

ปัจจัยสนับสนุนการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ให้ประสบผลสำเร็จ

Contribution Factors to the Successful Implementation of Activity-Based Costing

จารุกิตต์ ไทยวงศ์ และ สมบูรณ์ สารพัด

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

Jarukit Thaiwong and Somboon Saraphat

University of Kasetsart, Thailand

Corresponding Author, E-mail : jarukit.th@ku.th

บทคัดย่อ

ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) หรือ ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่มีบทบาทสำคัญมากต่อการบริหารและพัฒนาอุตสาหกรรม เนื่องจากระบบ ABC มีความสามารถในการสร้างสารสนเทศที่มีความถูกต้องซึ่งมีประโยชน์มากต่อผู้ใช้กลุ่มต่าง ๆ เพื่อนำไปสู่การตัดสินใจที่ดีกว่า ส่งผลให้ผลการดำเนินงานได้รับการปรับปรุงสูงขึ้นในหลายๆ มิติ ทำให้อุตสาหกรรมสามารถเพิ่มความสามารถในการแข่งขันได้ ซึ่งการที่จะนำระบบ ABC มาใช้ให้ประสบความสำเร็จจะขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย ได้แก่ การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง ขนาดองค์กร การแข่งขัน การฝึกอบรม ทรัพยากรที่เพียงพอ ผู้รับผิดชอบการใช้ระบบ ABC ที่ไม่ใช่ฝ่ายบัญชี และการเชื่อมโยงระบบ ABC กับการวัดผลการปฏิบัติงาน นอกจากนี้กิจการควรเข้าใจถึงกระบวนการและขั้นตอนของระบบ ABC ที่จะนำไปประยุกต์ใช้ บทความนี้มีจุดมุ่งหมายหลักเกี่ยวข้องกับการนำเสนอปัจจัยสนับสนุนการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ให้ประสบผลสำเร็จ

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม; การนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้; ปัจจัยสนับสนุนต้นทุนฐานกิจกรรม

Abstracts

Activity-Based Costing (ABC) or ABC System is one of the most important strategic cost management tools for industrial development and administration. Since, ABC is capable of generating more accurate information which is useful to the wide range of users for better decisions, resulting in higher performance improvement for various dimensions. Thus, ABC allows industry to gain more competitive advantages. The successful implementation of the ABC system depends on many factors such as the Top Management Support, Company Size, Competition, Training, Adequate Resources, Non-Accounting of Ownership, Linking ABC to Performance Evaluation. Moreover, firms should understand the process and procedures of the implementation of ABC system. Thus, main purpose of this article is primarily concerned with

* วันที่รับบทความ: 23 สิงหาคม 2565; วันที่แก้ไขบทความ 9 กันยายน 2565; วันที่ตอบรับบทความ: 13 กันยายน 2565

Received: August 23, 2022; Revised: September 9, 2022; Accepted: September 13, 2022

presenting concepts concerning Contribution Factors to the successful Implementation of Activity-Based Costing.

Keywords: Activity-Based Costing; Implementation of Activity-Based Costing; Contribution Factors Activity-Based Costing

บทนำ

อุตสาหกรรมในมีความสำคัญกับสถานการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยในไตรมาสที่ 1 ปี พ.ศ. 2565 ดัชนีผลผลิตอุตสาหกรรม (MPI) มีการขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 1.4 ซึ่งเป็นผลมาจาก อาทิเช่น อุตสาหกรรมการกลั่นปิโตรเลียม (PETRO) เป็นผลมาจากนโยบายการเปิดประเทศรับนักท่องเที่ยวต่างชาติในปีนี้นำให้ประชาชนมีการเดินทางเพิ่มขึ้น อุตสาหกรรมเกษตร (AGRI) มีการขยายตัวเช่นกันเนื่องจากปีนี้มีสินค้าทางการเกษตรเข้าโรงงานมากกว่าปีก่อน อุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ (ETRON) มีการขยายตัวเพิ่มขึ้นเนื่องจากตลาดโลกยังคงต้องการใช้ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง (สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม, 2565 : 3) วิจัยกรุงศรี (2565 : ออนไลน์) ได้กล่าวถึงสถานการณ์อุตสาหกรรม ปี พ.ศ. 2565 มีการฟื้นตัวขึ้นจากค่า GDP ในประเทศซึ่งเป็นผลมาจาก ปี พ.ศ. 2564

