

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม(Activity-Based Costing System : ABC) เริ่มนำมาใช้ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaplan และ Cooper นักวิชาการทางบัญชีบริหารที่มีชื่อเสียงของสหรัฐอเมริกา โดยตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review หลังจากนั้นไม่นานนัก ได้มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิดระบบต้นทุนกิจกรรม ตีพิมพ์ในนิตยสารชั้นนำ ทางด้านการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอย่างแพร่หลาย เช่น Management Accounting(US), Management Accounting(UK), The Journal of Cost Management, Journal of Management Accounting Review และ Journal of Cost Analysis จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1991 แนวคิดและทฤษฎี ABC ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายทั่วทุกมุมโลก

การที่ระบบต้นทุนกิจกรรมได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายเนื่องจากผู้บริหารเริ่มไม่พอใจกับระบบต้นทุนแบบเดิม ซึ่งให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไปจากความจริง เน้นการจำแนกค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชีซึ่งไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนแก่ผู้บริหารถึงสาเหตุที่แท้จริงของการเกิดต้นทุน เน้นการควบคุมการปฏิบัติงานในรูปของการกำหนดมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างการดำเนินงาน(Variance Analysis) และให้ข้อมูลข่าวสารที่ไม่สอดคล้องและไม่ทันการณ์ที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจ นอกจากนี้ระบบต้นทุนแบบเดิมยังเน้นตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งขาดการนำไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ที่ไม่เป็นตัวเงิน และไม่ได้ช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงปฏิสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กร ทำให้ไม่สามารถระบุสาเหตุที่แท้จริงของการเกิดต้นทุนได้

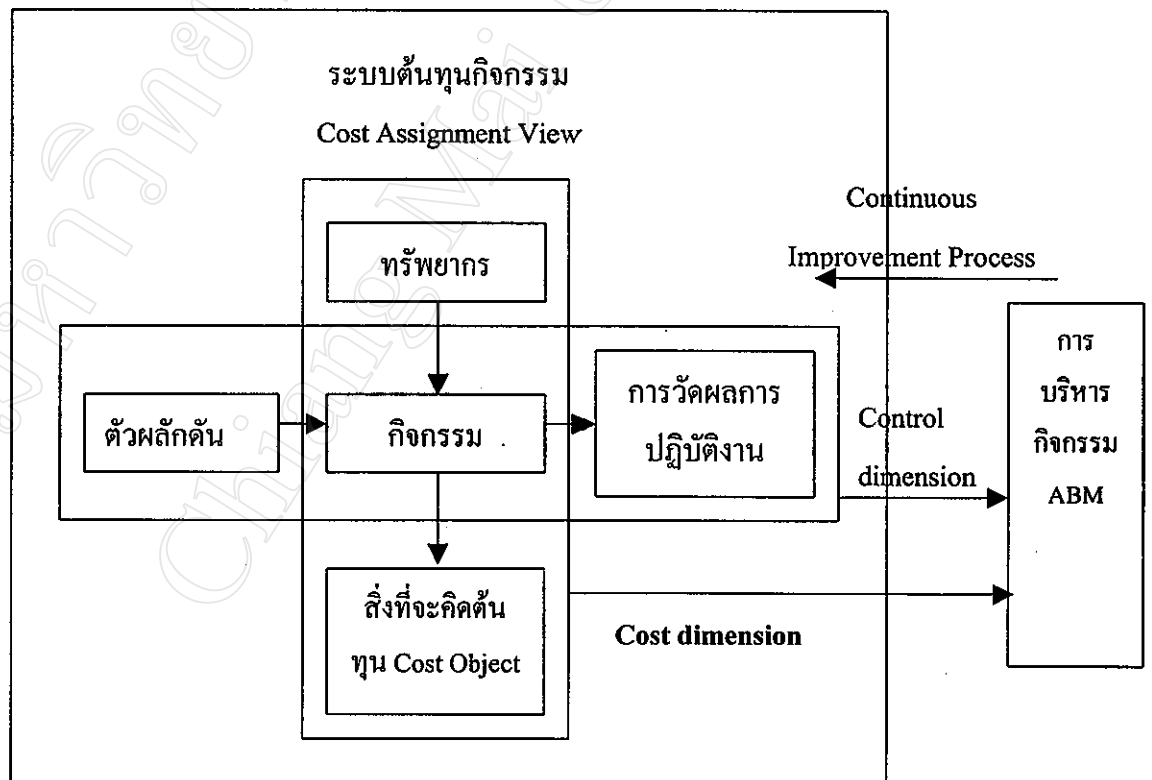
#### แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรมมีแนวคิดที่สำคัญคือ กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงเป็นส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุน(Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น แล้วจึงคิดต้นทุนเข้าสู่ตัวสินค้า บริการ หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) แนวคิดนี้จะให้ข้อมูลสารสนเทศที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้นแก่ฝ่ายบริหารทั้งในส่วนของการคำนวณและควบคุมต้นทุน ดังแสดงในภาพที่ 1 ดังนี้

1. การคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) เป็นการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เข้าไปในกิจกรรม แล้วปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สินค้า บริการ หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน เพื่อให้ผู้บริหารได้นำต้นทุนของสินค้าและบริการไปใช้ในการวางแผนและตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์ เลือกช่องทางจัดจำหน่ายให้กับผลิตภัณฑ์ ปรับปรุงผลิตภัณฑ์ กำหนดราคาขาย ลดต้นทุน ฯลฯ

2. การควบคุมต้นทุน (Control Dimension) เป็นการบริหาร โดยแสดงรายละเอียดของ การปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ โดยระบุให้ทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติงาน(Cost Driver) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า และความสามารถในการปฏิบัติงานเพื่อนำไป ระบุสาเหตุ และปรับปรุงการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ อันจะนำไปสู่พัฒนาคุณภาพโดยรวมของ กิจการ<sup>9</sup>

ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ABC กับ ABM



<sup>9</sup> ดวงมณี โกมารทัต, "การบริหารกิจกรรม", ในนามานาทัศนะของการบริหารต้นทุน, (กรุงเทพฯ: ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 12-3.

### ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม

การประกอบธุรกิจท่ามกลางสภาวะการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงดังเช่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เป็นการยากที่ธุรกิจจะเพิ่มกำไรโดยการเพิ่มราคาขาย การที่ธุรกิจจะมีกำไรและอยู่รอดได้ในระยะยาวนั้นควรให้ความสนใจกับการบริหารต้นทุนทั้งในส่วนของการผลิตและต้นทุนในการบริหารงาน ระบบต้นทุนกิจกรรมจะช่วยกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน พร้อมทั้งให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหาร อันเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและสร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจการดังนี้<sup>10</sup>

1. การกำหนดต้นทุนผลิตภัณฑ์ หากผู้บริหารทราบข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้อง จะช่วยให้การตัดสินใจดีขึ้น ทั้งในแง่ของการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบหรือการปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์เสียใหม่เพื่อให้ต้นทุนต่ำสุด รวมทั้งการยกเลิกผลิตภัณฑ์

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะช่วยให้กิจการสามารถดำรงอยู่ได้โดยเฉพาะในสภาวะการณ์ที่กิจการต้องเผชิญกับการแข่งขันที่รุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูงดังเช่นในปัจจุบัน นอกจากนี้ยังช่วยให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในกิจกรรมที่มีความจำเป็นเร่งด่วนได้อย่างเหมาะสม

3. การควบคุมต้นทุน การควบคุมต้นทุนจะช่วยให้กิจการมีความได้เปรียบในเชิงการแข่งขัน เพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรและสามารถอยู่รอดได้ในระยะยาว โดยการพยายามบริหารกิจกรรมให้มีประสิทธิภาพ ลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยลงหรือให้หมดไป

4. การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องและเหมาะสมซึ่งจะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารอย่างมากในการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจออกแบบผลิตภัณฑ์ วางแผนเกี่ยวกับส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ตั้งราคา รวมทั้งการยกเลิกผลิตภัณฑ์ ในขณะที่ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริงและไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์อย่างแท้จริงทำให้ผู้บริหารไม่ได้รับข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุน อาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ อันจะเป็นการบั่นทอนศักยภาพในเชิงการแข่งขันของกิจการได้

<sup>10</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม, หน้า 16

5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารสามารถใช้ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการประกอบการและลดต้นทุนดำเนินการต่าง ๆ ลงได้เช่น การปรับเปลี่ยนรูปแบบของการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ เสียใหม่โดยลดหรือตัดทอนการปฏิบัติงานที่ไม่จำเป็นลง เช่นการลด Lead time, Setup time ลงก่อนที่จําเริญระบบการทำงานแบบอัตโนมัติมาใช้ การลดจำนวนครั้งของการปฏิบัติกิจกรรมลงควบคู่ไปกับการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ ที่เหลือ ตัดจุดชนถ่ายวัตถุดิบหรือผลิตภัณฑ์ที่ไม่จำเป็น เพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป ออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่โดยลดชิ้นส่วนบางชิ้นส่วนลงซึ่งจะช่วยให้งานวิศวกรรมและการควบคุมวัตถุดิบลดลงได้แต่ยังคงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ไว้เหมือนเดิม

