บทที่ 3

แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

จากการศึกษาระบบการจัดทำงบประมาณตามความรับผิดชอบของโรงไฟฟ้าแม่เมาะ จะเห็นได้ว่า งบประมาณความรับผิดชอบ สามารถสนองข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารได้ในระดับหนึ่ง แต่จากการที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย รวมถึงโรงไฟฟ้าแม่เมาะ ต้องเตรียมการสำหรับการแปรรูปเป็นองค์กรเอกชน ซึ่งจะต้องมีการแข่งขันในการดำเนินการ ดังนั้น จึงควรเปลี่ยนแปลงการดำเนินงานให้มีรูปแบบในเชิงธุรกิจมากยิ่งขึ้น สิ่งหนึ่งที่ควรได้รับการปรับปรุงคือระบบการจัดทำงบประมาณให้สามารถตอบสนองข้อมูลที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้นเพื่อใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหาร หากองค์กรต้องดำเนินการภายใต้สภาวะการณ์แข่งขัน ในบทนี้จึงจะทำการศึกษาระบบต้นทุนกิจกรรม หากนำมาใช้ในการจัดทำงบประมาณจะสามารถช่วยตอบสนองข้อมูลแก่ผู้บริหารในส่วนที่งบประมาณตามความรับผิดชอบไม่สามารถตอบสนองได้อย่างไร

ประวัติความเป็นมาของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Cost Accounting) ได้มีปรากฏครั้งแรกในปี ค.ศ.1988 โดย Kaplan และ Cooper ได้นำเรื่องนี้ลงตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management[1] และ Havard Business Reviews เนื่องจากเห็นว่าสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป มีการแข่งขันมากขึ้น ผู้บริหารควรจะได้รับข้อมูลที่เป็นผลกระทบจากการตัดสินใจที่ถูกต้องและชัดเจน แต่ระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่ในกิจการส่วนใหญ่ ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตและส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ เนื่องจากมีการนำเครื่องจักรมาใช้ในการผลิตทดแทนแรงงานคนมากขึ้น จึงจำเป็นจะต้องปรับปรุงระบบบัญชีต้นทุนและระบบควบคุมทางการบริหารเสียใหม่ นอกจาก Kaplan และ Cooper แล้วยังมี James A. Brimson ที่เขียนหนังสือ Activity Accounting : An Activity-Based Costing Approach ซึ่งเป็น

---

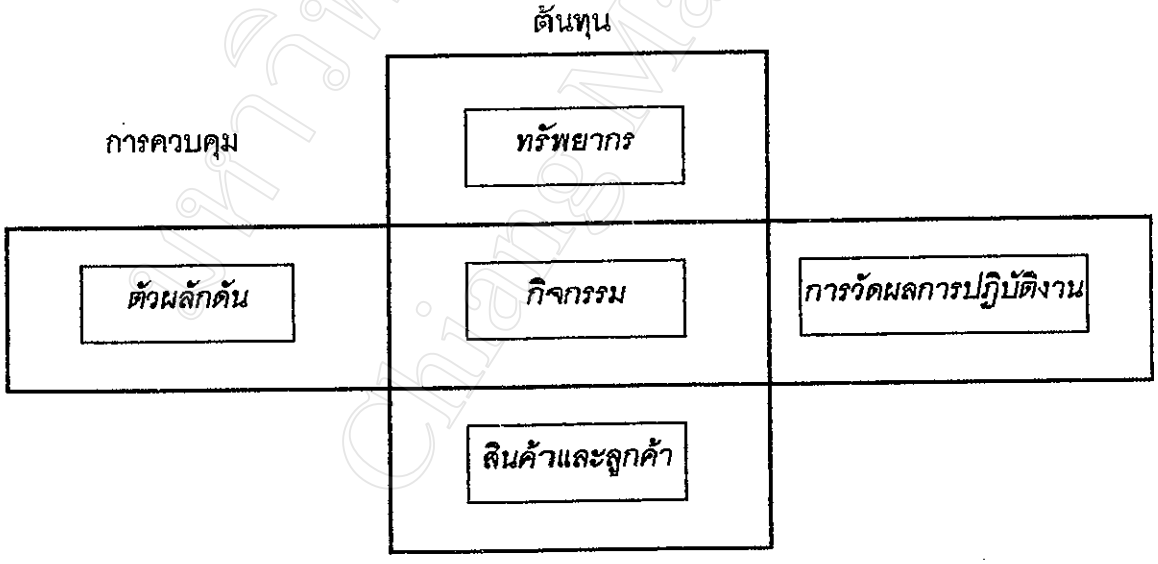
[1] Cooper , R. and R.S. Kaplan, Measure Costs Right : Make the Right Decisions, Harvard business Review,September-October , 1988, pp.96-103.

การเสนอแนะเกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม[2] ในปี ค.ศ.1991 และในปีเดียวกันนั้นเอง ทฤษฎีและแนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมก็เริ่มได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง

แนวคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม

แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมเริ่มมีขึ้น เนื่องจาก ความไม่พอใจของผู้บริหารที่มีต่อระบบต้นทุนที่ใช้อยู่เดิมที่ไม่สามารถปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง แนวคิดระบบต้นทุนกิจกรรมจึงถูกริเริ่มขึ้นเพื่อใช้แก้ปัญหาดังกล่าว โดยที่ระบบต้นทุนกิจกรรมจะแบ่งการดำเนินงานในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบออกเป็นกิจกรรมต่างๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ผู้บริหารทราบถึงประเภทของกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นในองค์กร เวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม และผลได้ของกระบวนการหรือกิจกรรมนั้น กิจกรรม(Activity) หมายถึงการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร(วัตถุดิบ แรงงานและเทคโนโลยี) ออกมาเป็นผลได้[3] หลังจากนั้นต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะถูกผลักดันเข้าสู่กิจกรรม ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมที่ได้มาสามารถนำมาใช้ในการบริหารกิจกรรมโดยจะครอบคลุมทั้งการการคำนวณต้นทุนและการควบคุมต้นทุน ดังนั้นรูปแบบการบริหารโดยกิจกรรมจึงแบ่งเป็น 2 นัย[4] ซึ่งจะแสดงดังภาพที่ 11

ภาพที่ 11 การบริหารโดยกิจกรรม 2 นัย



---

[2] Brimson.,J.A. . Activity Accounting : An Activity - Based Costing Approach. United States of America : John Wiley & Sons , Inc. , 1991,pp. 11-15.

[3] Ibid.

[4] จินดา ขันทอง, การบัญชีเพื่อการบริหาร ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2539, หน้า 7-4

1.ในส่วนของต้นทุน จะมุ่งเน้นการลดต้นทุน ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับข้อมูลต้นทุนของทรัพยากร กิจกรรม สินค้าและลูกค้า ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมจากการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมจะถูกนำไปใช้ปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามปริมาณการใช้กิจกรรม เพื่อคิดคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์แล้วนำไปใช้ตั้งราคาผลิตภัณฑ์

2.ในส่วนของการควบคุม จะมุ่งเน้นการควบคุมกิจกรรม ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับ การวิเคราะห์กิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุน และการวัดผลการปฏิบัติงาน โดยการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมมาใช้เพื่อให้ผู้บริหารนำไปใช้ควบคุมและลดต้นทุน โดยให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมและวางแผนการใช้ทรัพยากร ให้เกิดประโยชน์สูงสุด เพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป[5] นอกจากนั้นการวัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมยังสามารถเชื่อมโยงการวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินและที่ไม่เป็นตัวเงินได้ การจะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้มีขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้

ขั้นตอนที่1การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กร จะประสบความสำเร็จ ควรให้ผู้บริหารระดับสูงขององค์กร เห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม และเป็นผู้ผลักดันให้เกิดขึ้นในองค์กร (Top-Down Management)

ขั้นตอนที่2หากจะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กรควรนำแนวคิดศูนย์ความรับผิดชอบมาใช้ก่อน โดยการแบ่งหน่วยงานในองค์กรออกเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ หลังจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ

ขั้นตอนที่3ทำการกำหนดกิจกรรมที่ทำอยู่ในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ ในองค์กร และวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver)

ขั้นตอนที่4คำนวณต้นทุนกิจกรรม โดยการกำหนดตัวผลักดันทรัพยากร(Resource Driver) เพื่อใช้ในการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม ต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้จะนำไปใช้ได้ใน2แนวทาง

4.1ใช้คิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามตัวผลักดันกิจกรรม(Activity Driver)

4.2ใช้ในการบริหาร (Activity-Based Management) โดยใช้วางแผนการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

---

[5] Peter b.b.Turney,How Activity-Based Costing Helps Reduce Costs,Journal of Cost Management, Vol. 4,No. 4,pp.29

ขั้นตอนที่5วัดผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น (Performance) โดยอยู่ในรูปของต้นทุน เวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม และคุณภาพของการปฏิบัติงาน

ขั้นตอนที่1 และขั้นตอนที่ 2

เนื่องจากเป็นเรื่องของนโยบายและและการแบ่งส่วนงานออกเป็นศูนย์ความรับผิดชอบในแต่ละองค์กร จึงจะยังไม่กล่าวถึง โดยจะเริ่มกล่าวถึงตั้งแต่ขั้นตอนที่ 3

ขั้นตอนที่3 การกำหนดกิจกรรม

การกำหนดกิจกรรม คือ การพิจารณาแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมย่อยๆ เพื่อให้ได้เกณฑ์ที่เหมาะสมที่จะใช้บ่งบอกลักษณะการดำเนินงาน และเกณฑ์ที่จะใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยกิจกรรมเหล่านี้จะก่อให้เกิดผลได้ (Out put) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของผลิตภัณฑ์หรือบริการให้แก่ลูกค้าในการกำหนดกิจกรรมมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นควรเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร ทำให้ผู้บริหารทราบถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร และสามารถระบุกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าได้

2. ขอบเขตของกิจกรรมควรจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยที่จะต้องครอบคลุมทั้งกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และที่จะทำในอนาคต รวมทั้งครอบคลุมกิจกรรมหลัก (Primary Activities) ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการตั้งศูนย์ความรับผิดชอบนั้น และกิจกรรมเสริม (Secondary Activities) ซึ่งเป็นกิจกรรมที่จำเป็นต้องทำ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการตั้งศูนย์ความรับผิดชอบนั้น

3. ในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่ควรกำหนดกิจกรรมมากกว่า 5-10 กิจกรรม เนื่องจากหากกำหนดกิจกรรมมากเกินไป จะยากต่อการแบ่งต้นทุนจาก General Ledger ให้แต่ละกิจกรรม และยังทำให้ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์ตัวผลักดันกิจกรรม (Measurement Costs) สูงขึ้น ดังนั้นหากกิจกรรมใดที่มี Activity Driver ร่วมกันควรจะนำมาร่วมกันกำหนดเป็นกิจกรรมเดียวกัน นอกจากนั้นการกำหนดกิจกรรมมากเกินไปยังก่อให้เกิด Information Overload แก่ผู้บริหารทำให้สับสนในการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

4. กิจกรรมที่กำหนดนั้นจะต้องสามารถมองเห็น Out put ได้ชัดเจน เป็นรูปธรรม และมีผู้นำไปใช้ประโยชน์ต่อได้ทั้งภายในและภายนอกองค์กร

5. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นต้องใช้เวลามากกว่า 10% ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ หากใช้เวลาไปถึง 10% ควรนำต้นทุนจาก General Ledger สำหรับกิจกรรมส่วนนี้ ไปแฝงอยู่ในกิจกรรมหลัก

6. เมื่อนำเวลาในการปฏิบัติงานของทุกๆ กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมาในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบมารวมกันจะต้องมากกว่า 80% ของเวลาที่ใช้ปฏิบัติงาน โดยรวมของศูนย์ความรับผิดชอบนั้น

7. ศึกษาข้อมูลเพื่อใช้กำหนดกิจกรรมจากแหล่งข้อมูล ต่อไปนี้

7.1 คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description)