ในปัจจุบันข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องเป็นสิ่งสำคัญสำหรับองค์กรอย่างมาก เพื่อที่องค์กรจะได้สร้างความได้เปรียบในการแข่งขันให้เหนือคู่แข่ง Cooper and Kaplan (1988 : 20) ได้กล่าววาระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing) ส่งผลให้เกิดข้อมูลการคิดต้นทุนที่บิดเบือนไป ไม่ได้ส่งผลให้องค์กรมองเห็นต้นทุนที่แท้จริงและแม่นยำได้ ซึ่งการที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ ต้องมาจากระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) มาเป็นทางเลือกแทนระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถระบุตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่หลากหลายสำหรับการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับสินค้าและบริการขั้นสุดท้าย เพื่อให้องค์กรมีประสิทธิภาพและผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพในภาพรวมของอุตสาหกรรม ซึ่ง MacArthur (1996 : 30) กล่าวถึงความสำคัญของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) เป็นเทคนิคการบัญชีที่ช่วยให้องค์กรสามารถกำหนดต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์ตามการใช้ทรัพยากร ตระหนักถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) และกิจกรรมต้นทุน (Cost Activity) โดยการวัดต้นทุนและประสิทธิภาพของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการและหน่วยของต้นทุน (Cost Object)

ระบบ ABC จึงมีบทบาทสำคัญในการเข้ามาทำการปรับปรุงและพัฒนาผลการดำเนินงานในภาพรวมของอุตสาหกรรมให้ดียิ่งขึ้นไปอีก Shields (1995 : 148) ได้กล่าวว่า ในการที่จะทำให้อุตสาหกรรม ABC ประสบความสำเร็จนั้นจะต้องขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย อาทิเช่น การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง ขนาดองค์กร การแข่งขัน การฝึกอบรม ทรัพยากรที่เพียงพอ ผู้รับผิดชอบการใช้ระบบ ABC ที่ไม่ใช่ฝ่ายบัญชี และการเชื่อมโยงระบบ ABC กับการวัดผลการปฏิบัติงาน ซึ่งปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลให้เกิดการนำระบบ ABC ไป

ประยุกต์ใช้ในอุตสาหกรรม ซึ่งการที่จะนำระบบดังกล่าวนี้มาใช้บริษัทจะต้องรับรู้และเข้าใจถึงความสำคัญของเครื่องมือนี้ ดังนั้นบริษัทต่าง ๆ ก็จะมีระดับการนำไปใช้ที่แตกต่างกัน ดังนั้นการมีเครื่องมือ ABC จึงเป็นสิ่งสำคัญสำหรับอุตสาหกรรมในปัจจุบันที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง เนื่องจากอุตสาหกรรมต้องเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน การใช้ระบบดังกล่าวจึงมีบทบาทสำคัญต่อการปรับปรุงและพัฒนาผลกรดำเนินงานของอุตสาหกรรมดังกล่าวให้ดียิ่งขึ้น

แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing:ABC)

ความหมาย

ลมูล เกยรินทร์ (2552 : 3) ได้ให้ความหมายของต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) ไว้ว่า การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ส่งผลให้เกิดความบิดเบือนในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ และรายละเอียดของการใช้ค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละแผนก ทำให้ไม่สามารถที่จะใช้ข้อมูลจากการคำนวณต้นทุนดังกล่าวเพื่อควบคุมหรือกำหนดราคา จึงมีการนำระบบการคิดต้นทุนที่สามารถคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ และสามารถนำเสนอข้อมูลเพื่อการบริหารงานได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น ระบบการคิดต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการบริหารงานเรียกว่า “ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม” (Activity-Based Costing System : ABC) เป็นระบบของการจัดสรรต้นทุนโดยในขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มกิจกรรม (Activity-Based Pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มกิจกรรมจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตภายในกลุ่มศูนย์กิจกรรมของตนคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นใช้ โดยเรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนที่เรียกว่าตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver)

ดวงมณี โกมารทัต (2551 : 4) ได้ให้ความหมายของต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) ไว้ว่า การวัดค่าต้นทุนอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรต่างๆขององค์กรไปในการทำกิจกรรมของธุรกิจ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในรูปของสิ่งที่คิดต้นทุน (Cost Objects) ในที่นี้สิ่งที่คิดต้นทุน ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ สินค้า บริการ โครงการ ลูกค้า ฯลฯ เนื่องจากกิจการใช้ทรัพยากรหลายประเภทในการทำกิจกรรมต่างๆ และกิจกรรมเหล่านี้เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้า จึงต้องมีการคำนวณต้นทุนของกิจกรรมเข้าไปในสินค้าหรือสิ่งที่คิดต้นทุนตามสัดส่วนของการใช้กิจกรรมนั้น ๆ เพื่อให้องค์กรมองเห็นต้นทุนได้อย่างแท้จริง

Kaplan and Anderson (2004 : 19) ได้กล่าวว่าต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) เข้ามาช่วยการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม โดยต้นทุนแบบดั้งเดิมจะแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ต้นทุนแรงงาน ต้นทุนวัตถุดิบ และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต ต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นเป็นต้นทุนที่ช่วยให้การคิดค่าใช้จ่ายในการผลิต (Overhead) มีความถูกต้องและมองเห็นต้นทุนได้อย่างแท้จริง โดยใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์โดยวัดจากตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) เช่น จำนวนชั่วโมง จำนวนครั้ง เป็นต้น

จากความหมายของต้นทุนฐานกิจกรรม ABC ที่กล่าวมาข้างต้นสรุปได้ว่าต้นทุนฐานกิจกรรม ABC คือ ระบบการคิดต้นทุนสมัยใหม่ (Activity-Based Costing) ที่นำมาใช้แทนระบบการคิดต้นทุนแบบเก่า (Traditional Costing) เป็นระบบที่ทำให้องค์กรมองเห็นต้นทุนที่แท้จริงเนื่องจากการคิดต้นทุนเข้าไปในกิจกรรมแต่ละตัวแล้วโอนกิจกรรมนั้นเป็นต้นทุนสินค้าและบริการทำให้องค์กรเห็นกระบวนการผลิตในการคิดต้นทุนแต่ละขั้นอย่างชัดเจน เมื่อองค์กรได้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงแล้วสามารถทำให้องค์กรสามารถวัดผล การปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กรได้ไม่ว่าจะเป็นด้านต้นทุน ด้านราคาขาย ด้านกำไร ด้านการผลิต ระบบ ดังกล่าวนี้สามารถทำให้องค์กรประสบความสำเร็จในด้านผลการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ

ขั้นตอนของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing:ABC)

Cooper and Kaplan (1991 : 130) ได้กล่าวถึงต้นทุนฐานกิจกรรมที่เป็นวิธีการจัดสรรต้นทุน ทรัพยากรขององค์กร โดยการอาศัยกิจกรรมในกระบวนการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ ระบบต้นทุนฐาน กิจกรรม (Activity-Based Costing) ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในกลุ่มประเทศในแถบเอเชีย ยุโรป ออสเตรเลีย ซึ่งเป็นที่ยอมรับว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถนำไปแก้ปัญหาข้อบกพร่องในด้านต้นทุนของ ระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing) ซึ่งระบบ ABC นั้นสามารถทำให้ทราบถึงการ ดำเนินงานว่าประกอบด้วยกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของอะไรบ้างซึ่งประกอบด้วยแต่ละข้อดังต่อไปนี้

1. **การวิเคราะห์กิจกรรม** แบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ กิจกรรมที่จะระบุนี้ ควรจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร กิจกรรมที่ระบุนี้เรียกว่า ศูนย์กิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นตัวฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลในขั้นต่อไป เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการ บริหารงานของฝ่ายจัดการ และกิจการจะมีการวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าให้กับ กิจการ (Value-added Activities) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Non-Value-Added Activities)