6. สร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจการ ระบบต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการโดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ใกล้เคียงความจริง อันเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการปรับปรุงโครงสร้างต้นทุน พัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ประเมินส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ เข้าใจความสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ถูกต้อง เพื่อลดความสูญเปล่าให้หมดไป อันจะช่วยให้อฝ่ายบริหารมองเห็นถึงศักยภาพของธุรกิจในการลดต้นทุนได้ชัดเจนขึ้น ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารงาน ช่วยให้ธุรกิจมีความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันที่จะนำไปสู่การเพิ่มผลกำไรอย่างต่อเนื่อง

#### การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในกิจการนั้น กิจการต้องระบุวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนว่าจะประยุกต์เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่นถ้ากิจการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้น ไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งกิจการ<sup>11</sup> ทั้งนี้ไม่ว่ากิจการจะมีวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) หรือควบคุมต้นทุน (Control Dimension) สิ่งแรกที่ต้องทำก่อนที่จะมีการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมคือ

<sup>11</sup> ดนุชา คุณพินิช, “แนวทางการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม”, ในนันทนัทสนาของการบริหารต้นทุน, (กรุงเทพฯ: ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 9-2.

1. ผู้บริหารจะต้องเห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม และผลักดันที่จะให้มีการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นภายในองค์กร และกิจการควรมีแนวคิดตามศูนย์ความรับผิดชอบ(Responsibility Center Concept) คือมีการกำหนดหน่วยงานภายในองค์กรเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้และศูนย์กำไร ซึ่งอาจกำหนดจากลักษณะของโครงสร้างองค์กร
2. กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งควรประกอบด้วยหัวหน้าแผนกต่าง ๆ เพื่อต้องการให้พนักงานทุกๆ แผนกมีส่วนร่วมในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมภายในแผนกนั้น ๆ
3. ฝึกอบรมให้พนักงานทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงระบบต้นทุนกิจกรรม และชี้แจงให้พนักงานทราบถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างพนักงานและกิจการ<sup>12</sup>

#### ขั้นตอนการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมประกอบด้วย 4 ขั้นตอนดังนี้

1. การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)
2. การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis)
3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Costing)
4. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่นำมาคิดต้นทุน (Cost Object)

#### 1. การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)

การวิเคราะห์กิจกรรม เป็นการระบุกิจกรรมที่สำคัญขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะการดำเนินงานหรือกิจกรรมอันจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่นำมาคิดต้นทุน (Cost Object) และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์กิจกรรมจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกประกอบเพื่อใช้เป็นแนวทาง

<sup>12</sup> วาสนา วิเศษสิงห์, แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด, (การศึกษาค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2543), หน้า6.

ในการระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ลงสู่แผนก<sup>13</sup> ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างพนักงานที่อยู่ภายในแผนกนั้น ๆ โดยมีเกณฑ์ในการกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรมดังนี้

1. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นต้องมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้น ๆ
2. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นควร จะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบันและ กิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งกิจกรรมหลัก (Primary Activity) คือกิจกรรมที่จำเป็นต้องทำตาม คำอธิบายลักษณะงาน และกิจกรรมรอง (Secondary Activity) ซึ่งเป็นกิจกรรมสนับสนุนที่เกิดขึ้น
3. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องสามารถมองเห็นสิ่งนำเข้า(Input) สิ่งที่เป็นผลงานของแผนก(Output) ที่ชัดเจน สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้
4. กิจกรรมของแต่ละส่วนงาน ควรจะมีความสอดคล้องกันภายในองค์กร
5. แต่ละฝ่าย/แผนกในกิจการ ควรมีกิจกรรมอยู่ระหว่าง 5 – 10 กิจกรรม และแต่ละกิจกรรมควรใช้เวลามากกว่า 10% ของเวลาการทำงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ ซึ่งเมื่อนำเวลาของทุกๆ กิจกรรมมารวมกันแล้วจะต้องมากกว่าหรือเท่ากับ 80% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานโดยรวมของแต่ละฝ่าย/แผนก

ทั้งนี้ในการกำหนดกิจกรรมสามารถหาข้อมูลได้จาก

1. โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ซึ่งแสดงถึงลักษณะของสายการบังคับบัญชาที่ชัดเจน หรือบางกิจการอาจมีการกำหนดเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ(Responsibility Center) ทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบได้ การกำหนดกิจกรรมในลักษณะนี้เป็นวิธีที่ค่อนข้างง่ายและสามารถเข้าใจได้ง่าย
2. คำบรรยายลักษณะงานของกิจการ (Job Description) ซึ่งแสดงถึงคำบรรยายลักษณะงานของแต่ละฝ่าย/แผนก ในกิจการทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมได้ง่ายและตรงตามวัตถุประสงค์หลักของงานในแต่ละฝ่าย/แผนก
3. การสัมภาษณ์ (Interview) ซึ่งจะทำการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นๆ โดยตรง ทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน จะทำให้เข้าใจถึงลักษณะงานได้เป็นอย่างดี แต่วิธีนี้อาจทำให้ข้อมูลที่ได้รับแตกต่างจากคำอธิบายลักษณะของงาน(Job Description) จึงควรทำการตรวจสอบข้อมูลที่ได้มาอย่างถี่ถ้วนอีกครั้งก่อนนำข้อมูลไปกำหนดกิจกรรม