ด้วยบรรยายลักษณะงาน คือข้อมูลที่บอกถึงวิธีการงานตามหน้าที่ต่างๆ ที่ได้แบ่งแยกไว้ในการกำหนดกิจกรรมจะต้องศึกษาว่า ทำไม (Why) จึงต้องปฏิบัติงานต่างๆ ตามที่ได้กำหนดไว้ หากการปฏิบัติงานใดเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์เดียวกัน ก็จะนำมารวบรวมเพื่อกำหนดเป็นกิจกรรม

7.2 แผนภูมิองค์กร (Organization Chart)

โครงสร้างสายบังคับบัญชาองค์กรหากมีการแบ่งย่อย เป็นศูนย์ความรับผิดชอบ (Rosponsibility Center) ที่มีความละเอียดพอสมควรแล้ว ก็สามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ ซึ่งเป็นวิธีที่สะดวกและง่ายเมื่อเทียบกับวิธีอื่นๆ กิจกรรมที่กำหนดขึ้นในแต่ละหน่วยงานยังมีความเป็นอิสระจากกิจกรรมที่จะถูกกำหนดขึ้นในหน่วยงานอื่นๆ ในองค์กรอีกด้วย แต่ข้อเสียของวิธีนี้คือ ทำให้ไม่เห็นถึงความเกี่ยวเนื่องกันระหว่างกิจกรรมของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร

7.3 แผนปฏิบัติการ (Action Plan)

แผนปฏิบัติการ จะสามารถให้ข้อมูลที่ครอบคลุมถึงกิจกรรมที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตตามแผนงานซึ่งเป็นกิจกรรมที่ไม่มีอยู่ใน Job Description

7.4 การสัมภาษณ์ (Interview)

การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องจะทำให้ได้ ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานต่างๆ โดยตรง จะช่วยให้เกิดความเข้าใจในลักษณะงานมากขึ้น แต่ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ก็อาจผิดพลาดได้อาจพบความแตกต่างระหว่างข้อมูลจากการสัมภาษณ์กับ Job Description ที่กำหนดไว้ จึงต้องทำการตรวจสอบข้อมูลอย่างละเอียดถี่ถ้วนก่อน โดยสอบถามจากผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไป แล้วจึงทำการปรับ Job Description ก่อนที่จะทำการกำหนดกิจกรรม

ขั้นตอนที่4 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เมื่อทำการระบุกิจกรรมได้อย่างเหมาะสมแล้ว จะทำการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) โดยทำการคิดต้นทุนของปัจจัยการผลิตทั้งหมดที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้นๆ อันประกอบด้วย ค่าแรง วัสดุสิ้นเปลือง เครื่องจักร พาหนะเดินทาง ระบบคอมพิวเตอร์ และทรัพยากรอื่นๆ ต้นทุนเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตาม Cost Element หากทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรที่ใช้ไปกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง จะเรียกต้นทุนนี้ว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Costs) ต้นทุนกิจกรรมมักจะคำนวณในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน ตัวผลักดันต้นทุนอาจอยู่ในรูปของ Input, Output หรือลักษณะทางกายภาพของกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง

การเลือกInput เป็นตัวผลักดัน(Driver)เพื่อวัตถุประสงค์ต้องการที่จะลดต้นทุนจะเรียกCost Driver การเลือก Output เป็นตัวผลักดัน (Driver) ซึ่งถือเป็นการวัด Efficiency จะเรียกว่า Activity Driver ตัวผลักดันต้นทุนมีอยู่ 3 รูปแบบ ดังนี้

1. ตัวผลักดันต้นทุนที่อ้างอิงกับมูลค่าของสิ่งของ (฿ - Based Driver)

ตัวผลักดันต้นทุนที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าของสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับการทำกิจกรรมนั้นๆ ถ้าใช้มากจะทำให้ต้นทุนสูง

2. ตัวผลักดันที่อ้างอิงกับเวลา (Duration - Based Driver)