2. **การระบุต้นทุนกิจกรรม** ทำการจัดสรรต้นทุนแต่ละตัวให้กับแต่ละกิจกรรมโดยระบุต้นทุนตามรหัส เพื่อเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

3. **การระบุตัวหลักต้นทุน** ทำการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนของแต่ละกิจกรรม เมื่อต้นทุนแต่ละตัว ถูกจัดสรรให้กับแต่ละกิจกรรมแล้ว ก็ต้องมีการกำหนดตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งต้องวัดได้อย่าง น่าเชื่อถือและต้องมีความสัมพันธ์อย่างมากกับกิจกรรม

4. **การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์** การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์อาศัยผังกิจกรรม (Bill of Activities) โดยมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัว หลักต้นทุนอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวหลักต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

นั้นๆ เมื่อนำค่าใช้จ่ายในการผลิตที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ จะเห็นว่าการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ จะคำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน รวมทั้งความยากง่ายในการผลิต ผลิตภัณฑ์ก็จะสะท้อนให้เห็นถึงความแตกต่างของต้นทุน ขั้นตอนต่าง ๆ

5. กำหนดวัตถุประสงค์ของต้นทุนผลิตภัณฑ์ เมื่อได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์มาแล้ว กิจกรรมจะมีการวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าให้กับกิจการ (Value-added Activities) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Non-Value-Added Activities)

6. รายงานผลลัพธ์ ประเมินประสิทธิภาพของกิจกรรมต่าง ๆ จนสามารถกำหนดปัจจัยได้ว่าปัจจัยใดเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้กิจการประสบความสำเร็จ

แนวคิดเกี่ยวกับปัจจัยสนับสนุนการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้

1. การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง (Top Management Support) การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูงนั้นถือเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่ส่งอิทธิพลต่อความสำเร็จของการนำระบบ ABC มาใช้ (Chongruksut, 2002 : 54) ซึ่งงานวิจัยของ Roztock (2000b : 2) ได้กล่าวว่าการสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูงนั้นเป็นอิทธิพลมาจากผู้บริหารที่ทำการกำหนดเป้าหมายและกลยุทธ์ขององค์กร ตลอดจนการนำทรัพยากรขององค์กรที่ประกอบไปด้วย (ทุน เวลา ความสามารถ) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ McGowan and Klammer (1997 : 222) ได้กล่าวว่าการสนับสนุนผู้บริหารระดับสูงเป็นสิ่งสำคัญในการใช้ข้อมูล ABC เพื่อให้บริษัทประสบความสำเร็จ และเป็นประโยชน์ในการใช้ข้อมูลสื่อสารกับกับผู้มีส่วนร่วมในหน่วยงานทุก ๆ ฝ่ายขององค์กร เพื่อให้การใช้ระบบ ABC ประสบผลสำเร็จ ซึ่งการสนับสนุนของผู้บริหารนั้นจะทำให้องค์กรมีคุณภาพ ดังงานวิจัยของ Intakhan (2014 : 291) ได้กล่าวถึงความสำเร็จ ABC นั้นมาจากการสนับสนุนของฝ่ายบริหารที่สามารถทำให้บุคลากรในองค์กรสามารถขับเคลื่อนองค์กรโดยนำระบบ ABC มาใช้ให้องค์กรประสบความสำเร็จ

2. ขนาดองค์กร (Company Size) Nguyen and Brooks (1997 : 1) ได้กล่าวว่าการนำระบบ ABC ไปใช้ในกลุ่มองค์กรขนาดใหญ่จะมีมากกว่าองค์กรขนาดเล็ก เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่มีการเข้าถึงบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการออกแบบและดำเนินระบบ ABC และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Al-Omiri and Drury (2007 : 420) ได้กล่าวว่าการนำระบบ ABC ไปใช้เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่จะมีทรัพยากรมากที่มากและระบบการบริหารก็จะมีประสิทธิภาพซึ่งจะมีอัตราการนำระบบ ABC ไปใช้ได้สูง ซึ่งในผลงานวิจัยของ Roztock and Needy (1998 : 77) ได้กล่าวถึงการนำระบบ ABC ไปใช้ว่าองค์กรขนาดเล็กจะมักไม่ค่อยนำระบบ ABC มาใช้

เนื่องจากองค์กรขาดข้อมูลทางเทคโนโลยีที่ไม่เพียงพอ และการลงทุนในระบบค่อนข้างสูง จึงทำให้องค์กรขนาดเล็กมักมีข้อจำกัดทางการเงิน ซึ่งในทางตรงกันข้ามของ Hicks (1999 : 1) ได้ให้เหตุผลว่าการที่จะนำระบบ ABC มาใช้นั้นเป็นสิ่งที่ไม่ยากสำหรับบริษัทที่จะนำระบบดังกล่าวมาใช้ เพราะว่าการระบบ ABC นั้นเหมาะสมสำหรับกิจการทุกขนาด ดังนั้น Hicks (1999 : 1) จึงสรุปได้ว่า ระบบ ABC นั้นไม่ได้มีไว้ใช้แค่เพียงสำหรับบริษัทขนาดใหญ่เท่านั้น แต่ยังสามารถใช้ได้กับบริษัทขนาดกลางและเล็กอีกด้วย

3. การแข่งขัน (Competition) Chongruksut (2002 : 65) ได้กล่าวว่าการการแข่งขันมีส่วนทำให้มีการนำระบบ ABC มาใช้ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์การแข่งขันนั้นเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างมากสำหรับข้อมูลต้นทุน เนื่องจากระบบ ABC มีความสำคัญในการปรับปรุงตำแหน่งงานในบริษัท และยกระดับความสามารถในการทำกำไรของบริษัท ยกตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทใช้กลยุทธ์ต้นทุนต่ำ (Cost Leadership) ในการแข่งขัน ระบบ ABC จะช่วยทำการประเมินกระบวนการหรือต้นทุนของผลิตภัณฑ์ให้แม่นยำขึ้น เพื่อให้ฝ่ายวิเคราะห์วางแผนได้ทราบถึงข้อมูลต้นทุนที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม Roztocki (2000a : 84) ค้นพบว่าหลายบริษัทกำลังเผชิญกับสภาพการแข่งขันที่ต้องแข่งขันกันด้วยกลยุทธ์ต่าง ๆ โดยใช้เครื่องมือ ABC ในการบริหารต้นทุน เช่น ใช้ระบบ ABC เพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันด้านราคา และด้านต้นทุน นอกจากนี้ Gunasekeran et al. (1999 : 286) และ Tarr (2001 : 1) ยืนยันว่าการแข่งขันขององค์กรที่เพิ่มขึ้นทั้งในระดับโลกและระดับท้องถิ่น ทำให้ธุรกิจได้รับรู้ข้อมูลอย่างถูกต้อง ซึ่งส่งผลให้องค์กรเข้าใจภาพรวมในด้านกระบวนการ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ต้นทุนบริการ เมื่อองค์กรได้ใช้นาบบ ABC มาใช้ในการคำนวณต้นทุน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cooper and Kaplan (1991 : 135) ได้ศึกษาว่าเมื่อสถานการณ์ปัจจุบันมีการแข่งขันของบริษัทที่มีการแข่งขันกันมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นการกำหนดราคาขายของสินค้า การคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องเพื่อที่จะกำหนดความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ในบริษัท สิ่งเหล่านี้จะสามารถขับเคลื่อนบริษัทไปได้หากมีการนำระบบ ABC มาประยุกต์ใช้กับบริษัท

