

การใช้งบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting): กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียน

ธันวา ลักษณ์าชัย*
ดร.มนวิกา ผดุงสิทธิ์**

บทนำ

สภาพแวดล้อมภายนอกของธุรกิจในปัจจุบันมีทั้งความซับซ้อน ความไม่แน่นอน และมีการแข่งขันกันอยู่รุนแรง ส่วนสภาพแวดล้อมภายในองค์กรเองก็มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน เช่น การปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงทั้งภายในและภายนอกองค์กรย่อมส่งผลกระทบต่อองค์กรทั้งในทางบวกและทางลบ ตัวอย่างของผลกระทบเชิงบวก เช่น ฐานลูกค้าที่เพิ่มขึ้น กระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ การตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้มากขึ้น เป็นต้น แต่ผลกระทบในทางลบก็อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้เช่นกัน เช่น ผู้บริหารอาจจะพบกับปัญหาต่างๆ) และไม่สามารถรับมือกับปัญหาที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมเหล่านี้ได้อย่างดี องค์กรจึงต้องมีระบบควบคุมเชิงจัดการ (Management Control Systems) ที่มีประสิทธิภาพ เพื่อช่วยให้องค์กรนั้นสามารถเติบโตอย่างยั่งยืน

* มหาบัณฑิตโครงการปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ระบบควบคุมเชิงจัดการเป็นกระบวนการที่องค์กรใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลและใช้ข้อมูลในการวางแผนและการควบคุม รวมไปถึงการประสานการวางแผนและการควบคุมนั้นเข้าด้วยกัน และใช้เป็นแนวทางในการกระตุ้นให้บุคลากรมีพฤติกรรมเป็นไปในทางที่เหมาะสม (Horngren *et al.*, 2006) ดังนั้น ผู้บริหารนอกจากจะสามารถใช้ระบบควบคุมเชิงจัดการเพื่อให้มั่นใจได้ว่าบุคลากรในองค์กรได้มีการปฏิบัติเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ขององค์กรแล้ว ยังสามารถใช้ระบบควบคุมเชิงจัดการเพื่อกระตุ้น หรือในบางครั้ง “บังคับ” ให้พนักงานมีพฤติกรรมในแนวทางที่สอดคล้องกับเป้าหมายรวมขององค์กร (Merchant and Van der Stede, 2003)

งบประมาณเป็นองค์ประกอบหนึ่งที่สำคัญของระบบควบคุมเชิงจัดการ เนื่องจากเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารใช้ในการควบคุมแนวทางและปรับเปลี่ยนทิศทางการดำเนินธุรกิจ การนำข้อมูลและผลลัพธ์ของงบประมาณที่เคยจัดทำไว้เดิมมาเปรียบเทียบกับข้อมูลที่เป็นอยู่ ณ ปัจจุบัน ตลอดจนการพยากรณ์ข้อมูลล่วงหน้าของงบประมาณที่กำลังจัดเตรียม ถือเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของผู้บริหารในการวางแผนและควบคุมให้องค์กรดำเนินไป การจัดทำงบประมาณแบบเดิมนั้นจะเน้นการวางแผนการจัดหาและใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละหน่วยงานในองค์กร โดยในแต่ละปีผู้บริหารจะพิจารณาข้อมูลในอดีตและปรับงบประมาณในปัจจุบันโดยอิงกับจำนวนรายได้ ค่าใช้จ่าย และเปลี่ยนแปลงไปและอัตราเงินเฟ้อ

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันผู้ปฏิบัติจำนวนมากมองว่าการจัดทำงบประมาณแบบเดิมนั้นก่อให้เกิดต้นทุนมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ (Marshall, 2003) โดยปัญหาหนึ่งที่เกิดจากการจัดทำงบประมาณในรูปแบบข้างต้นคือความไม่มีประสิทธิภาพที่อาจเกิดขึ้นในปีที่ผ่านมาได้ถูกนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งในการจัดทำงบประมาณในปัจจุบันด้วย นอกจากนี้ ในบางองค์กรในระหว่างที่มีการจัดทำงบประมาณขึ้น อาจมีการตัดงบประมาณตามดุลพินิจของผู้บริหาร ซึ่งอาจจะมีเป้าหมายอยู่ในใจแล้ว ผลคือหน่วยงานที่มีการจัดการที่ดี มีประสิทธิภาพ อาจถูกตัด

งบประมาณแทนที่จะเป็นหน่วยงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ ต้นทุนของระบบงบประมาณนอกจากจะรวมถึงภาระต้นทุนการเงินที่เกิดจากกระบวนการจัดทำงบประมาณที่ยาวนานแล้ว ยังรวมไปถึงผลกระทบทางลบที่สื่อมวลชนหรือองค์กร และอาจทำให้บุคลากรที่ถูกบังคับให้มีการปฏิบัติตามงบประมาณนอกเหนือจากการควบคุมของบุคคลนั้น มีพฤติกรรมที่ไม่เหมาะสมหรือไม่จริยธรรม (Hope and Fraser, 2003)

ดังนั้น งบประมาณที่มีประสิทธิภาพ จึงไม่ควรเป็นกับดักผลที่ทำให้องค์กรมีการปฏิบัติงานที่ไม่ยืดหยุ่น (Cieslak and Kohnig, 2017) เนื่องจากงบประมาณก่อให้เกิดภาระผูกพันที่มีต่อ ทรัพยากร การปฏิบัติและผลตอบแทนในอนาคต ข้อจำกัดต่างๆ ในการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิมจะไม่ช่วยสนับสนุนให้องค์กรนำแผนกลยุทธ์มาประยุกต์สู่การปฏิบัติงานจริงได้ การจัดทำงบประมาณที่มีประสิทธิภาพจึงเป็นเรื่องท้าทายที่ทำให้ผู้บริหารต้องรู้จักจริงในธุรกิจที่ตนกำกับดูแล รวมทั้งต้องมีความเข้าใจของตัวเลขที่ประกอบขึ้นมาเป็นงบประมาณ มีความสมเหตุสมผล รวมถึงสอดคล้องกับกลยุทธ์ขององค์กรเพื่อเป็นการควบคุมให้แน่ใจว่าทุกๆ ส่วนในองค์กรเข้าใจและดำเนินงานไปในทิศทางเดียวกันกับกลยุทธ์ที่องค์กรกำหนดขึ้น

แนวคิดเรื่องต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing; ABC) ซึ่งเกิดขึ้นในช่วงทศวรรษ 1980 มีเป้าหมายทางกลยุทธ์ที่สำคัญ 3 ประการ ประการแรกเพื่อรายงานต้นทุนที่ถูกต้องที่ผู้บริหารสามารถใช้ในการระบุแหล่งที่มาของกำไร ประการที่สองเพื่อให้ทราบถึงต้นทุนของกิจกรรมและสามารถหาวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมต่างๆ และประการที่สามเพื่อกำหนดทรัพยากรที่ต้องใช้ในอนาคตและหาวิธีการจัดหาระบบการดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ งบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting; ABB) ใช้หลักการของ ABC ซึ่งก็คือเป้าหมายทางกลยุทธ์ประการที่สามของ ABC ในการประมาณความต้องการทรัพยากรในอนาคตขององค์กร ดังนั้น ABB จึงเป็นการแสดงปริมาณของกิจกรรม

ที่คาดหวังขององค์กรที่สะท้อนถึงการพยากรณ์ภาระงานของฝ่ายบริหารและความต้องการทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของกลยุทธ์และการเปลี่ยนแปลงที่ถูกลงแผนเพื่อพัฒนาผลการดำเนินงาน (McLemore, 1997)