ตัวผลักดันที่อ้างอิงกับเวลา หากกิจกรรมใดใช้เวลาทำงานมากจะมีต้นทุนสูง ใช้ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้กิจกรรมในปริมาณที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน

3. ตัวผลักดันต้นทุนที่อ้างอิงกับจำนวนภารที่ทำ (Transaction - Based Driver)

เป็นตัวผลักดันต้นทุนที่อ้างอิงกับจำนวนภารที่ทำ หรือ ความบ่อยครั้งในการทำ ใช้ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้กิจกรรมในแต่ละครั้งที่ปฏิบัติกิจกรรมในสัดส่วนใกล้เคียงกัน

การเลือกตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจปัจจัยต่างๆ ที่เป็นสาเหตุที่ทำให้ ต้นทุนของกิจกรรม นั้นเปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้น การคำนวณต้นทุนกิจกรรมจะแสดงตามภาพที่ 12

ภาพที่ 12 แสดงขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

การระบุต้นทุนตามรหัสบัญชี (Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เรียกว่า Cost Mapping โดยใช้หลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver)

หากต้องการนำต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Cost Object) ก็จะทำการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนหลักเกณฑ์ในการปันส่วนที่เรียกว่า ตัวผลักดันกิจกรรม(Activity Driver)

หากต้องการนำต้นทุนกิจกรรมไปใช้เพื่อการบริหาร จะทำการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver) เพื่อคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน แล้วหาทางปรับปรุงการดำเนินงานต่อไป

ตัวผลักดันทรัพยากร

ในขั้นตอนแรกของการปันส่วน ต้นทุนทรัพยากร ซึ่งเป็นผลรวมของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้นๆ รวมถึงสิ่งนำเข้า (Input) จากกิจกรรมอื่นๆ ภายในองค์กร จะถูกระบุสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี คือ

-การระบุทางตรง (Direct Charging)

-การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

-การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation)

การระบุทางตรง

วิธีนี้เหมาะสำหรับกรณีที่การใช้ทรัพยากรเป็นไปเพื่อกิจกรรมๆ เดียว สามารถวัดปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรม ข้อดีของวิธีนี้ ก็คือ ทำให้ทราบข้อมูลต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไป

ในแต่ละกิจกรรมที่มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริง ส่วนข้อเสียของวิธีนี้คือ หากมีการใช้ทรัพยากรไปในหลายๆ กิจกรรมจะทำให้ มีค่าใช้จ่ายสูงในการวัดการใช้ทรัพยากรที่เกิดขึ้นจริง

การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมได้อย่างเหมาะสม การระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมก็จะต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว วิธีนี้ควรนำมาใช้น้อยที่สุด เนื่องจากไม่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารถึงความเกี่ยวเนื่องหรือความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน

การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation)

ในกรณีที่ไม่สามารถวัดปริมาณการใช้ทรัพยากรได้โดยตรง เนื่องจากต้นทุนตามรหัสบัญชีเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมหลายกิจกรรม จะต้องอาศัยการประมาณต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม โดยอาศัยการสัมภาษณ์และส่งแบบสำรวจ เช่น การขอความร่วมมือจากผู้จัดการศูนย์ความรับผิดชอบในการกรอกสัดส่วนเวลาที่พนักงานใช้ในแต่ละกิจกรรม ข้อมูลที่ได้จะใช้ประโยชน์ในการระบุตัวผลักดันทรัพยากรที่จะใช้ระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ข้อดีของการสัมภาษณ์และส่งแบบสำรวจคือ ใช้เวลาไม่มากนัก และต้นทุนที่ต่ำ ตัวอย่างการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม ตามสัดส่วนเวลาที่พนักงานใช้ไปในแต่ละกิจกรรมจะแสดง
ดังตารางที่ 3

ตัวผลักดันกิจกรรม

เมื่อได้ระบุต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมทั้งหมด เข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่างๆ แล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การปันส่วนต้นทุนที่สะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี ดังนี้

-การระบุทางตรง (Direct Charging)

-การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

-การประมาณอย่างมีหลักการ (Estimation)

การระบุทางตรง (Direct Charging)

ตารางที่ 3 แสดงการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม

หน่วยงาน : ฝ่ายการผลิต

รายการค่าใช้จ่าย : เงินเดือน

เกณฑ์ที่ใช้ปันส่วน : สัดส่วนเวลาที่ใช้ปฏิบัติงาน

กิจกรรม	พนักงาน ก.		พนักงาน ข.		พนักงาน ค.		พนักงาน ง.		รวม	
	%	บาท	%	บาท	%	บาท	%	บาท	บาท	%
1.การวางแผนการผลิต	40	600.-	40	600.-					1,200.-	20
2.การควบคุมการผลิต	40	600.-	40	600.-					1,200.-	20
3.การดำเนินการผลิต					90	1,350.-	90	1,350.-	2,700.-	45
4.การเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต	20	300.-	20	300.-	10	150.-	10	150.-	900.-	15
รวม	100	1,500.-	100	1,500.-	100	1,500.-	100	1,500.-	6,000.-	100

สัมภาษณ์โดย :

ผู้ถูกสัมภาษณ์ :

วันที่ทำการสัมภาษณ์ :

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

การระบุทางตรง (Direct Charging)

การระบุค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ทำได้ยาก ยกเว้นค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงทางตรง ที่จะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง การระบุค่าใช้จ่ายทางตรงเป็นวิธีการที่เหมาะสมกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์ (Product Line) เพียงไม่กี่ชนิด

การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

การปันส่วนค่าใช้จ่ายโดยดุลยพินิจส่วนตัว อาจทำให้มีการใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์กับความต้องการกิจกรรมของผลได้ (Out put) ทำให้ผู้บริหารไม่ได้รับข้อมูลที่สำคัญเพื่อใช้ในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ แต่ข้อดีของวิธีนี้คือ เป็นวิธีที่ง่ายและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย

การประมาณอย่างมีหลักการ (Estimation)

วิธีนี้จะใช้การวิเคราะห์ถึงตัวผลักดัน หรือสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป การระบุตัวผลักดันกิจกรรมจะต้องทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับผลได้ (Out put) แต่เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างผลได้กับกิจกรรมอาจมีจำนวนมาก จึงควรเลือกใช้ตัวผลักดันกิจกรรมเท่าที่จำเป็นเพื่อไม่ให้มีค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดัน (Measurement Costs) ที่สูงเกินไป โดยพิจารณาว่ากิจกรรมใดที่สามารถนำมายุบรวมกันก็ควรนำมายุบรวมกัน และใช้ตัวผลักดันกิจกรรมร่วมกัน

การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ควรเริ่มพิจารณาจากจำนวนตัวผลักดันกิจกรรมที่จะกำหนดขึ้น ซึ่งอยู่กับระดับความถูกต้องของข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ต้องการ และความซับซ้อนของส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ หากมีตัวผลักดันกิจกรรมมาก ความถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์ก็ย่อมมีมากขึ้น ส่วนในกรณีที่ผลิตภัณฑ์มีความแตกต่างทั้งปริมาณการผลิต ขนาดของผลิตภัณฑ์ ความซับซ้อนของผลิตภัณฑ์ และความแตกต่างของวัตถุดิบ การใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่แตกต่างกันไปจะช่วยให้สามารถระบุต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องมากขึ้น การเลือกตัวผลักดันกิจกรรมจะพิจารณา ดังนี้

1.ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดัน (Measurement Costs)

เพื่อที่จะให้ Measurement Costs ต่ำ ควรเลือกใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่สามารถหาข้อมูลมาเพื่อใช้ระบุตัวผลักดันกิจกรรมนั้นได้ง่าย

2.สหสัมพันธ์ (Correlation)

การใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรจริง อาจจะทำให้ได้รับข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้น จึงควรพิจารณาสหสัมพันธ์ของปริมาณกิจกรรมที่ระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่สะท้อนให้เห็นจากตัวผลักดันกิจกรรม กับปริมาณการใช้กิจกรรมจริงของผลิตภัณฑ์นั้น