4. การฝึกอบรม (Traning) Maelah and Ibrahim (2007 : 133) ได้กล่าวว่าการฝึกอบรมมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความรู้และถ่ายทอดประสบการณ์ที่จะช่วยให้พนักงานในองค์กรพัฒนามุมมองทัศนคติในเชิงบวก เมื่อได้รับการแนะนำให้รู้จักกับระบบ ABC งานวิจัยของ Shields (1995 : 150) ได้กล่าวว่าการฝึกอบรมสามารถส่งผลกระทบต่อระดับความพึงพอใจในการใช้งานของผู้ใช้งาน ABC จุดมุ่งหมายของการใช้งานระบบ ABC ไม่ใช่แค่การให้ความรู้แก่พนักงานเกี่ยวกับประโยชน์และวัตถุประสงค์ของ ABC เพียงเท่านั้น แต่ยังมิให้ประโยชน์ในด้านความปลอดภัยของข้อมูลในบริษัทอีกด้วย ดังนั้นจุดมุ่งหมายของการฝึกอบรมที่กล่าวมาข้างต้นส่งผลให้พนักงานตระหนักและรับรู้ถึงข้อมูลของระบบ ABC อย่างเป็นเชิงประจักษ์ และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Argyris and Kaplan (1994 : 90) ได้กล่าวไว้ว่าการฝึกอบรมให้พนักงานจะสามารถทำให้การนำระบบ ABC มาใช้ประสบความสำเร็จ

5. **ทรัพยากรที่เพียงพอ (Adequate Resource) Forrest (1999 : 4)** การใช้งานระบบ ABC บริษัทจำเป็นต้องมีทรัพยากรที่เพียงพอ การนำระบบ ABC ไปใช้มักจะใช้ระยะเวลานานพอสมควร ซึ่งระยะเวลาในการใช้งานระบบ ABC นั้นจะแตกต่างกันไปตามทรัพยากรขององค์กรที่มีอยู่ Shield and McEwen (1996 : 15) ได้พบว่าทรัพยากรที่เพียงพอของพนักงานเป็นหนึ่งในปัจจัยที่สำคัญที่สุดสำหรับการนำระบบ ABC ไปใช้ให้ประสบความสำเร็จ ในงานวิจัยของ Chongruksut (2002 : 8) ได้กล่าวว่าทรัพยากรที่เพียงพอเป็นสาเหตุสำคัญที่มีความจำเป็นต่อการนำระบบ ABC ไปใช้ให้ประสบความสำเร็จ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Compton (1996 : 21) ได้กล่าวว่าการใช้ระบบ ABC ที่ในแบบเต็มรูปแบบ (ขนาดใหญ่) จะต้องใช้ทรัพยากรที่มากที่ประกอบไปด้วยพนักงาน เวลา และใช้เวลาพอสมควรสำหรับการใช้ระบบ ABC ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Intakhan (2014 : 292-293) ได้กล่าวว่าการที่จะนำระบบ ABC มาใช้ในองค์กรให้ประสบความสำเร็จต้องมาจากทรัพยากรที่เพียงพอขององค์กรที่ประกอบไปด้วย ผู้เชี่ยวชาญระบบ ABC ซอฟต์แวร์ ฮาร์ดแวร์ เวลา และบุคลากรในองค์กร ซึ่งในงานวิจัยของ Shields (1995 : 149-150) ได้กล่าวสรุปไว้ว่าหากองค์กรมีทรัพยากรที่ดีจะทำให้พนักงานในองค์กรยอมรับระบบ ABC ในการนำไปใช้ของบริษัทให้เกิดความสำเร็จ

6. **ผู้รับผิดชอบการใช้ระบบ ABC ที่ไม่ใช่ฝ่ายบัญชี (Non-Accounting of Ownership) Gurses (1999 : 19)** ได้กล่าวว่าเมื่อฝ่ายบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบระบบ ABC บริษัทจะมีความประสบผลสำเร็จแค่เพียงฝ่ายบัญชีฝ่ายเดียว เนื่องจากฝ่ายบัญชีเป็นฝ่ายที่มีความรู้ในระบบนี้อยู่แล้ว ซึ่งเมื่อมองในภาพรวมขององค์กร ในส่วนฝ่ายงานอื่น ๆ เช่น ฝ่ายปฏิบัติการ ฝ่ายวิศวกร ฝ่ายขาย ยังไม่ได้มีส่วนร่วมในการใช้ระบบ ABC ส่งผลให้ฝ่ายอื่นๆ ขาดทักษะความชำนาญในด้านการใช้งานระบบ ABC จึงทำให้บริษัทไม่ประสบความสำเร็จในการใช้งานระบบ ABC เท่าที่ควร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Shields and McEwen (1996 : 15) ได้กล่าวว่าการมีส่วนร่วมในการใช้งานระบบ ABC ในหน่วยงานทุก ๆ ฝ่าย บริษัทควรมีการสนับสนุนให้ฝ่ายอื่น ๆ ได้มีส่วนร่วมในการใช้งานระบบ ABC ให้มากขึ้นเพื่อที่จะนำระบบดังกล่าวไปประยุกต์ใช้ให้ประสบผลสำเร็จ

7. **การเชื่อมโยงระบบ ABC กับการวัดผลการปฏิบัติงาน (Link ABC to Performance Evaluation) Fei and Isa (2010 : 2304)** ได้กล่าวว่าการเชื่อมโยงระบบ ABC กับการวัดผลการปฏิบัติงานกับการนำระบบ ABC ไปประยุกต์ใช้ พนักงานจะมีสิ่งจูงใจ เช่น เงินเดือน สวัสดิการ โบนัส ที่จ่ายให้กับตัวพนักงาน เมื่อพนักงานได้รับสิ่งจูงใจดังกล่าว จะทำให้พนักงานมองเห็นถึงความสำคัญของผลการปฏิบัติงานที่ดี โดยผลปฏิบัติงานที่ดีนั้นจะมาจากการนำระบบ ABC มาใช้ภายในบริษัท หากบริษัทเชื่อมโยงข้อมูลจากระบบ ABC กับการวัดผลการปฏิบัติงานของพนักงาน จะส่งผลต่อพฤติกรรมของตัวพนักงานทุกคนในองค์กร เนื่องจาก พนักงานจะมองไปที่ผลการปฏิบัติงาน สิ่งนี้จะนำไปสู่ความสำเร็จที่จะนำระบบ ABC มาใช้ และช่วยสนับสนุนให้พนักงานเกิดความเชี่ยวชาญในระบบดังกล่าว ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Intakhan (2014

: 291-292) ได้กล่าวว่าเมื่อบริษัทได้เชื่อมโยงระบบ ABC ให้เข้ากับการวัดผลการปฏิบัติงานโดยผ่านค่าตอบแทน โบนัส และผลประโยชน์อื่น ๆ พนักงานจะเกิดการยอมรับว่า ระบบ ABC ให้ผลประโยชน์กับพนักงานและองค์กร

สรุป

จากสภาวะการฟื้นตัวของอุตสาหกรรมและการแข่งขันที่รุนแรงของแต่ละอุตสาหกรรม ที่มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ล้วนเป็นสิ่งที่สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อองค์กรที่จะต้องแข่งขันกันด้วยเครื่องมือบริหารหรือกลยุทธ์ต่าง ๆ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน องค์กรจะต้องมีการใช้เครื่องมือในการบริหารงาน ซึ่งเครื่องมือดังกล่าวคือ ระบบ ABC ที่จะเข้ามาช่วยจัดการผลการดำเนินงานต่าง ๆ ในองค์กรให้ประสบความสำเร็จ ระบบดังกล่าวสามารถช่วยให้องค์กรประสบผลสำเร็จในหลาย ๆ ด้าน เช่น ด้านต้นทุนจะทำให้องค์กรมองเห็นต้นทุนที่แท้จริง ด้านการขายสามารถทำให้ฝ่ายขายสามารถกำหนดราคาขายเพื่อทำการต่อรองราคาซื้อขายกับลูกค้าได้ ด้านบริหารสามารถทำให้ผู้บริหารและหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถทำการตัดสินใจและประเมินสถานการณ์ในปัจจุบันขององค์กรได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น ระบบ ABC ล้วนมีความสำคัญสำหรับองค์กรอย่างมาก ดังนั้น กิจกรรมจึงควรพิจารณาปัจจัยเหล่านี้ ได้แก่ การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง ขนาดองค์กร การแข่งขัน การฝึกอบรม ทรัพยากรที่เพียงพอ ผู้รับผิดชอบการใช้ระบบ ABC ที่ไม่ใช่ฝ่ายบัญชี และการเชื่อมโยงระบบ ABC กับ การวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล

เอกสารอ้างอิง

- ดวงมณี โกมารทัต. (2551). *การบัญชีต้นทุน*. (พิมพ์ครั้งที่ 12). กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ลมูล เกยุรินทร์. (2552). *การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับอุตสาหกรรมผลิตกล่องกระดาษ*
กรณีศึกษา : บริษัทเอส แพ็ค แอนด์ พริน จำกัด (มหาชน). วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจบัณฑิต สาขา
การบัญชี. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย.
- วิจัยกรุงศรี. (2565). แนวโน้มธุรกิจและอุตสาหกรรมไทยปี 2565-2567. *ออนไลน์*. สืบค้นเมื่อ 2 เมษายน 2565. แหล่งที่มา: <https://www.krungsri.com/th/research/industry/summary-outlook/outlook-2022-2024>.
- สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. 2565. *รายงานภาวะเศรษฐกิจอุตสาหกรรมไตรมาสที่ 1/2565 และแนวโน้มไตรมาสที่ 2/2565*. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงอุตสาหกรรม.
- Al-Omiri and Drury C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18 399-424.

- Argyris and Kaplan. (1994). Implementing new knowledge: The case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, 8 (3), 83-105.
- Chongruksut (2002). *The adoption of Activity-Based Costing in Thailand*. Doctor of Philosophy Faculty of Business and Law. University : Victoria University.
- Compton, T.R. (1996). The ABCs of ABC : Implementing Activity-based Costing. *The CPA Journal* (3), 20-27.
- Cooper R., and Kaplan, R.S. (1988). How cost accounting distorts product costs. *Strategic Finance*, 69 (10), 20.
- Cooper R., and Kaplan, R.S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 130-135.
- Fei, Z. Y., and Isa, C. R. (2010). Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China. *African journal of business management*, 4 (11), 2302-2308.
- Forrest, J.S. and Forrest, E. (1999). The internal Audit and Activity Based Management. *The CPA Journal* August : 1999.
- Gunasekeran, A. Marri, H.B and Yusuf, Y.Y. (1999). Application of activity-based costing some case experience. *Managerial Auditing Journal*, 14 (6), 286-293.
- Gurses (1999). *An Activity-Based Costing and Theory of Constraints Model for Product-Mix Decision*. Master of Science in Industrial and Systems Engineering. University : Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Hicks. (1999). Yes, ABC is for small business, too. *Journal of Accountancy* 188 (2), 41.
- Intakhan, P. (2014). Direct and indirect effects of top management support on ABC implementation success: Evidence from ISO 9000 certified companies in Thailand. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164 (14), 458-470.
- Kaplan, R.S., and Anderson S.R., (2004). Time-Driven Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, 82 (11), 131-138.
- Macarthur, J. B. (1996). From activity-based costing to throughput accounting. *Strategic Finance*, 77 (10), 30.
- Maelah and Ibrahim (2007). Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry. *Investment Management and Financial Innovations*, 4 (2), 113-124.
- McGowan and Klammer. (1997). Satisfaction with Activity-Based Cost Management implementation. *Journal of management accounting research*, (9), 217-237.
- Nguyen and Brooks. (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. *Asian Review of Accounting*, 5 (1), 1-18.
- Roztock, and Needy (1998). *An Intergrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System as an Engineering Management Tool for Manufactures*. Proceedings of the American Society of Engineering Management National Conference. University : State University of New York.
- Roztock, N. (2000a). *The integrated Activity Based Costing and Value Added System as a Strategic Management Tool*. A field study of the pacific conference on manufacturing proceedings. University : State University of New York.
- Roztock, N. (2000b). *Implementing an Intergrated Activity Based Costing and Economic Value Added System*. A Case Study Proceeding from the Industrial Engineering Research conference State : University of New York. New Paltz School of Business.

- Shields. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7 (1), 148-166.
- Shields and McEwen. (1996.) Implementing activity-based costing systems successfully. *Journal of cost management*, 9 (4), 15-22.
- Tarr, J. D. (2001b). *Activity Based Management : Merging Process and Measurement*.The ACA Group : Newhall Activity based costing.