ABB มีข้อได้เปรียบเหนือการจัดทำงบประมาณในรูปแบบเดิมคือ งบประมาณที่จัดทำโดยอิงแนวคิด ABC มีแนวโน้มที่จะถูกต้องแม่นยำมากกว่า และให้ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจได้ว่าเพราะเหตุใดความต้องการใช้ทรัพยากรจึงไม่ได้ผันแปรโดยตรงกับปริมาณผลิต (Cooper and Slagmulder, 2000a) เนื่องจาก ABB เป็นเทคนิคการจัดทำงบประมาณที่ช่วยเพิ่มความแม่นยำของการพยากรณ์ทางการเงินและความเข้าใจด้านการจัดการซึ่งสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ขององค์กร ทำให้ระบบควบคุมเชิงจัดการขององค์กรมีประสิทธิภาพ

งานวิจัยส่วนใหญ่ศึกษาถึงการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในองค์กร แต่การศึกษาในเรื่องของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กรยังคงมีจำกัด (Liu *et al.*, 2003) ซึ่งก็มีคำถามต่อเนื่องมากมาย เช่น เป็นเพราะองค์กรต่างๆ ยังคงมีปัญหากับการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้หรือไม่ การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะนำไปสู่การประยุกต์ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมหรือไม่ เป็นต้น งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงการใช้งบประมาณฐานกิจกรรมของบริษัทจดทะเบียนและแนวโน้มการนำมาใช้ในอนาคตทัศนคติของผู้ใช้งบประมาณฐานกิจกรรม รวมถึงปัญหาและอุปสรรคในการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร โดยงานวิจัยนี้ยังศึกษาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น เนื่องจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความซับซ้อนและมีต้นทุนค่อนข้างสูง องค์กรที่จะนำแนวคิดดังกล่าวมาใช้ควรจะต้องมีความพร้อมด้านทรัพยากรพอสมควร และมีกระบวนการดำเนินงานที่ค่อนข้างซับซ้อน (Horngren *et al.*, 2006) ซึ่งบริษัทจดทะเบียนเป็นบริษัทที่มีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อนมากกว่าบริษัทจำกัดทั่วไป จึงมี

ความเป็นไปได้ที่จะนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้มากกว่าธุรกิจอื่น ซึ่งผลการศึกษาที่ได้จะทำให้เกิดถึงความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันที่เกิดจากการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม รวมทั้งปัญหาที่เกิดจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร และผู้บริหารที่สนใจสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจใช้งบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งบประมาณเป็นเครื่องมือในการสื่อสารเป้าหมายขององค์กรไปยังบุคลากร ที่ผู้บริหารจะใช้งบประมาณในการช่วยเหลือ ประเมิน และควบคุมส่วนต่างๆ ภายในองค์กร เพื่อให้ยังบรรลุประสบความสำเร็จบรรลุผลลัพธ์ที่ต้องการ งบประมาณเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการวางแผน ควบคุม การวัดผลการดำเนินงาน รวมทั้งการสร้างแรงจูงใจในองค์กร

กระบวนการในการจัดทำงบประมาณในรูปแบบเดิมนั้น (Traditional Budgeting) จะเน้นการวางแผนทรัพยากรสำหรับแต่ละหน่วยงานในองค์กร โดยผู้บริหารระดับสูงจะกำหนดเป้าหมายขึ้นมาก่อน ซึ่งอาจจะประกอบไปด้วยเป้าหมายทางด้านรายได้และผลกำไร และเป้าหมายสำหรับการให้บริการใหม่ โดยอ้างอิงจากข้อมูลในอดีตและปรับด้วยสิ่งที่ผู้บริหารคาดว่าจะเกิดขึ้น จากนั้น จะเป็นกระบวนการต่อรองงบประมาณระหว่างผู้จัดการหน่วยงานกับฝ่ายการเงินเพื่อตกลงเรื่องข้อจำกัดในการใช้จ่าย สุดท้ายงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดจะถูกลดจำนวนลงเพื่อให้ตัวเลขในงบประมาณสอดคล้องกับตัวเลขเป้าหมายที่ผู้บริหารระดับสูงต้องการ การทำงบประมาณแบบเดิมอาจทำให้องค์กรประสบปัญหา เช่น งบประมาณขาดความน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่มีประสิทธิภาพของงบประมาณในปีที่ผ่านมาได้ถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดทำงบประมาณของปีปัจจุบัน หรืองบประมาณขาดความสมเหตุสมผลในการเพิ่ม/ลดค่าใช้จ่าย เนื่องจากงบประมาณที่ได้รับขึ้นอยู่กับความสามารถในการเจรจาต่อรองมากกว่าประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ปัญหาที่

สำคัญอีกอย่างหนึ่งของการทำงบประมาณแบบเดิมคือ การมองผลงานในระยะสั้นซึ่งมุ่งเน้นที่จะบรรลุแต่ตัวเลข ในงบประมาณมากกว่าที่จะเป็นการนำกลยุทธ์ไปสู่การ ปฏิบัติและสร้างมูลค่าของผู้ถือหุ้นในระยะยาว ซึ่งอาจส่ง ผลให้องค์กรไม่สามารถอยู่รอดได้ในระยะยาว

Neely *et al.* (2003) ได้สรุปผลการศึกษาของ Cranfield's Center for Business Performance Research ที่ได้ศึกษารรณกรรมที่เกี่ยวข้องมากกว่า 100 แห่ง รวมทั้งสัมภาษณ์บริษัทจำนวน 15 บริษัทที่ได้ชื่อว่า เป็นผู้ปฏิบัติที่ดีที่สุด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความ แตกต่างระหว่างทฤษฎีและการปฏิบัติ ผลการศึกษาพบว่า องค์กรส่วนใหญ่ไม่พอใจกับกระบวนการในการวางแผน และจัดทำงบประมาณเนื่องจากต้องใช้เวลานานและมี ต้นทุนสูง งบประมาณที่จัดทำขึ้นไม่สามารถตอบสนองต่อ สภาพแวดล้อมในปัจจุบันที่มีการแข่งขันสูงเนื่องจากมีการ ปรับเปลี่ยนไม่บ่อยนัก ซึ่งตามปกติจะปรับเพียงปีละครั้ง มีการใช้สมมติฐานที่ไม่สมเหตุสมผล รวมทั้งการขาดเดา ในการจัดทำงบประมาณ นอกจากนี้ การทำงบประมาณ ยังสนับสนุนให้เกิดการเล่นเกมหรือเกิดพฤติกรรมที่ไม่ เหมาะสมเพื่อให้หน่วยงานของตนได้งบประมาณตามที่ ต้องการ Neely *et al.* (2003) ยังกล่าวถึงผลการวิจัยที่ ดีพิมพ์ในนิตยสาร CFO ว่า แม้ว่าเมื่อบริษัทอ้างว่าองค์กร มีเปลี่ยนแปลงกระบวนการวางแผนและจัดทำงบประมาณ ผู้ที่ตอบแบบสอบถามยังคงไม่พอใจกับกระบวนการในการ วางแผนและการจัดทำงบประมาณในปัจจุบัน ผลสรุปหนึ่ง ที่ได้จากการศึกษาในครั้งนี้คือ ข้อคิดเห็นที่ว่างบประมาณ ที่มีประสิทธิภาพจะต้องสอดคล้องกับกลยุทธ์ขององค์กร และจะต้องเกี่ยวข้องกับกระบวนการหรือกิจกรรม ซึ่งมุ่ง เน้นการระบุและการจัดการตัวผลิตภัณฑ์มูลค่าของผู้ถือหุ้น มีการเชื่อมโยงที่ชัดเจนระหว่างตัวผลิตภัณฑ์เหล่านี้ และสนับสนุนกระบวนการของการตั้งคำถามที่ต่อเนื่อง และการทำทนายข้อสมมติต่างๆ ที่ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing, ABC) และการบริหารกิจกรรม (Activity-based Management, ABM) เป็นวิธีการที่เกิดขึ้นเพื่อรองรับแนวความ

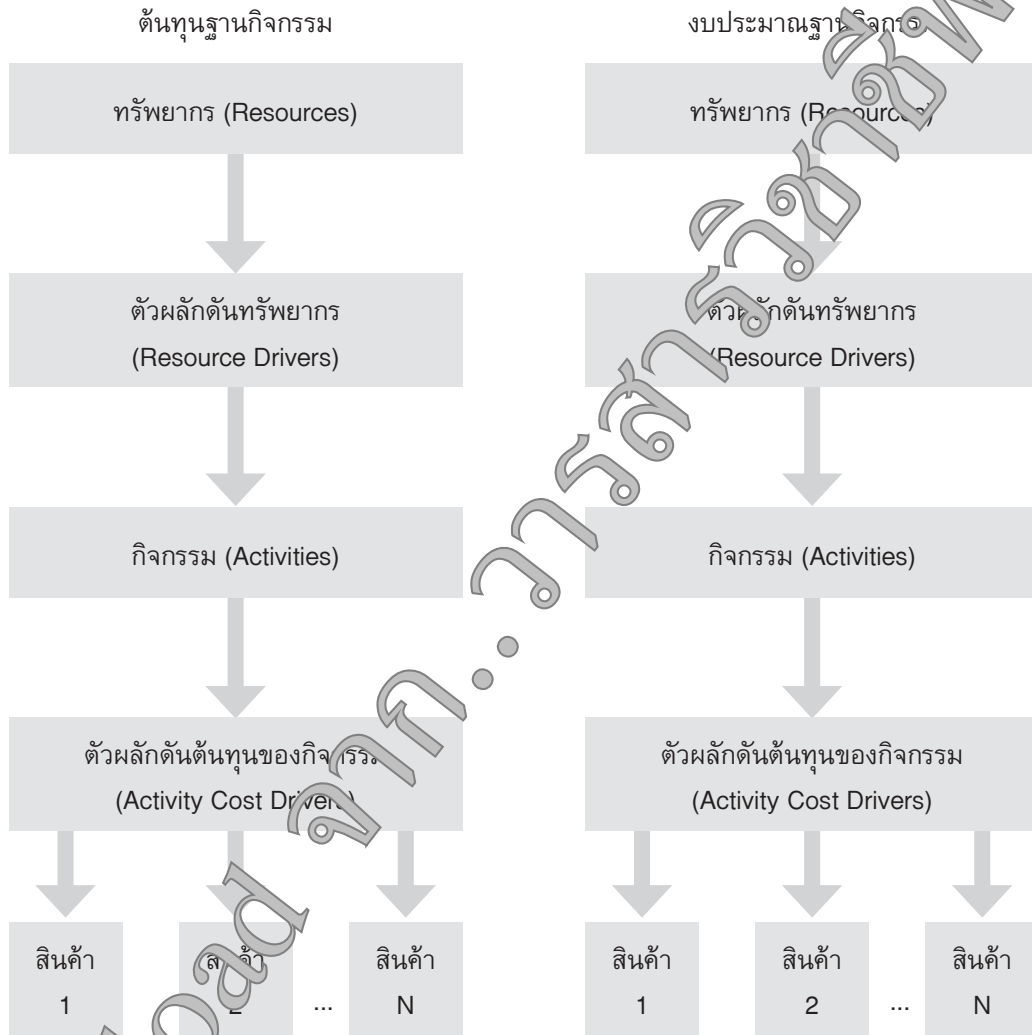
คิดในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) ซึ่งเป็นแนวคิดด้านต้นทุนในยุคปัจจุบัน ไม่เพียงแต่เน้นประสิทธิภาพ แต่การบริหารต้นทุนนี้ยัง ต้องสามารถสนับสนุนการตัดสินใจทางกลยุทธ์ของ องค์กรอีกด้วย หัวใจสำคัญของวิธีการฐานกิจกรรม คือการ วิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานขององค์กร ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารมีความเข้าใจกิจกรรมธุรกิจของ องค์กรมากขึ้น ช่วยสนับสนุนการนำกลยุทธ์มาสู่การ ปฏิบัติงานจริง และยังทำให้ผู้บริหารมองเห็นความเกี่ยว เนื่องกันของกิจกรรมต่างๆ ทั้งทั้งองค์กร และต้นทุนที่เกิด ขึ้นจากกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะเพิ่มโอกาสในการปรับปรุง กระบวนการทำงานในองค์กรให้มีประสิทธิภาพได้ดียิ่งขึ้น

ABC เป็นวิธีการคิดต้นทุนซึ่งเริ่มต้นด้วยการระบุ ต้นทุนสำหรับกิจกรรมที่เกิดขึ้น จากนั้นจึงปันส่วนต้นทุน จากกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปสู่สินค้าและบริการ โดย อยู่บนพื้นฐานที่ว่าต้นทุนของสินค้าและบริการจะขึ้นอยู่กับ ระดับการใช้จ่ายกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและ บริการนั้นๆ ซึ่งก็คือตัวผลักต้นต้นทุน (Cost Driver) และ ตัวผลักต้นต้นทุนดังกล่าวก็จะเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับ ผู้บริหารในการบริหารกิจกรรมเพราะว่าเป็นสิ่งที่ทำให้ ผู้บริหารเข้าใจพฤติกรรมของต้นทุน สามารถใช้ในการ วิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานเพื่อเพิ่ม ขีดความสามารถในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ ส่วนงบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting, ABB) เป็นการต่อยอดให้กับวิธีการฐาน กิจกรรม ซึ่งจะเพิ่มประสิทธิภาพให้กับการวางแผน การ ควบคุม การวัดผลการดำเนินงานขององค์กรให้สอดคล้อง กับแนวคิดของการบริหารเชิงกลยุทธ์

ABB เป็นแนวคิดในการจัดทำงบประมาณซึ่งพัฒนา โดยที่ปรึกษาจาก Coopers and Lybrand Deloitte (ปัจจุบันคือ PricewaterhouseCoopers) ซึ่งได้รวบรวม วิธีปฏิบัติทางการบริหารที่ได้รับการยอมรับจากการจัดทำ งบประมาณ การบริหารคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management) ร่วมกับแนวคิดของ ABC โดยที่ ABB ถูกออกแบบมาให้เป็นกระบวนการหนึ่งในการจัดการ

เน้นการดำเนินงานที่ระดับกิจกรรมเพื่อพัฒนาผลการดำเนินงานและต้นทุนอย่างต่อเนื่อง โดยแนวคิดหลักของ ABB อยู่ที่การใช้แนวคิดส่วนกลับของ ABC นั่นคือ แทนที่จะผลักดันต้นทุนของทรัพยากรไปสู่กิจกรรมและ

ไปสู่ผลลัพธ์ในที่สุด ABB จะผลักดันจากความต้องการสำหรับผลลัพธ์ไปสู่กิจกรรมและไปสู่ทรัพยากรตามลำดับ (Brimson and Fraser, 1991) ดังภาพข้างล่างนี้



ภาพที่ 1 แสดงแนวคิดของระบบต้นทูลฐานกิจกรรมและงบประมาณฐานกิจกรรม

ที่มา: แปลจาก Cooper and Kaplan, 1998, หน้า 116

การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมจึงเป็นกระบวนการวางแผนและควบคุมกิจกรรมที่คาดหวังขององค์กรเพื่อใ้ได้งบประมาณที่มีประสิทธิภาพ ตรงกับภาระงาน (Workload) ที่พยากรณ์และสอดคล้องกับเป้าหมายของกลยุทธ์ โดยภาระงานคือจำนวนหน่วยของกิจกรรมที่ต้องการ องค์กรจำเป็นต้องเข้าใจถึงความสำคัญในการที่จะต้องมุ่งเน้นเรื่องของการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยแต่ละฝ่ายในองค์กรจะต้องระบุกิจกรรม หรือ กระบวนการทางธุรกิจต่างๆ ที่จะถูกพัฒนาขึ้นมา จำนวนของการพัฒนา และวางแผนหาทางที่จะบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายการพัฒนาที่ตั้งไว้ (Brimson and Antos, 1994) โดย ABB มีลักษณะที่สำคัญคือ (1) มีการเชื่อมโยงกระบวนการวางแผนกับวัตถุประสงค์ด้านกลยุทธ์ขององค์กร (2) ใช้เป็นเทคนิคในการวิเคราะห์กิจกรรม (3) ทำให้ผู้บริหารมองเห็นโอกาสในการลดต้นทุน (4) วิเคราะห์ทางเลือกของค่าใช้จ่ายตามความเหมาะสมและมีการจัดลำดับความสำคัญ (5) กำหนดเป้าหมายของผลงานสำหรับการควบคุม (6) สามารถนำไปใช้ร่วมกับการวางแผนและการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อให้การควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และ (7) ทำให้เกิดกระบวนการมีส่วนร่วมเพื่อการควบคุมและพัฒนาต่อเนื่องอย่างยั่งยืน (Brimson and Fraser, 1991)

สิ่งที่ ABB ให้ประโยชน์ที่เหนือกว่างบประมาณแบบเดิม คือให้มุมมองที่กว้างกว่าว่าเพราะอะไรความต้องการทรัพยากรจึงไม่เป็นสัดส่วนเดียวกันกับจำนวนผลิต (Cooper and Slagmulder, 2000a) นอกจากนี้ ข้อมูลที่ได้จาก ABB ยังช่วยเพิ่มกระบวนการวางแผนกลยุทธ์โดยให้มุมมองเกี่ยวกับการทำงานร่วมกันที่ชัดเจนของกระบวนการหรือกิจกรรมขององค์กร และเน้นการเชื่อมโยงทั่วไประหว่างงานและทรัพยากร (McLemore, 1997) อย่างไรก็ตาม ABB ก็มีข้อเสียคือ ใช้เวลาในการจัดทำนาน การเริ่มต้นใช้ ABB มีต้นทุนสูงเนื่องจากองค์กรต้องจ้าง ปรึกษาการใช้ ABC ก่อน นอกจากนี้ แม้ว่าในทางทฤษฎีแล้ว เชื่อกันว่าต้นทุนที่ได้จาก ABC มีความถูกต้องแม่นยำ แต่ในทางปฏิบัติ ยังคงเป็นที่ถกเถียงกันว่า

ต้นทุนที่บันทึกส่วนนั้นมีความถูกต้องแม่นยำมากหรือไม่ (The Buttonwood Group, 2004)

ในทางทฤษฎี กระบวนการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมนั้นดูไม่ยุ่งยาก และมีบทความจำนวนมากสนับสนุนการนำ ABB ไปใช้ในองค์กร แต่มีบทความและงานวิจัยส่วนน้อยที่ศึกษาการประยุกต์ใช้ ABB ในองค์กร (Liu *et al.*, 2002) จึงเป็นที่น่าสงสัยว่า ABB มีลักษณะที่สำคัญเป็นประโยชน์ต่อกระบวนการภายในขององค์กรกลับไม่ได้มีการนำมาใช้อย่างแพร่หลาย การศึกษาในเชิงลึกของ Liu *et al.* (2002) กับบริษัทแห่งหนึ่งที่ผลิตเบียร์ในสหราชอาณาจักร พบว่า การมีปัญหในการนำงบประมาณฐานกิจกรรมเข้ามาใช้ นั่นคือ กิจกรรมไม่สามารถแสดงกระบวนการในการคำนวณงบประมาณฐานกิจกรรมที่น่าเชื่อถือได้เนื่องจากความแตกต่างของรูปแบบระหว่างงบประมาณฐานกิจกรรมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม พหุกรรมของต้นทุนระหว่างเส้นตรง (Linear) และขั้นบันได (Stepped) ความซับซ้อนของระบบงานและข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ผลกระทบต่อการเปลี่ยนโครงสร้าง และผลกระทบต่อพฤติกรรม ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการติดตั้งรวมทั้งความไม่น่าเชื่อถือของงบประมาณ บริษัทจึงตัดสินใจชะลอโครงการนี้ไว้ก่อน ผลการวิจัยยังแสดงให้เห็นว่าการติดตั้ง ABB ได้รับผลกระทบอย่างมากจากปัจจัยภายนอก เช่น ความกังวลทางด้านการเมือง ความกดดันของหน่วยงานกำกับดูแล และการแข่งขันทางการตลาด

จากนั้น Liu *et al.* (2003) ได้ศึกษาการพัฒนาและการติดตั้งระบบงบประมาณฐานกิจกรรมใน 3 องค์กรของสหราชอาณาจักร พบว่า เป็นเรื่องยากที่องค์กรจะติดตั้งรูปแบบของงบประมาณฐานกิจกรรมลงบนระบบคอมพิวเตอร์โดยใช้เพียงแนวคิดที่ว่า งบประมาณฐานกิจกรรมเป็นส่วนกลับของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม นอกจากนี้ ยังมีปัญหาในเรื่องพฤติกรรมและความสัมพันธ์ของบุคลากรซึ่งมีผลกระทบต่อติดตั้งงบประมาณฐานกิจกรรม เช่น บุคลากรต่อต้านต่อการเปลี่ยนแปลง Cooper and Slagmulder (2000) ได้สรุปเหตุผลที่ทำให้

กระบวนการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมโดยใช้แนวคิดการเป็นส่วนกลับของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่มีความแม่นยำในการประมาณความต้องการของทรัพยากรว่า ได้แก่ ความแตกต่างระหว่างการใช้จ่ายและการใช้ทรัพยากร ผลลัพธ์ที่เกิดจากกิจกรรมสนับสนุน ลักษณะของทรัพยากรที่ต้องถูกนำไปใช้กับหลายๆ กิจกรรม และความต้องการข้อมูลที่มีรายละเอียดจำนวนมาก สิ่งเหล่านี้ทำให้การประมาณความต้องการทรัพยากรไม่ถูกต้องแม่นยำ

บางองค์กรเมื่อตัดสินใจยกเลิกการจัดทำงบประมาณแบบเดิมแล้ว ก็ไม่ได้ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมเนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้น แต่หันมาใช้การพยากรณ์อย่างต่อเนื่อง (Rolling Forecast) แทน (Hope and Fraser, 2003) เหตุผลหนึ่งที่ทำให้องค์กรใช้การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมค่อนข้างน้อยเนื่องจากการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ได้แพร่หลาย Lawson (2005) ได้ศึกษาถึงสัดส่วนของบริษัทที่ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรทางด้านสาธารณสุขของสหรัฐอเมริกา พบว่าสัดส่วนบริษัทที่ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมเท่ากับ 0.14 เท่านั้น มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2548) ได้เปรียบเทียบการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ใน 3 ประเทศคือ ประเทศไทย ออสเตรเลีย และอินเดีย พบว่าบริษัทในทั้งสามประเทศยังคงมีการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ไม่มากนัก เนื่องจากยังขาดความรู้และความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว

สำหรับในประเทศไทยนั้น Congruksut (2002) ได้ศึกษาถึงการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในประเทศไทย และความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมและวิกฤตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 พบว่ามีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์เพียงร้อยละ 12 ของกลุ่มตัวอย่างที่ประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phadoongsitthi (2003) ที่

พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในระดับต่ำ อยู่ในสี่ลำดับที่ไล่จากจำนวนวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารทั้งหมด 33 วิธี แม้ว่าองค์กรขนาดใหญ่หลายแห่งในระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ เช่น องค์กรโทรศัพท์แห่งประเทศไทย การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย การไฟฟ้านครหลวง ธนาคารอสิกา จำกัด (มหาชน) จำกัด บริษัทจอห์นสัน แอนด์ แชนันท์ จำกัด (ประเทศไทย) จำกัด บริษัทโตโยต้า (ประเทศไทย) จำกัด เป็นต้น¹ แต่สำหรับในส่วนของงบประมาณฐานกิจกรรมนั้น การศึกษาเรื่องการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับองค์กรในประเทศไทยยังคงมีจำกัด

ประชากรและการเก็บข้อมูล

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในบริษัทจดทะเบียน แนวโน้มการนำมาใช้ในอนาคต ทศนคติของผู้ปฏิบัติที่มีต่องบประมาณฐานกิจกรรม รวมถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ประชากรในงานวิจัยนี้คือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยรวมทั้งสิ้น 471 บริษัท ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน เหตุผลที่งานวิจัยนี้เลือกสำรวจเฉพาะบริษัทจดทะเบียนนั้น เนื่องจากเป็นองค์กรที่มีขนาดใหญ่ มีการดำเนินงานที่ค่อนข้างซับซ้อน และน่าจะมีความพร้อมทางด้านทรัพยากรที่จะรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีบริหารที่พัฒนาใหม่มาใช้มากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก

ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาถึงการประมาณค่าสัดส่วนประชากร และผู้วิจัยใช้การเลือกตัวอย่างแบบไม่ใส่คืน สูตรที่ใช้ในการคำนวณหาขนาดตัวอย่างคือ

1 วรรณิต ทุมมานนท์, Power point การบริหารตามกิจกรรม, <http://www.chula.ac.th> , (Online: 28/02/2003)

$$n = NZ^2\hat{p}\hat{q} / (NE^2 + Z^2\hat{p}\hat{q})$$

โดยที่ n = ขนาดตัวอย่าง

N = ขนาดประชากร

Z = ค่าปกติมาตรฐานที่ได้จากตารางการแจกแจงแบบปกติมาตรฐาน ซึ่งขึ้นอยู่กับระดับความเชื่อมั่นที่กำหนดไว้เท่ากับ 90%

E = ค่าความคลาดเคลื่อนในการประมาณสัดส่วนประชากรด้วยค่าสัดส่วนตัวอย่าง ซึ่งกำหนดให้มีความคลาดเคลื่อนไม่เกิน 5%

\hat{p} = ค่าสัดส่วนตัวอย่างของบริษัทที่ใช้ระบบมาตรฐานกิจกรรม

\hat{q} = ค่าสัดส่วนตัวอย่างของบริษัทที่ไม่ใช้ระบบมาตรฐานกิจกรรม

ผู้วิจัยได้ประมาณค่าสัดส่วนตัวอย่างของบริษัทที่ใช้ระบบมาตรฐานกิจกรรมโดยอ้างอิงจากวิทยานิพนธ์ของ Chongruksut (2002) ที่พบว่าสัดส่วนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้ระบบต้นทุ่นฐานกิจกรรมมีเท่ากับ 0.12 และเมื่อนำข้อมูลข้างต้นมาคำนวณในสูตร จะได้ขนาดตัวอย่างขั้นต่ำที่ต้องการเท่ากับ 92 ตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม เพื่อเพิ่มอัตราการตอบกลับ ผู้วิจัยจึงได้ส่งแบบสอบถามให้กับผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี/การเงิน หรือผู้จัดการฝ่ายบัญชี/การเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งสิ้น 471 ชุด โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1: เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา อายุการทำงานในองค์กร ตำแหน่งปัจจุบันในองค์กร และความรู้เกี่ยวกับงบประมาณฐานกิจกรรม

ส่วนที่ 2: เป็นการสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับการใช้งบประมาณฐานกิจกรรมในองค์กร ได้แก่ ระยะเวลาในการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร ปัญหาจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

งบประมาณฐานกิจกรรมกับความได้เปรียบเชิงแข่งขัน และอนาคตขององค์กรกับการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม

ส่วนที่ 3: เป็นการสอบถามเกี่ยวกับทัศนคติของผู้ตอบแบบสอบถามในการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม โดยใช้คำถามในลักษณะ Likert Scales 5 ระดับ (1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง จนถึง 5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง) รวมทั้งคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม

ส่วนที่ 4: เป็นการสอบถามข้อมูลของบริษัทที่ไม่ได้ใช้ระบบมาตรฐานกิจกรรม โดยมีประเด็นคำถามได้แก่ ความพึงพอใจต่อการจัดทำงบประมาณในปัจจุบัน ความต้องการปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณ เหตุผลที่องค์กรไม่นำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ และอนาคตขององค์กรกับการใช้ระบบมาตรฐานกิจกรรม

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวนทั้งสิ้น 471 บริษัท และได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 95 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 20 แม้ว่าอัตราของผู้ส่งแบบสอบถามกลับมามีจำนวนน้อย แต่ขนาดตัวอย่างที่ได้รับนั้นมากกว่าขนาดตัวอย่างขั้นต่ำที่ต้องการ (92 ตัวอย่าง ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 และความคลาดเคลื่อนไม่เกินร้อยละ 5) โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ทำงานอยู่ในกลุ่มบริการ (จำนวน 24 บริษัท) รองลงมาคือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (จำนวน 18 บริษัท) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมและกลุ่มธุรกิจการเงิน จำนวนกลุ่มละ 13 บริษัท กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 8 บริษัท กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารและกลุ่มทรัพยากรจำนวนกลุ่มละ 7 บริษัท และกลุ่มเทคโนโลยี 5 บริษัท อย่างไรก็ตาม เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในภาพรวม ขนาดตัวอย่างที่ได้ในระดับกลุ่มอุตสาหกรรม จึงยังไม่สามารถนำไปใช้อ้างอิงถึงประชากรในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมได้

จากการสรุปข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถาม 95 คน เป็นชาย 39 คน และเป็นหญิง 56 คน ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ (ร้อยละ 43) มีอายุอยู่ในช่วง 41-50 ปี รองลงมาคือ ร้อยละ 35 มีอายุอยู่ในช่วง 30-40 ปี ร้อยละ 10 มีอายุน้อยกว่า 30 ปี และร้อยละ 12 มีอายุมากกว่า 50 ปี ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ (ร้อยละ 66) มีการศึกษาสูงกว่าระดับปริญญาตรี รองลงมาคือ ร้อยละ 32 มีการศึกษาระดับปริญญาตรี และร้อยละ 2 มีการศึกษาด้านต่ำกว่าระดับปริญญาตรี

ในด้านตำแหน่งงานนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จำนวน 43 คน (ร้อยละ 45) เป็นผู้บริหารระดับกลาง เป็นผู้บริหารระดับสูงจำนวน 25 คน (ร้อยละ 26) และเป็นผู้บริหารระดับต้นจำนวน 22 คน (ร้อยละ 23) ทั้งนี้มีผู้ที่ไม่ตอบคำถามในหัวข้อนี้จำนวน 5 คน สำหรับระยะเวลาการทำงานในองค์กรนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามมีระยะเวลาที่ทำงานในองค์กรต่ำสุด 1 ปี และสูงสุด 40 ปี ค่าเฉลี่ยของระยะเวลาที่ทำงานในองค์กรประมาณ 10 ปี สำหรับความคุ้นเคยกับงบประมาณฐานกิจกรรมนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 78 คน (ร้อยละ 82) ตอบว่า รู้จักงบประมาณฐานกิจกรรม ส่วนอีก 17 คน (ร้อยละ 18) ไม่รู้จักงบประมาณฐานกิจกรรม

สำหรับคำถามเกี่ยวกับการใช้งบประมาณฐานกิจกรรมนั้น พบว่า มีบริษัทที่ตอบแบบสอบถามว่าใช้งบประมาณฐานกิจกรรมทั้งสิ้น 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18 และไม่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 78 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 82 เมื่อนำค่าเฉลี่ยในตัวอย่างของบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมที่ได้จากแบบสอบถามมาใช้ประมาณค่าสัดส่วนของ บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรม จะได้ว่าค่าประมาณแบบช่วงของสัดส่วนของ บริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมที่ระดับความเชื่อมั่น 90% อยู่ระหว่าง 0.11 ถึง 0.25 หรือมีจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมอยู่ระหว่างร้อยละ 11 ถึงร้อยละ 25 ของบริษัททั้งหมดในตลาดหลักทรัพย์ที่ระดับความ

เชื่อมั่น 90%

เมื่อวิเคราะห์เพิ่มเติมโดยแยกบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมตามกลุ่มอุตสาหกรรม ไม่พบการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในกลุ่มตัวอย่าง กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จากการสอบถามเพิ่มเติมพบว่า บริษัทในกลุ่มนี้มีความพอใจในระบบการดำเนินงานประมาณที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน และมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน บริษัทจึงไม่คิดว่าจะมีความแตกต่างที่ชัดเจนจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ ขณะที่กลุ่มตัวอย่างในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มบริการ และกลุ่มเทคโนโลยี มีบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมเพียงกลุ่มละ 1 บริษัท กลุ่มตัวอย่างในธุรกิจการเงินซึ่งงบประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 3 บริษัท กลุ่มตัวอย่างในกลุ่มบริการซึ่งงบประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 4 บริษัท และกลุ่มตัวอย่างในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีบริษัทใช้ประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 6 บริษัท อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มยังไม่สามารถนำไปใช้อ้างอิงถึงประชากรในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมได้

สำหรับบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมนั้น พบว่า ระยะเวลาที่นำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กรน้อยสุดที่ 1 ปี และมากที่สุดที่ 20 ปี โดยมีระยะเวลาเฉลี่ยที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมเท่ากับ 5.87 ปี และค่ามัธยฐานเท่ากับ 4 ปี ทั้งนี้ มีผู้ไม่ตอบแบบสอบถามในหัวข้อนี้จำนวน 2 คน

สำหรับปัญหาที่เกิดจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้นั้น ผู้ตอบแบบสอบถามของบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 25) มีความเห็นว่า เกิดจากการที่พนักงานขาดความรู้ความเข้าใจงบประมาณฐานกิจกรรม ร้อยละ 17 (8 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากการสื่อสารในองค์กร ร้อยละ 17 (8 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากความไม่สอดคล้องกันของข้อมูลระหว่าง ABC และ ABB ร้อยละ 15 (7 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากระบบสารสนเทศไม่มีประสิทธิภาพ ร้อยละ 10 (5 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่

เกิดจากข้อมูลไม่เพียงพอที่จะนำมาจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรม ร้อยละ 8 (4 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากการที่ผู้บริหารไม่ให้ความสนใจ และร้อยละ 8 (4 บริษัท) เห็นว่าเป็นปัญหาที่เกิดจากการที่บุคลากรต้องใช้เวลาในการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมมากเกินไป

จะเห็นได้ว่า ปัญหาส่วนใหญ่ที่พบจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้คือ พนักงานขาดความรู้ความเข้าใจ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ The Buttonwood Group (2004) ที่ระบุว่าความผิดพลาดจากการบันทึกข้อมูลของพนักงาน เนื่องจากพนักงานไม่เข้าใจระบบ ทำให้ผลลัพธ์ที่ได้จากงบประมาณฐานกิจกรรมไม่มีความน่าเชื่อถือ องค์กรจึงไม่สามารถนำผลลัพธ์นั้นไปใช้ประโยชน์ได้ นอกจากนี้ ยังพบปัญหาในเรื่องความไม่สอดคล้องกันของข้อมูลระหว่าง ABC และ ABB ซึ่งสนับสนุนงานวิจัยของ Liu *et al.* (2002) ที่พบว่ากิจการไม่สามารถแสดงกระบวนการในการคำนวณงบประมาณฐานกิจกรรมที่น่าเชื่อถือได้ เนื่องมาจากความแตกต่างของรูปแบบระหว่างงบประมาณฐานกิจกรรมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

สำหรับคำถามที่เกี่ยวกับความได้เปรียบในการแข่งขันนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามของบริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมส่วนใหญ่ (ร้อยละ 94) เห็นว่า งบประมาณฐานกิจกรรมมีส่วนช่วยให้องค์กรมีความได้เปรียบในการแข่งขันเพิ่มขึ้น และผู้ตอบแบบสอบถามจากทั้ง 17 บริษัทที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมตอบว่า บริษัทจะยังคงใช้งบประมาณฐานกิจกรรมต่อไปในอนาคต

สำหรับคำถามที่เกี่ยวกับทัศนคติที่มีต่อการใช้งบประมาณฐานกิจกรรมนั้น เพื่อให้ผู้ข้อสรุปว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับผลของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ ผู้วิจัยได้กำหนดเกณฑ์คือให้คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่ 4 ขึ้นไปถือว่าเห็นด้วย ถ้าต่ำกว่า 4 แสดงว่าไม่เห็นด้วย ดังนั้น นำค่าเฉลี่ยของแต่ละหัวข้อมาเปรียบเทียบับเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยใช้วิธี One Sample *t*-test เพื่อทดสอบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยกับผลของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้หรือไม่ ซึ่งจากการทดสอบค่าเฉลี่ยของหัวข้อความคิดเห็น 10 หัวข้อกับเกณฑ์ระดับความเห็นด้วย และพิจารณาระดับนัยสำคัญของค่าสถิติ สามารถจัดอันดับความคิดเห็นได้ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อประโยชน์ของงบประมาณฐานกิจกรรม

ประโยชน์ของงบประมาณฐานกิจกรรม	ระดับความเห็น	ค่าเฉลี่ย
ABB สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร	เห็นด้วย	4.35
ABB ช่วยควบคุมค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น	เห็นด้วย	4.29
ABB ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์	เห็นด้วย	4.29
ABB ช่วยให้การจัดทำงบประมาณสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์	เห็นด้วย	4.29
ABB ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมระดับปฏิบัติการ	เห็นด้วย	4.12
ABB ช่วยปรับปรุงขั้นตอนการปฏิบัติงาน	เห็นด้วย	4.06
ABB ช่วยลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน	เห็นด้วย	3.71
ABB ช่วยแก้ไขอุปสรรคในการต่อรองงบประมาณ	เห็นด้วย	3.71
ABB ช่วยลดความขัดแย้งระหว่างแผนกในการจัดสรรทรัพยากร	ไม่เห็นด้วย	3.47
ABB ช่วยเพิ่มการสื่อสารในองค์กร	ไม่เห็นด้วย	3.47

จากตารางที่ 1 ผู้ตอบแบบสอบถามของบริษัทจดทะเบียนที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรม เห็นด้วยว่า ข้อมูลจากงบประมาณฐานกิจกรรมช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร ช่วยบริษัทในการควบคุมค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น ทำให้บริษัทใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ABB เป็นการจัดทำงบประมาณที่สอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมพนักงานระดับปฏิบัติการ สนับสนุนการปรับปรุงขั้นตอนการปฏิบัติงาน รวมทั้งยังช่วยลดขั้นตอนในการปฏิบัติงานด้วย และช่วยแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในการต่อรองงบประมาณ มีผลของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้เพียง 2 หัวข้อที่ผู้ตอบแบบสอบถามไม่เห็นด้วยว่าการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้จะช่วยลดความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานในการจัดสรรทรัพยากรหรือช่วยเพิ่มการสื่อสารในองค์กร

สำหรับกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมจำนวน 78 บริษัทนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 45 คน (ร้อยละ 58) มีความพึงพอใจกับกระบวนการวางแผนและจัดทำงบประมาณที่ใช้อยู่ใน

ปัจจุบัน ส่วนอีก 33 คน (ร้อยละ 42) ไม่พึงพอใจกับกระบวนการวางแผนและจัดทำงบประมาณ เนื่องจากเห็นว่าวิธีการได้มาซึ่งตัวเลขงบประมาณไม่มีความสมเหตุสมผล หน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่ทำให้ข้อมูลที่นำไปใช้ประโยชน์ได้จริง ทำให้ผลลัพธ์ที่ได้ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงและไม่มีความสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ และเมื่อวิเคราะห์เป็นรายอุตสาหกรรม พบว่าบริษัทตัวอย่างในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารทั้ง 7 บริษัท (ร้อยละ 100) ที่ไม่ได้ใช้งบประมาณฐานกิจกรรม มีความพึงพอใจกับกระบวนการจัดทำงบประมาณที่ใช้บริษัทตัวอย่างที่มุ่งเน้นกระบวนการจัดทำงบประมาณที่ใช้ข้อมูลมากที่สุดอยู่ในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค รองลงมา เป็นบริษัทตัวอย่างในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ดังแสดงในตารางที่ 2

เมื่อสอบถามว่าบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมมีแผนการที่จะปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณหรือไม่ พบว่า 46 บริษัท (ร้อยละ 59) มีแผนการที่จะปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณที่ใช้ อยู่ แต่อีก 32 บริษัท (ร้อยละ 41) ยังไม่มีแผนการที่จะ

ตารางที่ 2 แสดงความพึงพอใจกับกระบวนการจัดทำงบประมาณแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	ความพึงพอใจในกระบวนการจัดทำงบประมาณ		รวม
	พอใจ: จำนวนบริษัท (%)	ไม่พอใจ: จำนวนบริษัท (%)	
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	7 (100%)	0 (0%)	7
ทรัพยากร	5 (83%)	1 (17%)	6
เทคโนโลยี	3 (75%)	1 (25%)	4
ธุรกิจการเงิน	6 (60%)	4 (40%)	10
สินค้าอุตสาหกรรม	7 (58%)	5 (42%)	12
บริการ	10 (50%)	10 (50%)	20
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	5 (42%)	7 (58%)	12
สินค้าอุปโภคบริโภค	2 (29%)	5 (71%)	7
รวม	45 (58%)	33 (42%)	78

ปรับปรุงกระบวนการจัดทำงานประมาณ และเมื่อวิเคราะห์ เป็นรายอุตสาหกรรม พบว่า บริษัทตัวอย่างในกลุ่ม ทรัพยากรทั้ง 6 บริษัท (ร้อยละ 100) มีแผนที่จะปรับปรุง กระบวนการจัดทำงานประมาณ ดังแสดงในตารางที่ 3

สำหรับคำถามเกี่ยวกับสาเหตุที่ผู้ตอบแบบสอบถาม คิดว่าองค์กรของตนไม่นำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้นั้น ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถตอบได้หลายสาเหตุ ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 3 แสดงแผนการปรับปรุงกระบวนการจัดทำงานประมาณแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	แผนปรับปรุงกระบวนการจัดทำงานประมาณ		รวม
	มี: จำนวนบริษัท (%)	ไม่มี: จำนวนบริษัท (%)	
ทรัพยากร	6 (100%)	0 (0%)	6
สินค้าอุตสาหกรรม	9 (75%)	3 (25%)	12
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	8 (67%)	4 (33%)	12
ธุรกิจการเงิน	6 (60%)	4 (40%)	10
สินค้าอุปโภคบริโภค	4 (57%)	3 (43%)	7
เทคโนโลยี	2 (50%)	2 (50%)	4
บริการ	9 (45%)	11 (55%)	20
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	2 (29%)	5 (71%)	7
รวม	46 (59%)	32 (41%)	78

ตารางที่ 4 แสดงเหตุผลที่ไม่สนใจนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร

เหตุผลที่ไม่สนใจนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้	จำนวน	ร้อยละ
ความยุ่งยากและซับซ้อนของ ABB	53	28.0
ลักษณะธุรกิจไม่เหมาะสมต่อการใช้ ABB	36	19.0
งบประมาณที่ใช้อยู่เพียงพอแล้ว	34	18.0
ABB ยังไม่เป็นที่นิยม	19	10.1
ขนาดขององค์กรไม่เหมาะสมต่อการใช้ ABB	18	9.5
ต้นทุนสูง	16	8.5
อื่นๆ	13	6.9
รวม	189	100

“ บริษัทจดทะเบียนที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมส่วนใหญ่มีความเห็นตรงกันว่า งบประมาณฐานกิจกรรมช่วยให้องค์กรควบคุมค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น สนับสนุนการลดหรือปรับปรุงขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ทำให้องค์กรใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ”

จากตารางที่ 4 จะเห็นได้ว่า เหตุผลหลักที่บริษัทตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่สนใจที่จะนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้คือ ความยุ่งยากและซับซ้อนของงบประมาณฐานกิจกรรม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Liu (2000) ที่พบว่า การติดตั้งรูปแบบของงบประมาณฐานกิจกรรมลงบนระบบคอมพิวเตอร์โดยใช้เพียงแนวคิดที่ว่า งบประมาณฐานกิจกรรมเป็นส่วนกลับของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นเรื่องที่ยาก นอกจากนี้ ยังสนับสนุนงานวิจัยของ Cooper and Slagmulder (2000) ที่สรุปว่า แนวคิดส่วนกลับของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้งบประมาณฐานกิจกรรมที่ได้ไม่มีความแม่นยำในการประมาณความต้องการทรัพยากร เนื่องจาก ABB มีความซับซ้อนมากกว่านั้น เช่น เรื่องของความแตกต่างระหว่างการใช้จ่ายและการใช้ทรัพยากร ผลลัพธ์ที่เกิดจากกิจกรรมสนับสนุน ลักษณะของทรัพยากรที่ถูกใช้ร่วมกันในกิจกรรมหลายๆ กิจกรรม ความต้องการข้อมูลที่มีรายละเอียดจำนวนมาก เป็นต้น สำหรับผู้ตอบแบบสอบถามที่เลือกตอบเหตุผลอื่นๆ นั้น ไม่ได้ระบุเหตุผลไว้ในแบบสอบถาม

สำหรับคำถามที่ว่าบริษัทที่ไม่ได้งบประมาณฐานกิจกรรมมีแนวโน้มที่จะนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้หรือไม่นั้น ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 26 คน (ร้อยละ 34) เห็นว่า องค์กรของตนมีแนวโน้มที่จะนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ แต่อีก 51 คน (ร้อยละ 66) คิดว่าบริษัทของตนไม่สนใจที่จะนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงสภาพเพิกเฉยในการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่สนใจของผู้ที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรม ปัญหาและอุปสรรคในการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ในองค์กร รวมถึงแนวโน้มของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในอนาคต

ผลการวิจัยพบว่า มีบริษัทจดทะเบียนที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมอยู่จำนวนน้อย แม้จะได้เริ่มมีการนำมาใช้ในเกือบทุกกลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มตัวอย่างที่นำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้มากที่สุดคือ บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมปิโตรเคมีและก่อสร้าง ขณะเดียวกันยังไม่พบการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้กับบริษัทในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร เนื่องจากบริษัทในกลุ่มนี้มีความพอใจในกระบวนการจัดทำงบประมาณที่มีอยู่ซึ่งตามความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันอยู่แล้ว รวมทั้งไม่คิดว่าจะมีความแตกต่างที่ชัดเจนจากการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้

บริษัทจดทะเบียนที่ใช้งบประมาณฐานกิจกรรมส่วนใหญ่มีความเห็นตรงกันว่า งบประมาณฐานกิจกรรมช่วยให้องค์กรควบคุมค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น สนับสนุนการลดหรือปรับปรุงขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ทำให้องค์กรใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ช่วยลดปัญหาที่เกิด

ขึ้นในการต่อรองงบประมาณ เพิ่มการควบคุมในระดับปฏิบัติงาน ทำให้การจัดทำงบประมาณสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ และเป็นเครื่องมือที่ช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหาร อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีความชัดเจนว่าการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้สามารถลดความขัดแย้งระหว่างหน่วยงานในการจัดสรรทรัพยากร หรือเพิ่มการสื่อสารในองค์กร

สำหรับปัญหาส่วนใหญ่เมื่อมีการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้เกิดจากการที่พนักงานส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงบประมาณฐานกิจกรรมที่ดี นอกจากนี้ ยังพบว่าปัญหาเกิดจากการขาดการสื่อสารภายในองค์กร การที่ข้อมูลไม่สอดคล้องกันระหว่างการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมและงบประมาณฐานกิจกรรมซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้ตัวเลขในงบประมาณฐานกิจกรรมไม่มีความน่าเชื่อถือ รวมทั้งการที่ระบบสารสนเทศไม่มีประสิทธิภาพมีส่วนสำคัญในการสร้างปัญหาให้กับการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม

สำหรับผลการศึกษาถึงความเป็นไปได้และแนวโน้มของการนำงบประมาณฐานกิจกรรมมาใช้ทำให้ทราบว่า ความเป็นไปได้ที่งบประมาณฐานกิจกรรมจะถูกนำมาใช้ในหลายกลุ่มอุตสาหกรรมเพิ่มมากขึ้นในอนาคต เนื่องจากบริษัทหลายแห่งไม่พอใจกระบวนการจัดทำงบประมาณใน

รูปแบบเดิม ที่เป็นผลให้ผลลัพธ์ที่ได้ไม่สามารถสะท้อนถึงผลการปฏิบัติงานที่แท้จริง ไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวางแผน ควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และจากผลการวิจัยยังพบอีกว่า บริษัทส่วนใหญ่มีแผนที่จะปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณ อย่างไรก็ตาม ความคิดเห็นที่ว่างบประมาณฐานกิจกรรมมีความยุ่งยากและซับซ้อน ความพอใจในงบประมาณที่ใช้อยู่โดยรวมทั้งลักษณะธุรกิจไม่เหมาะสมต่อการซึ่ง งบประมาณฐานกิจกรรมเป็นอุปสรรคที่จะทำให้งบประมาณฐานกิจกรรมยังคงไม่ได้รับความสนใจจากบริษัทจดทะเบียน

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้ยังคงมีข้อจำกัดเนื่องจากแบบสอบถามที่ตอบกลับมีจำนวนค่อนข้างน้อย บริษัทตัวอย่างมีลักษณะธุรกิจที่มีความหลากหลาย ข้อมูลที่ได้จึงอาจยังไม่เป็นตัวแทนที่ดีของประชากรบริษัทจดทะเบียนทั้งหมด นอกจากนี้ งานวิจัยนี้เป็นเพียงการสำรวจเบื้องต้นเท่านั้น ผู้ที่สนใจอาจใช้ข้อมูลจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นแนวทางในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมและงบประมาณฐานกิจกรรมในเชิงลึกเพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจแง่มุมต่างๆ เกี่ยวกับงบประมาณฐานกิจกรรมให้มากขึ้น รวมทั้งศึกษาเปรียบเทียบผลลัพธ์ และประโยชน์ที่ได้จากการใช้งบประมาณแบบเดิมกับการใช้งบประมาณฐานกิจกรรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

มนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2548), “วัฒนธรรมกับแนวคิดและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร”, วารสารวิชาชีพบัญชี, ปีที่ 1 ฉบับที่ 1: 20-31.

ภาษาอังกฤษ

Brimson, J.A., and Antos, J. (1994), *Activity-Based Management*. New York: John Wiley & Sons.

Brimson, J., and Fraser, R. (1991), “The Key Features of ABB”. *Management Accounting*, Vol.69 (1): 42-43.

Chongruksut, Wiriya. (2002), “The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand.” *Doctor’s Thesis*, Victoria University.

Cieslak, K. and Kalling, T. (2007), “Reasons behind Contemporary Use of Budgets”, *Paper for NFF Conference*, Bergen.

Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1998), “The Promise — and Peril — of Integrated Cost Systems”, *Harvard Business Review*, Vol.76 (4): 109-119.

Cooper, R. and Slagmulder, R. (2000a), “Activity-Based Budgeting — Part 1”. *Strategic Finance*, Vol.82 (3): 85-86.

Cooper, R. and Slagmulder, R. (2000b) “Activity-Based Budgeting — Part 2”. *Strategic Finance*, Vol.82 (4): 26-28.

Hope, J. and Fraser, R. (2003), *Beyond Budgeting*. Harvard Business School Press, Boston MA.

Horngrren, C.T., Datar, S.M., and Foster, G.M. (2006), *Cost Accounting*, 12ed. Prentice Hall.

Lawson, R.A. (2005), “The Use of Activity-Based Costing in the Healthcare Industry: 1994-2004”, *Research in Healthcare Financial Management*, Vol.10 (1): 77-94.

Liu, L., Robinson, J., and Martin, J. (2002), “Double measure”, *Financial Management*, October: 22-24.

Liu, L., Robinson, J., and Martin, J. (2003), “An Application of Activity-Based Budgeting: A UK Experience” *Cost Management*, Vol.17 (5): 30-36.

Marshall, J. (2003), “Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap”, *Financial Executive*, Vol.19 (5): 19.

McLemore, S. (1997), “The New Frontier in Budget”, *Controller Magazine*, September: 32.

Merchant, K.A. and Van der Stede, W. (2003), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. Prentice Hall.

Neely, A., Bourne, M., and Adams, C. (2003), “Better Budgeting or Beyond Budgeting?”, *Measuring Business Excellence*, Vol.7: 22-28.

Phadoongsitthi, Monvika. (2003), “The role of managerial accounting in emerging economies: An empirical study of Thailand”, *Dissertation*, University of Maryland.

The Buttonwood Group, LLP. (2004), “What Exactly Is a Best Practice?”, *Business Credit*, January: 39-46.