3.ผลกระทบเชิงพฤติกรรมของพนักงาน (Behavioral Effects)

การเลือกตัวผลักดันกิจกรรม ควรคำนึงถึงว่า ตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้นจะทำให้พฤติกรรมของ พนักงานเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ เช่นอาจมีผลทำพนักงานมีพฤติกรรมมุ่งแต่ผลประโยชน์ส่วนตนมากเกินไป และลืมนึกถึงผลประโยชน์โดยรวมขององค์กร

4.การเลือกตัวผลักดันกิจกรรมควรเลือกตัวผลักดันกิจกรรมที่แหล่งภายนอกใช้คิดค่าบริการเพื่อที่จะทำให้สามารถเปรียบเทียบได้ว่า กิจกรรมดังกล่าว กิจกรรมควรที่จะดำเนินการเองหรือจ้างจากแหล่งภายนอก

ขั้นตอนที่5 การวัดผลการปฏิบัติงาน

ระบบบัญชีแบบเดิม วัดผลการปฏิบัติงานโดยการเปรียบเทียบตัวเลขค่าใช้จ่ายที่ได้ตั้งงบประมาณไว้กับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งเป็นการวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเลขเท่านั้น แต่ไม่สามารถนำตัวเลขเหล่านั้นไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน แต่เนื่องจากการวัดผลการปฏิบัติงานที่ดีจะต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงสิ่งต่อไปนี้

1.ต้องสามารถวัด Efficiency หรือประสิทธิภาพในการทำงาน

2.ต้องสะท้อนให้เห็นถึงเวลา (Time) ที่ใช้ในการทำกิจกรรมว่ายาวนานขนาดไหน

3.ต้องสะท้อน Quality ของกิจกรรม โดยดูจากความผิดพลาดในงานที่ทำ

4.ต้องสะท้อน Flexibility หรือความยืดหยุ่นของกิจกรรม เพื่อรองรับเหตุการณ์ที่ไม่ได้คาดคิดมาก่อน

ระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measurement Indicator KPI) ได้ทั้งที่เป็นตัวเงิน (Financial) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial) ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

การวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงิน (Financial) ได้แก่

การคำนวณต้นทุน(Cost) ที่เกิดขึ้นในการดำเนินกิจกรรม ซึ่งแสดงให้เห็นจากการใช้ทรัพยากรในการทำกิจกรรมนั้นๆ สูงหรือต่ำกว่าที่หน่วยงานภายนอกใช้ ในลักษณะกิจกรรมแบบเดียวกัน

การวัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial) ได้แก่

1.การวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (Productivity)

2.การวัดความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction)

3.การวัดระยะเวลาในการปฏิบัติงาน โดยใช้โอกาสที่จะกระทำก่อนผู้อื่น หรือทำได้เสร็จก่อนผู้อื่น (Time)

4.การวัดคุณภาพและบริการ (Quality and Service)

การวัดประสิทธิภาพหรือความสามารถในการเพิ่มผลผลิต (Productivity) สามารถกระทำได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ฝ่ายฝึกอบรม มีพนักงานจำนวน 5 คน ได้จัดทำการอบรมในเดือนมกราคมและเดือนกุมภาพันธ์ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

	เดือนมกราคม	เดือนกุมภาพันธ์
จำนวนคนเข้ารับการอบรม (คน)	100	120
ค่าใช้จ่ายในการจัดอบรม (บาท)	10,000.-	16,000.-

ค่าใช้จ่ายในการจัดการอบรมเดือน ม.ค. ประกอบด้วย เงินเดือน 5 คน@ 2,000 บาท

คิดเป็นเงิน 10,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการจัดการอบรมเดือน ก.พ. ประกอบด้วย เงินเดือน 5 คน@ 3,200 บาท

คิดเป็นเงิน 16,000 บาท

<u>ขั้นตอนที่1</u>

หาความสามารถในการเพิ่มผลงาน (Productivity) ของช่วงเวลาฐาน (ที่ไม่เป็นตัวเงิน)

= Output/Input

= 100/5

=20 เท่า

ขั้นตอนที่2

สมมติว่าหากเทียบเดือนปัจจุบัน ความสามารถในการเพิ่มผลงาน(Productivity) ยังเท่าเดิม

∴ ควรใช้ Input = 120/20

= 6 คน

แต่เดือน ก.พ. ใช้ Input = 5 คน

ขั้นตอนที่ 3 หา Δ การเพิ่มผลงาน (Productivity)

=(สิ่งนำเข้าที่ควรใช้ x ราคาสิ่งนำเข้าปัจจุบัน) - (สิ่งนำเข้าจริง x ราคาปัจจุบัน)

=(6 x 3,200.00) - (5 x 3,200.00)

=19,200.00 - 16,000.00 บาท

=3,200.00 บาท

Δ Productivity = +3,200.00บาท

∴ แสดงว่าการดำเนินงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากผลเพิ่มของการปฏิบัติงานเป็นบวก

การวัดความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction)

การวัดความพึงพอใจของลูกค้า สามารถทำได้ด้วยการ ทำแบบสอบถามลูกค้า โทรสอบถามลูกค้า หรือทำกล่องรับความคิดเห็น แล้วนำข้อมูลดังกล่าวมาปรับปรุงการปฏิบัติงาน

การวัดระยะเวลาในการปฏิบัติงาน โดยใช้โอกาสที่จะกระทำก่อนผู้อื่น หรือทำได้เสร็จก่อนผู้อื่น (Time/Speed) ได้แก่

การวัดระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานว่าสามารถเป็นไปตามแผนที่วางไว้หรือไม่ หากผิดพลาดอาจทำให้งานที่ต้องดำเนินการต่องานอื่นๆล่าช้าไปด้วย อาจก่อให้เกิดความเสียหาย

การวัดระยะเวลาที่สามารถดำเนินการได้ก่อนผู้อื่น หรือทำได้เสร็จก่อนผู้อื่น เช่นในการประมูลงานระยะเวลาในการทำงานอาจมีผลต่อการพิจารณารับงานของคณะกรรมการ

การวัดคุณภาพและบริการ (Quality and Service) ได้แก่

การวัดความผิดพลาดที่เกิดจากการทำงาน ซึ่งอาจวัดเป็นจำนวนครั้ง หรือโดยการกำหนดเป้าหมายแล้วเปรียบเทียบกับที่เกิดขึ้นจริง

เมื่อนำความสัมพันธ์ของ 4 ปัจจัยที่กล่าวมาข้างต้นมากำหนดเป็น Matrix จะเรียกว่า Value Matrix สามารถนำมาใช้วัดความมีคุณค่าของกิจกรรม

$$\text{Value Matrix} = \frac{\text{Quality x Service}}{\text{Cost x Time}}$$

ค่าของ Value Matrix ควรมากกว่า 1

และหากกิจกรรมใดมีค่า Value Matrix สูงย่อมแสดงถึงความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมนั้น การที่จะทำให้ได้ค่า Value Matrix สูง ควรเพิ่มคุณภาพและความถูกต้องของการผลิต (Quality) และความพึงพอใจจากการบริการแก่ลูกค้าให้มีค่าสูงขึ้น และควรลดต้นทุนในการผลิต และเวลาที่ใช้ในการผลิตลง

สรุปได้ว่า ระบบต้นทุนกิจกรรมมีประโยชน์ต่อผู้บริหารกิจการในปัจจุบันมาก เนื่องจากสามารถตอบสนองข้อมูลที่สำคัญๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจในเรื่องต่อไปนี้

ข้อมูลที่ได้จากระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาใช้เปรียบเทียบกับแหล่งภายนอกเพื่อพิจารณาว่ากิจกรรมที่กิจการได้ทำอยู่ในปัจจุบัน มีต้นทุนเหมาะสมที่จะดำเนินการต่อไปหรือไม่ หรือควรจ้างจากแหล่งภายนอก ใช้วัดผลการปฏิบัติงานที่กระทำอยู่ในปัจจุบัน ใช้เป็น Bench Marking เปรียบเทียบกับบริษัทอื่น และสุดท้ายใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำงบประมาณ