญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- เกรียงไกร วงษ์คำอูด และ ปณัฑิพร เรืองเชิงชุม. (2562). การลดความสูญเปล่าด้วยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในกระบวนการผลิตยางแผ่นรมควัน กรณีศึกษา สถาบันเกษตรกรในพื้นที่ภาคใต้. วารสารบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี, ปีที่ 9 (ฉบับที่ 1).
- จันทร์กระจ่าง ปินตาเชื้อ. (2562). การสร้างต้นแบบการกำหนดราคาการให้บริการของสถาบันบ่มเพาะวิสาหกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ โดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม. (ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยแม่โจ้.
- จิณณา อินชุงพษ์. (2565). ผลกระทบของการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (โควิด-19) ต่อตลาดทุนไทย. วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย, ปีที่ 17 (ฉบับที่ 1), 67 - 96.
- จิตติคุณ นิยมสิริ และ เจนจิรา อาชากิจ. (2563). การพัฒนากลยุทธ์การตลาดเพื่อสร้างรายได้เปรียบเทียบการแข่งขันระดับนานาชาติของอุตสาหกรรม MICE ในจังหวัดเชียงใหม่. วารสารวิชาการสถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณภูมิ, 185.
- จิรวรรณ ปลั่งพงษ์พันธ์. (2561). การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมบริการ. วารสารจันทร์เกษมสาร, ปีที่ 24.
- จิระพร เนตรนุช. (2563). ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีที่มีต่อการพัฒนานักบัญชียุคดิจิทัล. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏภูเก็ต, ปีที่ 8 (ฉบับที่ 1).
- เฉลิมพล แสงแก้ว และ ภาสพันธ์ จิโนทา. (2561). การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการให้บริการ

สถานกีฬาของงานบริการสถานกีฬา กองการกีฬา สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

ชนิศา สมศักดิ์. (2558). กลยุทธ์สร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจบ้านจัดสรร จังหวัด
เชียงใหม่. (ปริญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยแม่โจ้.

ชลิต ผลอินทร์หอม. (2562). ผลกระทบของการใช้เครื่องมือการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความ
ได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคมอุตสาหกรรมในประเทศไทย.
วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยการจัดการและเทคโนโลยีอีสเทิร์น, ปีที่ 17.

ชลิต ผลอินทร์หอม และ ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2562). การใช้หลักสัปปุริสธรรมและเครื่องมือการจัดการ
ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันและผลการดำเนินงานของกิจการในนิคม
อุตสาหกรรมในประเทศไทย. วารสารบัณฑิตศึกษาปริทรรศน์, ปีที่ 15.

ชัชวาลย์ เรืองประพันธ์. (2539). สถิติพื้นฐาน: คณะวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

ชัชวาลย์ วงษ์ประเสริฐ. (2548). การจัดการความรู้ในองค์กรธุรกิจ. กรุงเทพฯ: เอ็กซ์เปอร์เน็ท.

ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม. (2561). การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม : กรณีศึกษาโรงงานผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก.
(ปริญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยสยาม.

ชินจิรัฐ จรัสศิริไพศาล, ชัยชัช หวังสม, สุรเกียรติ์ ปรีชาตินนท์, และสรชัย สุขพันธ์. (2565). ผลกระทบ
จากการระบาดใหญ่ของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ต่อการค้าสินค้าเกษตร
ระหว่างประเทศ. วารสารวิชาการเทคโนโลยีการจัดการ, ปีที่ 3 (ฉบับที่ 1), 112-118.

เชาว์ โรจนแสง และ สุวีณา ตั้งโพธิ์สุวรรณ. (2555). เอกสารการสอนชุดวิชาการจัดการการผลิตและ
การดำเนินงานและหลักการตลาด (พิมพ์ครั้งที่ 5 Ed.). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ฐิติรัตน์ มีมาก, ณิชภา ศรีประสาท, ชมมณี นาสิงข์, นันทิรา วรกาญจนบุญ, ันนารี เจนวิถิ, & กิรณา
แก้วสุน. (2563). การบริหารต้นทุนโลจิสติกส์. วารสารวิชาการ สถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณ
ภูมิ.

ณัฐศยา สิทธิโชคโรดม. (2552). การปรับปรุงกระบวนการผลิตในอุตสาหกรรมการผลิตเสื้อผ้า
สำเร็จรูปโดยใช้แนวคิดลีน ซิกซ์ซิกม่า. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กรุงเทพฯ.

ดวงมณี โกมารทัต. (2552). การบริหารต้นทุน (พิมพ์ครั้งที่ 2 Ed.). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2565). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ไทย. สืบค้นจาก <https://portal.set.or.th/th/company/companylist.html>

ทวีศักดิ์ เทพพิทักษ์. (2552). การจัดการโลจิสติกส์และซัพพลายเชน (พิมพ์ครั้งที่ 2 ed.). กรุงเทพฯ:
เอ็กซ์เปอร์เน็ท.

- ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์. (2557). องค์การแห่งความรู้ จากแนวคิดสู่การปฏิบัติ (พิมพ์ครั้งที่ 9 ed.). กรุงเทพฯ: บริษัท แชนท์ โฟร์ พรินติ้ง จำกัด.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2553). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. วารสารวิชาชีพบัญชี, 86-89.
- นราพันธ์ จันทร์กระจาย, พัฒนา เจียรวิริยะพันธ์, & งามอาจ เลียงพันธ์สกุล. (2554). การประยุกต์วิธีวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อศึกษาต้นทุนโลจิสติกส์ของเกษตรกรผู้ผลิตข้าว. นิกธ ยาสมร. (2552). การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตสถาบันการพลศึกษา วิทยาเขตมหาสารคาม ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. สถาบันการพลศึกษา.
- บังอรรัตน์ สำเนียงเพราะ. (2554). ปัจจัยที่มีผลต่อการยอมรับและพฤติกรรมการใช้เทคโนโลยีสำนักงานเสมือน กรณีศึกษาหน่วยงานปฏิบัติการภาคสนามองค์กรผู้ให้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2554). การวิจัยเบื้องต้น (พิมพ์ครั้งที่ 9 ed.). กรุงเทพฯ: บริษัท สุวีริยาสาส์น จำกัด.
- บุญชัย มูลธาร. (2556). กระบวนการผลิต. สืบค้นจาก <http://jokernum.blogspot.com/2013/07/blog-post.html>
- เบญจรัตน์ คู่กระสังข์. (2556). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษาโรงงานน้ำดื่มจตุพรเพชร. (ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยบูรพา.
- พรรณรวิ กบิลพัฒน์ และ ศิริลักษณ์ ศุทธชัย. (2559). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในอุตสาหกรรมอาหาร. ประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติและนานาชาติ, ครั้งที่ 7.
- พัชณีจ นาวพันธ์. (2555). การบัญชีต้นทุน หลักการและการประยุกต์. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- พูลศิริ พรหมกุล. (2555). การสำรวจความต้องการใช้ทรัพยากรสารสนเทศ ของสำนักวิทยบริการและเทคโนโลยีสารสนเทศ. มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา.
- ไพฑูรย์ อินตะขัน. (2558). การบัญชีบริหาร: คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง.
- ภัทรนิกา เศวตเมธิกุล. (2560). การศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อประสิทธิภาพการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- รชฎ เลียงจันทร์. (2564). เศรษฐกิจไทยจะเป็นอย่างไร หากเราต้องอยู่กับโควิด-19 ไปตลอดกาล. สืบค้นจาก <https://www.krungsri.com/th/research/research-intelligence/ri-covid-recovery-2021>
- ร่วมโพธิ์ อุดล. (2551). การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมปรับปรุงการคำนวณต้นทุนของธุรกิจสิ่งพิมพ์. วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, ปีที่ 25(ฉบับที่ 1).

- วรวรรณ ชวกุล และ จักร ติงศรัทิตย์. (2562). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต ไม้กรองอากาศรถยนต์. สถาบันเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น. วารสารวิจัยและพัฒนา มจร., ปีที่ 42 (ฉบับที่ 4).
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2547). การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วราภรณ์ ผ่องพลใส. (2545). การประยุกต์ใช้ ABC ในองค์กร กรณีศึกษาบริษัทตัวอย่าง. (ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วสันต์ สุวรรณกาญจน์. (2559). การวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมของโครงการเหมืองหินแกรนิตเพื่ออุตสาหกรรมก่อสร้าง : กรณีศึกษา บริษัทเหมืองแร่ลิวง จำกัด จังหวัดสงขลา. (ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์,
- วัชรินทร์ วิชัยดิษฐ์. (2561). การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในโรงงานแปรรูปกุ้งแช่แข็ง. (ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์,
- วิจัยกรุงศรี. (2565). แนวโน้มธุรกิจและอุตสาหกรรมไทย ปี 2565 - 2567. สืบค้นจาก <https://www.krungsri.com/th/research/industry/summary-outlook/outlook-2022-2024>
- วินิธา จรรยาวัฒน์. (2553). การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและทฤษฎีข้อจำกัดเพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในโรงงานผลิตรถไถนาแบบเดินตาม. (ปริญญาวิศวกรรมศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ.
- ศรุดา เพ็งปอพาน. (2558). การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับการดำเนินงานพื้นที่จัดเก็บรถยนต์ส่งออก กรณีศึกษา บริษัท ECO (ประเทศไทย) จำกัด. (วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ศิริชัย กาญจนาวาสี. (2544). ทฤษฎีการทดสอบแบบดั้งเดิม (พิมพ์ครั้งที่ 4 ed.). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2546). การบัญชีเพื่อการจัดการและบริหารต้นทุน. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติเพรส จำกัด.
- สมบูรณ์ สารพัด. (2561). เปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนกิจกรรม. วารสารการวิจัยการบริหารการพัฒนา, ปีที่ 8 (ฉบับที่ 2).
- สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง. (2553). การวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาผู้ให้บริการรับจ้างขนส่ง. (ปริญญาวิศวกรรมศาสตรมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ,
- สมยศ นาวิการ. (2548). การบริหารเชิงกลยุทธ์. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์บรรณกิจ 1991.
- สยามรัฐ. (2561). ไทยยังเป็นแค่เพียงผู้ผลิตชิ้นปฏุมภูมิ. สืบค้นจาก <https://siamrath.co.th/n/58375>

- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2562). นิยาม SMEs. สืบค้นจาก <https://www.sme.go.th/th/cms-detail.php?modulekey=332&id=1334>
- สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ. (2557). แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตของงานบริการสาธารณะ. สืบค้นจาก <https://shorturl.asia/8FkfU>
- สุนทร แก้วลาย. (2533). แนวคิดและหลักการของการบริการและเผยแพร่สารนิเทศในเอกสารการสอนชุดวิชาการบริการและเผยแพร่สารนิเทศ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- สุนันทา สังขทัตน์. (2564). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนของธุรกิจผลิตสินค้าในสถานการณ์โควิด-19. บทความวิชาการ วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์.
- สุพัฒน์ อ้อยไพบูลย์สวัสดิ์. (2553). เศรษฐศาสตร์จุลภาค 1. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. วารสารนักบริหาร, 34(1).
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. วารสารนักบริหาร, ปีที่ 34.
- อรปวีณ์ เลิศไกร และ กนกพร ศรีปฐมสวัสดิ์. (2562). การบริหารต้นทุนโดยใช้เอปซีในอุตสาหกรรมผลิตภัณฑ์ไม้. วารสารวิชาการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม ปีที่ 15(ฉบับที่ 2).
- อรอุมา สำลี กนกนารถ ศรีกาญจน์ และเจษฎา รมเย็น. (2565). การวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์ใหม่ของผลิตภัณฑ์ชุมชน อำเภอฉวาง จังหวัดนครศรีธรรมราช. วารสารมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ สาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์, ปีที่ 9(ฉบับที่ 2).
- อรุณี นุสิทธิ์, รัตนา สิทธิอ่วม, ทิพวรรณ อินทวงศ์, นิภาพร โพธิ์เงิน, และวราภรณ์ แสงนาค. (2562). การวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามของวิสาหกิจชุมชน กลุ่มมะขามแปรรูปไร่บุญคง ตำบลวังชมพู อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบูรณ์. วารสารวิทยาการจัดการ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม, ปีที่ 1.
- อิสราภรณ์ ทนผล, & กมลวรรณ รอดทรง. (2557). การลดต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวโดยการประยุกต์แนวความคิดการบริหารฐานกิจกรรม กรณีศึกษาหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง อ. ศรีราชา จ.ชลบุรี. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- อิสราภรณ์ พลนารักษ์. (2550). ระดับการประยุกต์การบริหารฐานกิจกรรมและผลกระทบต่อความสามารถในการทำกำไรของบริษัทในอุตสาหกรรมไทย. (ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- โอภาส เอี่ยมสิริวงศ์. (2557). วิทยาการคอมพิวเตอร์และเทคโนโลยีสารสนเทศ. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- Al - Omiri, & Drury. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing system in UK organizations. Management Accounting Research.
- Armstrong, G., & Kotler, P. (2003). Marketing and introduction. New Jersey: Pearson Education.

- Beyene, Chi, & Wu. (2016). The Impact of innovation strategy on organizational learning and innovation performance : Do firm size and ownership type make a difference. *South African Journal of Industrial Engineering*, 27(1), 125-136.
- Blocher, Stout, & Cokins. (2013). *Cost Management : A Strategic Emphasis*: McGraw-Hill.
- Chongruksut. (2002). *THE ADOPTION OF ACTIVITY-BASED COSTING IN THAILAND*. Victoria University,
- Greg, W. M., & Mark, W. J. (2010). *Marketing management*. New York: McGraw-Hil.
- Hick. (1999). Yes, ABC is small for business, too. *Journal of Accountancy*, 188.
- Horngrén, Datar, & Rajan. (2012). *Cost accounting : A managerial emphasis (14th ed.)*. England: Person Education Limited.
- James R. Ogden, & Denise T. Ogden. (2004). *Retailing Integrated Retail Management*: South-Western College Pub.
- John Collins. (2005). *The Concepts and Techniques of Strategic Management*.
- Li. (2004). *Web base Cost Estimation and Supplier Selection Based on Parametric Cost Estimation*. Dissertation abstracts International.
- Maha and Hossai. (2015). *Activity-Based Costing (ABC) - An Effective Tool for Better Management*. *Research Journal of Finance and Accounting*.
- Martijn Schoute. (2011). *The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption*. *The British Accounting Review*.
- Mowen, Hansen, & Heitger. (2022). *Managerial Accounting : The Cornerstones of Business Decisions Making*: Cengage Learning.
- Porter. (2005). *The Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
- Stock Vitamins. (2561). *สรุป GDP Q4'2561. สืบค้นจาก <https://shorturl.asia/CwBKv>*
- Weygandt, Kieso, & Kimmel. (2010). *Financial Accounting: Tools for business decision making*. Danvers: John Wiley & Sons.

ภาคผนวก ก

แบบสอบถาม





แบบสอบถาม

เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขันหลักฐานจาก
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับองค์กร

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ลงใน หน้าข้อความตามความเป็นจริงของท่าน

1. ชื่อบริษัท.....
2. ตำแหน่งผู้ตอบแบบสอบถาม.....
3. ประเภทของกิจการ
 - 3.1 ผลิตสินค้า
 - 3.2 ไม่ได้ดำเนินการผลิตสินค้า (โปรดระบุประเภท).....
4. จำนวนพนักงานในองค์กรของท่าน จำนวน..... คน ณ วันที่.....
5. การประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร
 - 5.1 ปัจจุบันมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ทุกแผนกขององค์กร
เริ่มประยุกต์เมื่อ...../...../.....
 - 5.2 ปัจจุบันมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม บางแผนกขององค์กร
เริ่มประยุกต์เมื่อ...../...../.....
สัดส่วนการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม.....%
(การระบุสัดส่วนการประยุกต์ เช่น มี 10 แผนก แต่มีการประยุกต์ 8 แผนก สัดส่วน คือ 80%)
 - 5.3 เคยมีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมแต่ปัจจุบันยกเลิกประยุกต์แล้ว
เหตุผลที่เลิกประยุกต์.....
 - 5.4 กำลังพิจารณาที่จะประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม
 - 5.5 ไม่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม
เหตุผลที่ไม่ประยุกต์.....

ส่วนที่ 2 รายการที่เกิดขึ้นในองค์กรตามแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่องที่มีและไม่มีรายการต่าง ๆ ต่อไปนี้

ลำดับ	รายการ	มี	ไม่มี
1	องค์กรของท่านมีการรวบรวมต้นทุนทรัพยากรเป็นหมวดหมู่		
2	องค์กรของท่านมีการกำหนดกิจกรรมต่างๆที่ลักษณะคล้ายกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน		
3	องค์กรของท่านมีการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนหรือตัวผลักดันต้นทุนเพื่อใช้คำนวณต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้		
4	องค์กรของท่านมีการจัดสรรต้นทุนไปยังกิจกรรมต่าง ๆ ตามตัวผลักดันต้นทุนที่กำหนด		
5	องค์กรของท่านมีการกำหนดเกณฑ์หรือตัวผลักดันต้นทุนจากกิจกรรมไปสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด		
6	องค์กรของท่านมีการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ด้วยตัวผลักดันต้นทุน		

ส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขัน

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายการในองค์กรมากที่สุด

รายการ	5 มากที่สุด	4 มาก	3 ปานกลาง	2 น้อย	1 น้อยที่สุด
ความได้เปรียบในการแข่งขัน					
1. ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในการผลิตชัดเจนมากขึ้น					
2. มีข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าทำให้ลดต้นทุนบางกิจกรรมลงได้					
3. มีค่าใช้จ่ายการผลิตโดยรวมลดลง					
4. มีการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมในการตัดสินใจเพิ่มขึ้น					

ส่วนที่ 4 ปัจจัยสภาพแวดล้อมการผลิตที่เหมาะสมต่อการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายการในองค์กรมากที่สุด

รายการ	5 มากที่สุด	4 มาก	3 ปานกลาง	2 น้อย	1 น้อยที่สุด
สัดส่วนต้นทุนทางอ้อม					
1. องค์กรของท่านมีความจำเป็นต้องใช้แรงงานคนที่ทำหน้าที่อื่นในกระบวนการผลิต					
2. องค์กรของท่านมีความจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบอื่น					
3. องค์กรของท่านมีค่าใช้จ่ายในกระบวนการผลิต (นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบหลักและค่าแรงงาน)					
4. องค์กรของท่านมีการใช้แรงงานคนในการควบคุมเครื่องจักรในกระบวนการผลิต					
ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์					
1. องค์กรของท่านมีผลิตภัณฑ์หลายประเภท					
2. องค์กรของท่านมีผลิตภัณฑ์ประเภทเดียวกันแต่หลากหลายรูปแบบ					
3. องค์กรของท่านมีผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทที่มีลักษณะแตกต่างกันอย่างชัดเจน					
4. ผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทในองค์กรมีกระบวนการผลิตที่แตกต่างกัน					
5. องค์กรของท่านมีผลิตภัณฑ์หลากหลายสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้หลายกลุ่ม					
ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต					
1. องค์กรของท่านมีการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ในกระบวนการผลิต					
2. องค์กรของท่านมีการใช้เครื่องจักรที่มีหน้าที่ต่างกันในแต่ละขั้นตอนการผลิต					
3. องค์กรของท่านมีกระบวนการผลิตหลายขั้นตอนและผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีขั้นตอนการผลิตที่แตกต่างกัน					
4. องค์กรของท่านมีกระบวนการผลิตบางขั้นตอนใช้เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์มากกว่าหนึ่งชนิด					

ส่วนที่ 4 ปัจจัยด้านความพร้อมของระบบสารสนเทศที่เหมาะสมต่อการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายการในองค์การมากที่สุด

รายการ	5 มากที่สุด	4 มาก	3 ปานกลาง	2 น้อย	1 น้อยที่สุด
ความพร้อมของระบบสารสนเทศ					
1. สามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้เป็นปัจจุบัน					
2. สามารถรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้ถูกต้องแม่นยำ					
3. สามารถเรียกใช้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรที่ต้องการได้รวดเร็วและทันเวลา					
4. มีระบบการจัดเก็บและรักษาข้อมูลที่มีขนาดใหญ่และมีปริมาณมาก					
5. มีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนให้เกิดการติดต่อสื่อสารขององค์กรได้อย่างรวดเร็ว					
6. มีระบบสารสนเทศที่สนับสนุนการให้บริการตามความต้องการของผู้รับบริการ					
7. มีระบบสารสนเทศที่สามารถเรียกข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กร					

ขอขอบพระคุณในการให้ความอนุเคราะห์ตอบแบบสอบถาม

ภาคผนวก ข

เอกสารขอความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล





ที่ อว 8606 (พบ) / พิเศษ

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร
เลขที่ 1 หมู่ 3 ตำบล สามพระยา
อำเภอ ชะอำ จังหวัด เพชรบุรี 76120

18 พฤศจิกายน 2565

เรื่อง ขออนุญาตขอความช่วยเหลือในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เรียน

ด้วย นางสาววรรณพร ปองสุข รหัสประจำตัว 631220079 นักศึกษาระดับปริญญาโทมหาบัณฑิต หลักสูตรปรัชญามหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร กำลังดำเนินการวิทยานิพนธ์ เรื่อง "ความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับการได้เปรียบในการแข่งขัน หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" มีความประสงค์จะขอเก็บรวบรวมข้อมูลกับผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลด้านการเงินและบัญชีของบริษัท เพื่อประกอบการดำเนินการวิทยานิพนธ์

ในการนี้ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร จึงขอความอนุเคราะห์จากท่านโปรดให้ความอนุเคราะห์แก่นักศึกษาตามที่เห็นสมควร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ทางการศึกษา สำหรับกำหนดวัน เวลา สถานที่ในการเข้าเก็บรวบรวมข้อมูลและรายละเอียดเพิ่มเติมต่าง ๆ บัณฑิตวิทยาลัย ขออนุญาตให้นางสาววรรณพร ปองสุข หมายเลขโทรศัพท์ 06 1772 0865 เป็นผู้ประสานงานโดยตรงต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดให้ความอนุเคราะห์ จักขอบพระคุณยิ่ง

ขอแสดงความนับถือ

(อาจารย์ ดร.อิกมาส มากจ้อย)

ผู้รักษาการแทนรองคณบดีบัณฑิตวิทยาลัย ฝ่ายวิชาการและวิจัย

รักษาการแทนคณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

สำนักงานบัณฑิตวิทยาลัย

เพชรบุรี โทร.09 8597 6555

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นางสาววรรณพร ปองสุข
วัน เดือน ปี เกิด	29 กันยายน 2540
สถานที่เกิด	จังหวัดนครปฐม
วุฒิการศึกษา	-พ.ศ.2562 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร -พ.ศ.2563 ศึกษาต่อระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร
ที่อยู่ปัจจุบัน	119 หมู่ที่4 ต.คลองโยง อ.พุทธมณฑล จ.นครปฐม 73170