<sup>13</sup> อ่ำพร อัสวาทิตติกวิน, การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอที พรินซ์ชั่น(ประเทศไทย) จำกัด, (การศึกษาค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2543), หน้า 11.

4. พจนานุกรมกิจกรรม(Activity Dictionary) พจนานุกรมกิจกรรมจะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าทำงานอย่างละเอียดมีความเป็นสากลในตัว กิจกรรมสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรม โดยมีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานของกิจการได้

5. การพิจารณาถึงกระบวนการในการดำเนินธุรกิจ แล้วจึงกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตอาจประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ได้แก่ การขนย้ายวัตถุดิบ การขึ้นแบบ การประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร การประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ การบัดกรี การทดสอบคุณภาพ การบริหารงานในโรงงาน เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้สามารถทราบได้จากการศึกษาความเกี่ยวเนื่องกันของระบบข้อมูลและความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการ

นอกจากนี้ระบบต้นทุนกิจกรรมยังมีการแบ่งกิจกรรมออกเป็น 4 ประเภทดังนี้

1. กิจกรรมที่เกิดขึ้นตามปริมาณ(Unit-Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิตจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต และสามารถระบุต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) ได้โดยตรง เช่นต้นทุนในการใช้วัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง

2. กิจกรรมที่ผันแปรตามจำนวนครั้ง(Batch-Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละครั้งที่ทำกิจกรรม ซึ่งจะผันแปรโดยตรงกับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมโดยไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยในครั้งนั้นๆ เช่นค่าใช้จ่ายในการติดตั้งเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับการสั่งซื้อ ค่าใช้จ่ายในการขนย้ายวัตถุดิบเข้าโรงงาน

3. กิจกรรมที่ผันแปรตามความหลากหลายของผลิตภัณฑ์(Product Sustaining Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตทันเวลาและสามารถขายสินค้าแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณหรือจำนวนครั้งแต่จะสัมพันธ์กับการผลิตและขายสินค้านั้นๆ โดยตรง เช่นการควบคุมงาน การออกแบบผลิตภัณฑ์

4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้(Facility Sustaining Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปได้อันไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วย (Unit) จำนวนครั้ง (Batch) หรือความหลากหลายของผลิตภัณฑ์(Product) ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นถือเป็นต้นทุนร่วม (Common Cost) ไม่สามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุนได้โดยตรง จึงต้องอาศัยดุลยพินิจช่วยในการปันส่วน เช่น การเสื่อมค่าของโรงงาน การบำรุงรักษาอาคาร การจัดยารักษาความปลอดภัยโรงงาน การบริหารโรงงาน

การวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ทราบข้อมูล 5 ประการดังนี้

1. ธุรกิจได้ดำเนินกิจกรรมอะไรบ้าง
2. มีผู้รับผิดชอบในกิจกรรมนั้นหรือไม่อย่างไร
3. ใช้ทรัพยากรอะไรไปบ้างในกิจกรรมดังกล่าว
4. เวลาที่เสียไปในกิจกรรมนั้น ๆ เป็นเท่าใด
5. คุณค่าของกิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่อธุรกิจ

ข้อมูลทั้ง 5 ประการมีประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารอย่างมากโดยเฉพาะอย่างยิ่ง การวิเคราะห์คุณค่าของกิจกรรม เนื่องจากจะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในกิจกรรมที่เพิ่มค่า และในขณะเดียวกันก็หาทางกำจัดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งเป็นแนวทางในการลดต้นทุน หรือนำไปใช้ในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการ โดยลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้น้อยลงหรือหมดไป

## 2. การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis)

การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะมุ่งเน้นไปที่ การวิเคราะห์ถึงสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิด ต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ (Root Cause) เพื่อให้ฝ่ายบริหารเกิดการฉกฉวยที่จะหาหนทางที่จะจัดการกับ ตัวผลักดันต้นทุน แนวคิดที่สำคัญของการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน คือ การมองถึงความพยายามที่จะควบคุมต้นทุน ณ จุดที่ต้นทุนนั้น ๆ เกิดขึ้น โดยทั่วไปแล้วการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน ประกอบด้วย 5 ขั้นตอนดังนี้<sup>14</sup>

1. ระบุตัวผลักดันต้นทุนทั้งในระดับกิจกรรมและระดับกระบวนการ การเชื่อมโยงไปถึงกลยุทธ์ของกิจการจะช่วยให้สามารถแบ่งตัวผลักดันต้นทุนได้เป็น 2 ประเภทคือ Structural Cost Driver (ตัวผลักดันต้นทุนที่เป็นผลมาจากการตัดสินใจเลือกกลยุทธ์เกี่ยวกับ โครงสร้างทาง เศรษฐศาสตร์ ได้แก่ ขนาดของเงินทุนในโรงงานหรือในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือการรวม กิจการในแนวนอน(Scale) การรวมกิจการในแนวตั้ง(Scope) จำนวนครั้งในอดีตที่กิจการได้ทำสิ่ง ใดซ้ำกับที่เคยทำมาแล้ว(Experience) เทคโนโลยีที่นำมาใช้ในแต่ละขั้นตอนของลูกโซ่คุณค่าของ กิจการ (Technology) และความสลับซับซ้อนของสายผลิตภัณฑ์หรือบริการให้กับลูกค้า (Complexity)) และ Executional Cost Driver (ตัวผลักดันต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับความสามารถของ กิจการในการดำเนินการให้ประสบความสำเร็จ เช่นการให้พนักงานมีส่วนร่วมในการบริหารงาน

<sup>14</sup> วรศักดิ์ ทูมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม, หน้า 139.



การบริหารคุณภาพโดยรวม ขนาดของกำลังการผลิตที่ใช้งาน ประสิทธิภาพในการออกแบบโรงงาน รายละเอียดจำเพาะของผลิตภัณฑ์ และการสร้างความสัมพันธ์กับผู้จัดจำหน่ายวัตถุดิบให้แก่กิจการ ตลอดจนลูกค้าของกิจการ)

2. ทบทวนการเกิดและความคล้ายคลึงกันของตัวหลักคั่นต้นทุนต่างๆ เพื่อกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนที่แท้จริง
3. ประเมินผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีต่อต้นทุนกิจกรรม โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความไว (Sensitivity Analysis Techniques)
4. ระบุและประเมินทางเลือกต่าง ๆ ที่จะบริหารตัวหลักคั่นต้นทุน
5. วางแผน ตัดสินใจและดำเนินมาตรการต่างๆ เพื่อพัฒนากิจกรรมต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

ในกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนมีปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักคั่นกิจกรรม(Measurement Cost) คือการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนมีความยากง่ายเพียงใด การที่จะลดค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักคั่นต้นทุนนี้ได้จะต้องเลือกตัวหลักคั่นต้นทุนที่ง่ายต่อการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะใช้ในการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนนั้น ๆ เพื่อจะได้มีต้นทุนที่ต่ำ
2. สหสัมพันธ์(Correlation) คือการพิจารณาว่าปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริง (Actual Consumption of the Activity) มีสหสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แฝงอยู่ในตัวหลักคั่นต้นทุนที่เลือกมานั้นเพียงใด การลดความเสี่ยงต่อการที่ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ทำโดยใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรจริง เพื่อจะทำให้ได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง
3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรม(Behavioral Effect) คือตัวหลักคั่นต้นทุนที่เลือกมาทำให้พฤติกรรมของพนักงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร การลดผลกระทบนี้ทำได้โดยเลือกตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในทางสร้างสรรค์

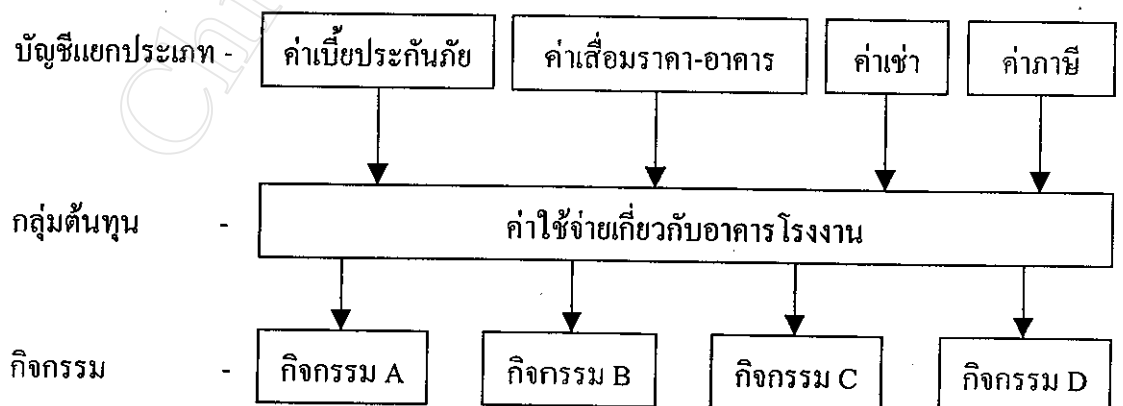
การวิเคราะห์และเลือกตัวหลักคั่นต้นทุนที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสม จะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงสาเหตุที่แท้จริงที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น อันจะช่วยให้การบริหารต้นทุนของกิจการมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

### 3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Costing)

ต้นทุนกิจกรรม(Activity Cost) หมายถึงต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีตามรายการต้นทุน(Cost Element) ในกรณีที่ทราบความสัมพันธ์อย่างเด่นชัดระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกต้นทุนประเภทนี้ว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้(Traceable Cost) กระบวนการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สะสมตามรหัสบัญชีหรือตามรายการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องนี้เรียกว่า Cost Mapping โดยอาศัยตัวผลักต้นทุนทรัพยากรเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน การรวบรวมและประมาณผลต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีดังนี้

1. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายการต้นทุนต่างๆ (Cost Element) ที่อยู่ในระบบบัญชีแยกประเภท(General Ledger System) ของกิจการ ได้แก่ค่าวัสดุคิบ ค่าแรงงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเสื่อมราคา ฯลฯ ในกรณีที่กิจการมีรายการต้นทุนเป็นจำนวนมากอาจจับกลุ่มรายการต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีลักษณะเดียวกันไว้ด้วยกันที่เรียกว่า กลุ่มต้นทุน(Cost Pool) เช่น กลุ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารโรงงานจะประกอบด้วย ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเสื่อมราคา-อาคาร ค่าเช่า ค่าภาษี จากนั้นพิจารณาตัวผลักต้นทุน(Cost Driver) ที่สัมพันธ์กับกลุ่มต้นทุน ซึ่งจะใช้ตัวผลักต้นทุนเดียวกันในแต่ละกลุ่มต้นทุน เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม

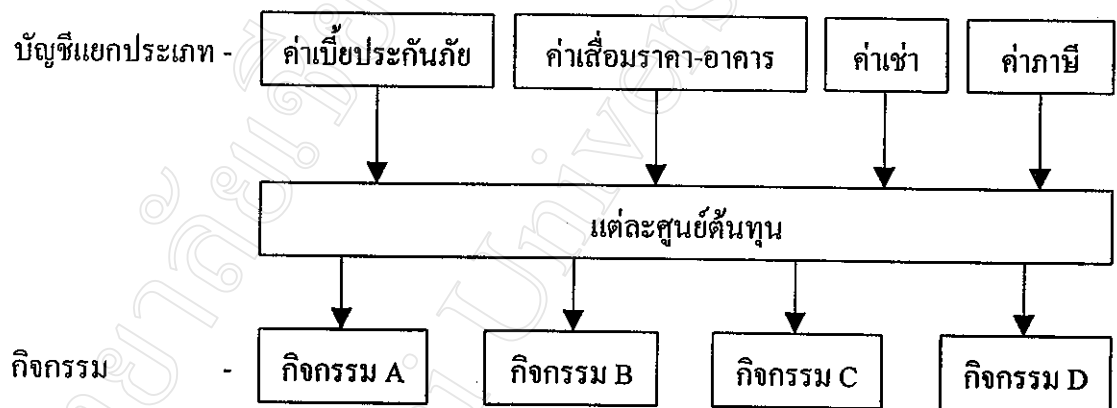
ภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม



2. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ(Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน(Cost Center) ที่ปันมาจากบัญชีแยกประเภท ลงสู่ศูนย์ต้นทุนแล้วจึงระบุ

ค่าใช้จ่ายต่างๆ ในแต่ละศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรมโดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ ในการปันส่วนต้นทุนลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องดังภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม

ภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม



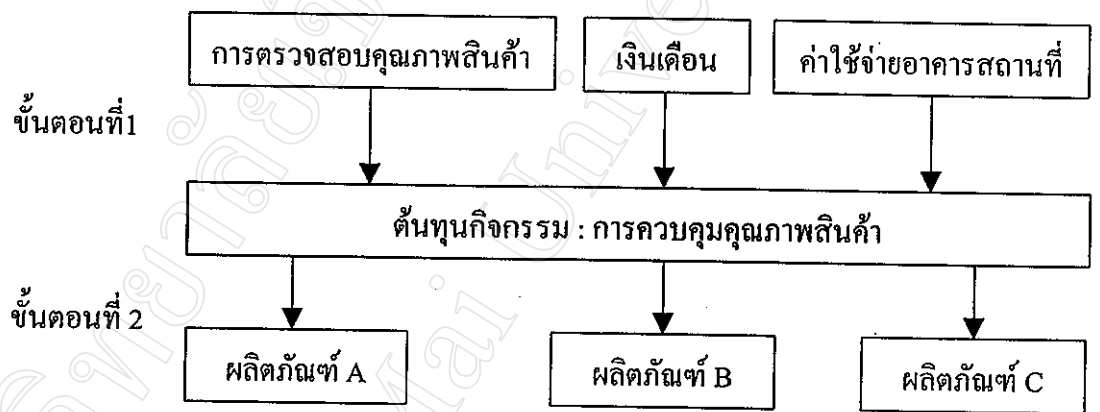
การจะเลือกใช้วิธีใดในการรวบรวมและประมาณผลต้นทุนกิจกรรมนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ และวิธีการที่คิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ (ตาม Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 4. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object)

เมื่อปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้เข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุน(Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน ในกิจการที่นำระบบ ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบางแผนกอาจทำการเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นได้โดยตรง แต่ในกรณีที่กิจการมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซับซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาลดหล่นตามความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วการคิดต้นทุนให้กับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนี้มี 2 วิธีดังนี้

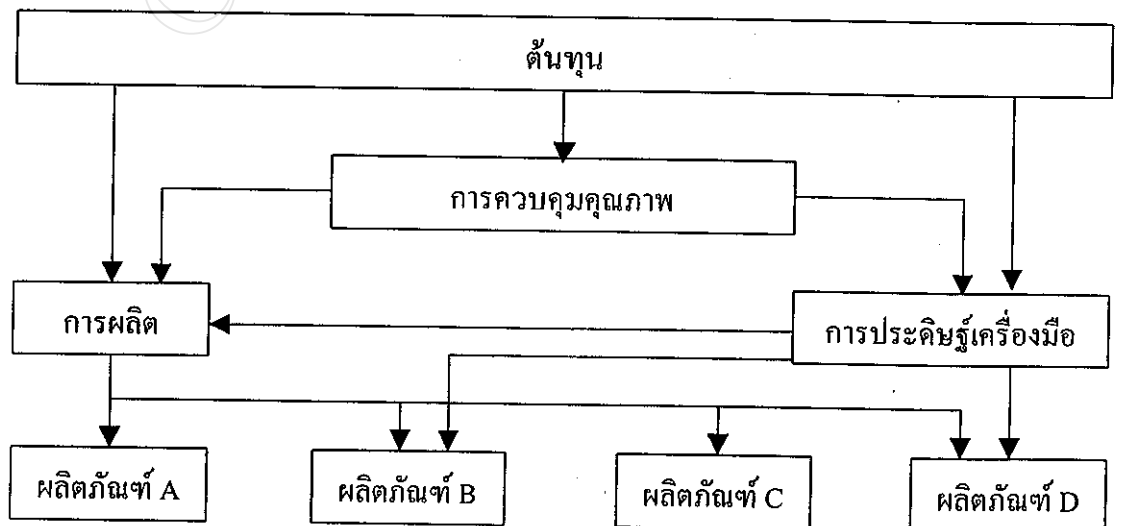
1. วิธีคิด 2 ขั้นตอน(The Two-State Approach) ในขั้นที่ 1 เป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลกดันต้นทุนที่เรียกว่า ตัวผลกดันทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด สำหรับในขั้นที่ 2 จะทำการคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) ที่ต้องการ โดยใช้ตัวผลกดันต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) นั้น ดังภาพที่ 4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน

ภาพที่ 4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน



2. วิธีคิดหลายขั้นตอน(Multiple-Stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนในกรณีที่มีการมีกิจกรรมสลับซับซ้อน คือมีทั้งกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมายหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นกันไปตามลำดับความสำคัญที่มีต่อกิจกรรม จนกระทั่งต้นทุนกิจกรรมถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) ดังภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน

ภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน



ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนหรือระบายค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน(Cost Object) เรียกว่าตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม(Activity Driver) วิธีการในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมสามารถทำได้ 3 วิธีดังนี้

1. การระบุทางตรง(Direct Charging)ในกระบวนการผลิตโดยทั่วไปมักเกี่ยวข้องกับ การผลิต ผลิตภัณฑ์หลายชนิด การที่ระบุค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างถูกต้องจึงเป็นเรื่องที่ยาก จะมีแต่เฉพาะค่าวัตถุดิบและค่าแรงทางตรงเท่านั้นที่จะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง

2. การระบุโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย(Arbitrary Allocation) วิธีนี้เป็นวิธีที่ตรงกันข้ามกับวิธีแรก การปันส่วนโดยวิธีนี้มักจบลงด้วยการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่อาจไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับการใช้กิจกรรม การใช้วิธีนี้จะไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและง่ายต่อการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

3. การระบุโดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักการ(Estimation) วิธีนี้จำเป็นต้องอาศัยเทคนิคทางสถิติเข้าช่วย เช่นการวิเคราะห์การถดถอยหรือการวิเคราะห์สหสัมพันธ์(Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมา(Causal Relationship) ซึ่งหากมีความสัมพันธ์กันอย่างมาก กิจกรรมควรจะเลือกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมาใช้เท่าที่จำเป็นเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการวัดตัวผลิตภัณฑ์ให้ต่ำสุด วิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีแรกและเหมาะสมที่จะนำมาใช้มากกว่าวิธีที่ 2

การเลือกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมาใช้ ควรเลือกโดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันเพื่อให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกต้อง สอดคล้องกับกระบวนการผลิต และควรเลือกเท่าที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดต้นทุนในการวัดตัวผลิตภัณฑ์มากเกินไป

แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม<sup>15</sup>

ระบบต้นทุนกิจกรรมจะทำให้ทราบว่าในกิจกรรมมีกิจกรรมอะไรเกิดขึ้นบ้าง แต่ละกิจกรรมเกิดจากสาเหตุใด โดยกิจกรรมที่เกิดขึ้นอาจจะทำการวิเคราะห์ได้ดังนี้

1. กิจกรรมที่เพิ่มค่า(Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้าหรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่ได้กระทำไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่สอดคล้องกับความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีผลได้(Output) นั้น ๆ

<sup>15</sup> วาสนา วิเศษสิงห์, แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด, หน้า 16-17.

2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า(Non-Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่นการเก็บรักษาวัตถุดิบหรือการที่มีสินค้าสำเร็จรูปมากเกินไประงการขนย้ายวัตถุดิบ การแก้ไขสินค้าที่ผลิตไม่ได้มาตรฐาน เป็นต้น

ทั้งนี้หากผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้อย่างต่อเนื่อง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้นและเพื่อให้กิจการมีความได้เปรียบในเชิงแข่งขัน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมนั้นสามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้ 4 แนวทางดังนี้

1. การตัดทอนกิจกรรม(Activity Elimination) เป็นการตัดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและไม่สร้างประโยชน์ทิ้งไป โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือ กิจกรรมที่ไม่จำเป็น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ออกไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของกิจการ เช่นกิจกรรมในการตรวจรับชิ้นส่วน เป็นกิจกรรมที่จำเป็นต้องทำเพื่อให้ได้ชิ้นส่วนที่ได้มาตรฐานซึ่งส่งผลถึงคุณภาพของการผลิต ภัณฑ์ ดังนั้นหากกิจการเลือกผู้จำหน่ายซึ่งสามารถจัดหาและส่งชิ้นส่วนที่ได้มาตรฐานให้แก่กิจการ กิจการก็สามารถที่จะตัดกิจกรรมการตรวจรับชิ้นส่วนนี้ได้ ซึ่งจะส่งผลทำให้ต้นทุนของกิจการลดลงในที่สุด

2. การลดกิจกรรม(Activity Reduction) โดยการลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจนสามารถตัดทอนกิจกรรมนี้ได้ ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้นและเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น โดยการเพิ่มผลได้(Output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น

3. การทำกิจกรรมร่วมกัน (Activity Sharing) หมายถึง การมีกิจกรรมที่ต้นทุนสูงเกินไป จึงทำการยุบรวมกันหรือใช้ร่วมกันเพื่อลดต้นทุน โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ลดลง

4. การเลือกทำกิจกรรมใหม่(Activity Selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ในขณะนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด

#### ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมมีข้อจำกัดซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะสมกับกิจกรรมที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว

2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุด จะส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดแต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง

3. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในกิจการ เนื่องจากเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองอาจต้องถูกตำหนิหรือถูกลงโทษ หากงานที่ทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า

4. ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม ของพนักงานในกิจการเป็นสิ่งที่สำคัญ ซึ่งหากมีความเข้าใจไม่ตรงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในกิจการได้

5. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องร้อยเปอร์เซ็นต์ เช่น

5.1 การกำหนดกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.2 การหาข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรมจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน แผนปฏิบัติการและการสัมภาษณ์ อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความจริง หรือการให้นำหนักเวลาของพนักงานในใบประเมินน้ำหนักเวลาการปฏิบัติงานอาจไม่ตรงกับความเป็นจริง อันจะส่งผลทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.3 ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ของกิจการมีวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์(Life Cycle) เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจะทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต