

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

ในการศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของโครงการวิจัย ของสถาบันวิจัย และพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นส่วนหนึ่งของการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่อง ปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ ทางการค้าดำเนินงานแล้วนำมาประยุกต์ใช้ ซึ่งบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่ จะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการตัดสินใจ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ช่วยลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ และการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจการ การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing System : ABC) ได้เริ่มนำมาใช้ในปี ค.ศ. 1988 Kapan and Cooper นักวิชาการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ตีพิมพ์บทความใน The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review หลังจากนั้นก็มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิดระบบ ABC ตีพิมพ์ติดตามออกมาอย่างแพร่หลายในนิตยสารชั้นนำทางด้านการบริหารทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอย่างเช่น Management Accounting (US), Management Accounting (UK), The Journal of Cost Management, Journal of Management Account Review และ Journal of Cost Analysis และได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในปี ค.ศ. 1991<sup>1</sup>

#### 2.1 แนวคิด และหลักการของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

2.1.1 แนวคิดของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม คือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากร กิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ตัวผลักดันกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน (Activity or Cost Driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนปันส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object)

แนวคิดระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้ประยุกต์ได้กับทุกกิจกรรมไม่จำเป็นต้องเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการผลิตเท่านั้น แต่รวมถึงกิจกรรมอื่น ๆ เช่น กิจกรรมการตลาดและการขาย

<sup>1</sup>วรศักดิ์ ทุมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม (กรุงเทพฯ : ไอออนิค, 2544), หน้า 22.

กิจกรรมทางการเงินและการบริหาร กิจกรรมการขนส่ง ทั้งนี้จุดมุ่งหมายหลักก็เพื่อใช้ในส่วนของการวางแผน การควบคุม และการลดต้นทุนของกิจการ<sup>2</sup>

**2.1.2 ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing) หรือ ABC** จะเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินงานภายในองค์กรประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง เวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมและรวมทั้งหมดได้จากการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้น กิจกรรม (Activity) ในที่นี้จะ หมายถึง การกระทำใดก็ตามที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัสดุดิบ แรงงาน และเทคโนโลยี) ออกมาเป็นผลได้<sup>3</sup> หลังจากนั้นต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะถูกผลักดันเข้าสู่กิจกรรมตามเกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมดังกล่าว เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) โดยที่ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะมีการปันส่วนเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) ไม่ว่าจะ เป็นต้นทุนตามผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า หรือ โครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

## 2.2 ความสำคัญของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ระบบ ABC นับว่าเป็นวิวัฒนาการสำคัญของการบริหารต้นทุนที่ได้ขยายวิธีการปันส่วนแบบ 2 ขั้นตอน (Two-Stage Allocation) ที่เคยใช้กันอยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม โดยการระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นแต่ละกิจกรรม นอกจากตัวผลักดันต้นทุนดังกล่าวจะเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการแล้ว ยังใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่าน กิจกรรมต่าง ๆ อีกด้วย ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงต่ำเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) ของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบ ABC จึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิต ตลอดจนการจัดการจัดหาเทคโนโลยีต่าง ๆ<sup>4</sup>

<sup>2</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 152.

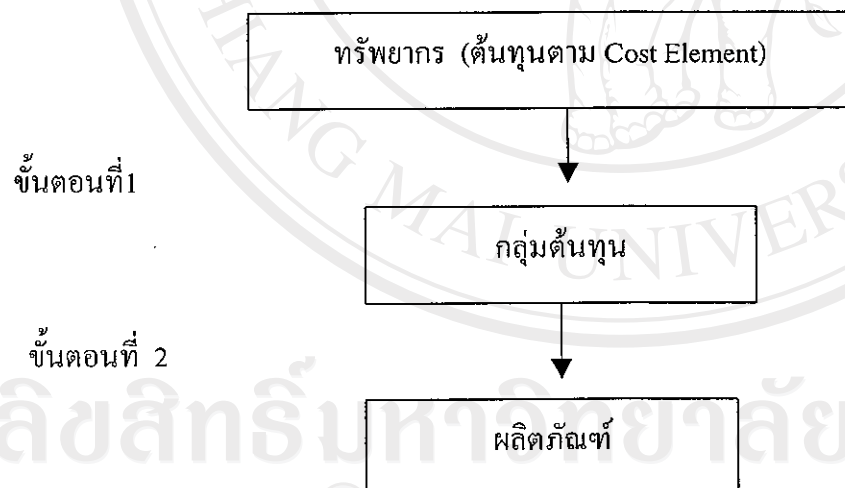
<sup>3</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

<sup>4</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22.

### 2.3 ความแตกต่างระหว่างระบบ ABC กับระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม<sup>5</sup>

ในระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วย 2 ขั้นตอน คือในขั้นตอนแรกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost Pool) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งซึ่งเห็นว่าเหมาะสม ข้อมูลต้นทุนที่ได้ในขั้นตอนนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหาร ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้น ๆ ในขั้นตอนที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยมีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Predetermined Overhead Rate) ดังแสดงไว้ในรูปที่ 2.1 โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น การใช้ ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าวัสดุเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ซึ่งจะนำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแล้วค่าใช้จ่ายการผลิตบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต ค่าขนย้ายวัสดุ กลับไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิต แต่ได้มีการคิดปันส่วนในต้นทุนสินค้าด้วย การปันส่วนต้นทุนแบบเดิมนี้นี้จึงทำให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่เหมาะสม

ภาพที่ 2.1 แสดงวิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน (แบบเดิม)

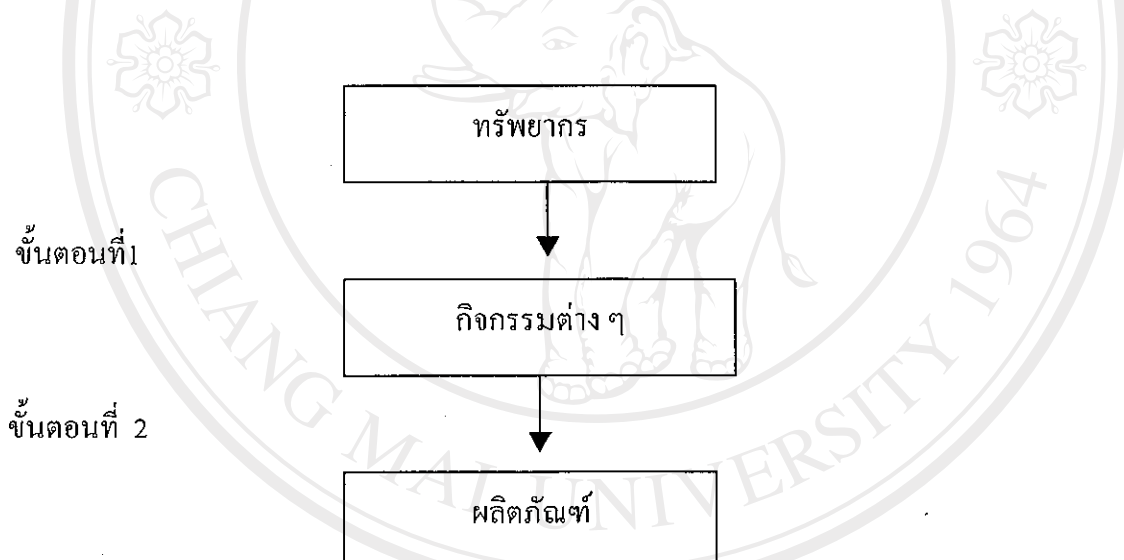


ระบบ ABC จึงต่างไปจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมในแง่ที่ว่าระบบ ABC เป็นแบบจำลองการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งการเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรม

<sup>5</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 24-25.

ต่าง ๆ จะมีการปันส่วนเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า หรือโครงการ (ดังแสดงในภาพที่ 2.2) ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้น ๆ เป็นสำคัญ นอกจากนี้ระบบ ABC ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ เกิดขึ้นก็เพื่อให้การดำเนินงานต่าง ๆ เป็นไปได้ และไม่ได้เป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนขึ้นเพื่อที่จะนำไปสู่การปันส่วนแต่อย่างใด ดังนั้นในขั้นตอนแรกของระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชีหรือส่วนประกอบต้นทุน(Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนตามส่วนประกอบต้นทุนใดที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียว ก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากหลายกิจกรรมด้วยกัน ก็จะต้องมีการปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง

ภาพที่ 2.2 แสดงวิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน (ABC)



ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดยให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง การควบคุมต้นทุนและการตัดสินใจ ต้นทุนกิจกรรมมีความสำคัญและสร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจการ 6 ประการ ดังนี้<sup>6</sup>

#### 1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

<sup>6</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 15-20.

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน
3. การควบคุมต้นทุน
4. การตัดสินใจ
5. การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมองค์กร
6. การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องเหมาะสมย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิต ตลอดจนการยกเลิกผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ตลอดจนการจัดการหาเทคโนโลยีต่าง ๆ

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน ในการบริหารองค์กรธุรกิจ เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญที่กิจการทำมาหาได้ และทำให้กิจการสามารถเผชิญกับภาวะการณที่มีการแข่งขันอย่างรุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูง ทำให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับภาวะการเปลี่ยนแปลงด้านต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในกิจกรรมที่มีความจำเป็นเร่งด่วนได้อย่างเหมาะสม

3. การควบคุมต้นทุน จากการที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง จะช่วยในการกำหนด กลยุทธ์การบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป ซึ่งการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ควรมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร ประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับ สินค้าหรือบริการต้องได้มาตรฐานตามที่กำหนดไว้ สามารถเทียบเคียงหรือเหนือชั้นกว่าสินค้าหรือบริการของกลุ่มแข่งขันได้

4. การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องเหมาะสม ทันต่อเหตุการณ์ และช่วงเวลา ย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารที่จะใช้ประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ (โดยมีต้นทุนต่ำสุด) ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ควรจะสะท้อนถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ โดยตรง ตลอดจนความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ อย่างแท้จริง ในขณะที่ระบบต้นทุนแบบเดิมมีสมมติฐานว่ากิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนการผลิตล้วนแต่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตด้วยกันทั้งสิ้น (ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงไม่จำเป็นต้องเป็นเช่นนั้นเสมอไป) และไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์ อีกทั้งข้อมูล

ที่ผู้บริหารได้รับมักไม่ทันต่อเวลาที่จะใช้ในการตัดสินใจ อาจเป็นสาเหตุทำให้การตัดสินใจผิดพลาดและพลาดโอกาสในเชิงแข่งขันของกิจการได้

5. การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมองค์กร ผู้บริหารสามารถใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการประกอบการและลดต้นทุนดำเนินการต่าง ๆ ลง เช่น การปรับเปลี่ยนรูปแบบของการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ โดยลดหรือตัดทอนการปฏิบัติงานที่ไม่จำเป็นลง มีการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่โดยใช้ชิ้นส่วนน้อยลง ทำให้ต้นทุนในการผลิตลดลงแต่ยังคงคุณภาพไว้เหมือนเดิม

6. สร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ ระบบต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในประเด็นต่อไปนี้

6.1 การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง และการควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total Quality Control)

6.2 การประเมินส่วนผสมของผลิตภัณฑ์/บริการ การเข้าใจความสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมที่เหมาะสมจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของกิจการ

6.3 การลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ ให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป โดยการวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมดขององค์กรว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่เป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าสามารถระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในรูปของตัวหลักต้นทุน เชื่อมโยงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของกิจการเข้ากับการตัดสินใจ อันจะช่วยให้ผู้บริหรมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ที่ถือเป็นจุดเด่นขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ การลดต้นทุนมีความชัดเจนยิ่งขึ้น ในเชิงการบริหารกิจกรรม เมื่อได้มีการนำเอาข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non financial Information) เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพ ข้อมูลเกี่ยวกับของคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราการเพิ่มผลผลิต ข้อมูลเกี่ยวกับนวัตกรรม (Innovation) และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงาน ก็จะช่วยให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ทั้งนี้กิจการสามารถที่จะนำเอาระบบต้นทุนกิจกรรมไปเป็นเครื่องมือที่จะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน ตลอดจนเพิ่มผลกำไรอย่างต่อเนื่อง

6.4 เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดสรรงบประมาณ โดยการระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลการปฏิบัติงาน ณ ระดับต่าง ๆ ของการให้บริการ

6.5 สร้างความมั่นใจ ให้กับผู้บริหารได้ว่ากิจการสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่ได้วางไว้ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการสอดคล้องดูแลและติดตามผล หากผลการตรวจสอบพบว่ามีผลต่างจากที่ได้ประมาณการไว้ ก็จะได้ดำเนินการแก้ไขด้วยมาตรการที่เหมาะสมต่อไป

6.6 ประเมินความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง มีการระบุโอกาสหรือช่องทางต่าง ๆ ในการลงทุนที่จะเป็นไปได้ในอนาคต

6.7 กำหนดผลการปฏิบัติงานเป้าหมาย (Target Performance Goal) เป้าหมายทางด้านต้นทุน (Cost Goal) ตลอดจนเป้าหมายของกิจกรรม (Activity Goal)

6.8 แก้ปัญหาที่ต้นเหตุมากกว่าที่จะแก้ที่ปลายเหตุ ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมมักจะระบุแต่เฉพาะจุดที่มีปัญหาเกิดขึ้น การที่จะตัดสินใจว่าระบบบัญชีต้นทุนนั้น ๆ จะประสบความสำเร็จหรือไม่ จึงขึ้นอยู่กับว่าข้อมูลที่ได้จากระบบบัญชีต้นทุนนั้น ๆ สามารถนำไปใช้ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจได้มากน้อยแค่ไหน ก่อนจะทำการวิเคราะห์กิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ผู้บริหารควรตระหนักด้วยการเก็บรวบรวม การวิเคราะห์และการจัดทำข้อมูลกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัยทั้งเวลา เงินทุนและกำลังคน ไม่ใช่เพียงภารกิจจะทำกันอย่างผิวเผิน โดยปราศจากการพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วน

## 2.4 การประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในองค์กรนั้น กิจการต้องระบุวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนว่าจะประยุกต์เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น ถ้ากิจการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้น ไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งกิจการ ทั้งนี้ไม่ว่ากิจการจะมีวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) หรือควบคุมต้นทุน (Control Dimension) สิ่งแรกที่จะต้องทำก่อนที่จะมีการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC)<sup>7</sup> คือ

2.4.1 ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC) และผลิตภัณฑ์ที่จะให้มีการจัดหาระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นภายในองค์กรก่อน ตลอดจนมีความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติตามกำหนดเวลา เงินทุนและทรัพยากรอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการนำเอาระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กร และกิจการควรมีแนวคิดตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center Concept) คือมีการกำหนดหน่วยงานภายในองค์กรเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้ และศูนย์กำไร ซึ่งอาจกำหนดจากลักษณะของโครงสร้างองค์กร

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-20.

2.4.2 กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบ ในการประสานงานกับหน่วยงาน ที่เกี่ยวข้องซึ่งควรประกอบด้วยหัวหน้าแผนกต่าง ๆ เพื่อต้องการให้พนักงานทุก ๆ แผนกมีส่วนร่วมในการนำเสนอระบบดังกล่าว ตลอดจนเข้าร่วมสัมมนาทุกครั้งที่มีโอกาส รวมทั้งให้ความร่วมมืออย่างเต็มที่ในการนำเอาระบบดังกล่าวมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมภายในแผนกนั้น ๆ นอกจากนี้ก็ควรกำหนดให้มีการวัดผลการปฏิบัติงานอย่างจริงจัง และเป็นการวัดผลการปฏิบัติงานในภาพที่สอดคล้องกับความเป็นจริง

2.4.3 ควรให้มีความรู้ความเข้าใจมีการฝึกอบรมให้พนักงานทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงระบบต้นทุนกิจกรรม และชี้แจงให้พนักงานทราบถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างพนักงานกับกิจการ และเกี่ยวกับประโยชน์ที่พนักงานและองค์กรจะได้รับจากการนำเอาระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ อย่างไรก็ตามการให้ความรู้ความเข้าใจแต่เพียงอย่างเดียวย่อมไม่สามารถกระตุ้นหรือผลักดันพนักงานทุกระดับในองค์กรให้มีความสนใจหรือยอมรับการเปลี่ยนแปลงนี้ได้ ผู้บริหารจะต้องให้การรับประกันอย่างเป็นทางการ และเป็นรูปธรรมด้วยว่าสิ่งที่พนักงานให้ความสนใจมากที่สุดจะกลายเป็นสิ่งที่ได้รับการพิจารณาจากผู้บริหารด้วย กล่าวคือถ้าพนักงานเกิดความเชื่อมั่นในคำรับรองของผู้บริหาร พวกเขาเหล่านั้นก็จะพยายามทำงานเพื่อให้องค์กรบรรลุความสำเร็จได้ในที่สุด

2.4.4 วิธีการวัดผลการปฏิบัติงานและระบบการให้รางวัลที่กิจการใช้อยู่สามารถทำให้ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นส่วนหนึ่งของระบบบัญชีได้หรือไม่ ทั้งนี้เพราะระบบต้นทุนกิจกรรม จะเป็นจะต้องมีการเชื่อมโยงกับกระบวนการวัดผลการปฏิบัติงานจึงจะสามารถนำไปใช้งานอย่างได้ผล การเชื่อมโยงการวัดผลโดยการเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น

2.4.5 ระบบการวัดผลการปฏิบัติงานที่ใช้อยู่เป็นระบบที่สามารถวัดผลได้ทั่วทั้งองค์กรหรือไม่ หรือเป็นระบบการวัดผลการปฏิบัติงานที่สามารถวัดได้แค่เพียงผลงานเป็นรายชิ้น ผู้บริหารพึงระลึกไว้เสมอว่าการวัดผลสำเร็จขององค์กรจะต้องวัดจากความพึงพอใจของลูกค้าเสมอ ไม่ใช่เป็นการวัดความสำเร็จจากความสามารถในการบริหารกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานในองค์กร เป้าหมายสำคัญของการวัดผลการปฏิบัติงานก็คือ ความมีประสิทธิภาพขององค์กรโดยรวม ไม่ใช่ความมีประสิทธิภาพของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

2.4.6 องค์กรมีความพร้อมหรือยังที่จะการโยกย้ายสับเปลี่ยนงานของพนักงาน ผู้บริหารจะต้องเตรียมพร้อมสำหรับการพัฒนาบุคลากรเสียใหม่เมื่อเห็นสมควร ซึ่งหมายถึงการสับเปลี่ยนงานใหม่ การฝึกอบรมใหม่ ตลอดจนการโอนย้ายพนักงาน นอกจากนี้พึงระลึกไว้เสมอว่าในการนำเสนอระบบต้นทุนกิจกรรมนั้น พนักงานจะเป็นตัวปัญหาที่ยากมากที่สุดอันหนึ่ง ตลอดจนจะต้องพิจารณาด้วยว่าได้มีการเตรียมกระบวนการเพื่อเป็นการรองรับแล้วหรือยัง ไม่ว่าจะในแง่ของ



การฝึกอบรม การโยกย้าย หรือการสับเปลี่ยนพนักงาน เพื่อให้พนักงานมีความสามารถ มีความเหมาะสมกับงานใหม่ ประการสุดท้ายผู้บริหารควรจะตระหนักด้วยว่าการนำเสนอระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นกระบวนการที่ต้องใช้เวลา ไม่ว่าจะในแง่ของการฝึกอบรมหรือการกระจายพนักงานออกไป

2.4.7 ผู้บริหารเข้าใจหรือไม่ว่า ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นเรื่องของระบบการบริหารต้นทุน ไม่ใช่เรื่องของระบบบัญชีต้นทุน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ใช่เรื่องของระบบบัญชีการเงินทั้งหมด ตลอดจนไม่ใช่ระบบที่เกิดขึ้นเพื่อนำไปสู่การกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือ วัตถุประสงค์สำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม คือ การจัดทำข้อมูลข่าวสารที่จะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานมากยิ่งขึ้น

## 2.5 ขั้นตอนการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย<sup>๑</sup>

2.5.1 การวิเคราะห์กิจกรรม

2.5.2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

2.5.3 การวิเคราะห์ตัวผลกัตันต้นทุนและตัววัดผลการปฏิบัติงาน

2.5.4 การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) ตามปริมาณ

การใช้ตัวผลกัตันต้นทุน

### 2.5.1 การวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) คือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ จะทำให้ทราบข้อมูลว่าธุรกิจดำเนินกิจกรรมอะไรบ้าง ใช้ทรัพยากรอะไรบ้างในกิจกรรมดังกล่าว มีใครเป็นผู้รับผิดชอบในกิจกรรมนั้นหรือไม่อย่างไร ใช้เวลามากน้อยเท่าไรในการทำกิจกรรมนั้น ๆ กิจกรรมนั้นเพิ่มค่าแก่องค์กรหรือไม่อย่างไร อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์กิจกรรมจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และสลับซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกประกอบเพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานและการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่าย

<sup>๑</sup>วรศักดิ์ ทูมมานนท์, *การบัญชีต้นทุนและการบัญชีเพื่อการจัดการ*, หน่วยที่ 8 (กรุงเทพฯ : สาขาวิทยาการจัดการ สุโขทัยธรรมมาธิราช มหาวิทยาลัย : 2544), หน้า 403.

จ่ายของแต่ละแผนก ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างพนักงานที่อยู่ภายในแผนกนั้น ๆ โดยมีเกณฑ์ในการกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรมดังนี้

1. กิจกรรมนั้นจะต้องมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้ผู้บริหารเห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้น ๆ
2. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้น ควรจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบันและกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งกิจกรรมหลัก (Primary Activity) คือ กิจกรรมที่จำเป็นต้องทำตามคำอธิบายลักษณะงาน และกิจกรรมรอง (Secondary Activity) คือ ซึ่งเป็นกิจกรรมสนับสนุนที่เกิดขึ้น
3. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องสามารถมองเห็นสิ่งนำเข้า(Input) สิ่งที่เป็นผลงานของแผนก (Output) ที่ชัดเจนสามารถมองเห็นเป็นรูปธรรมและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้
4. กิจกรรมของแต่ละส่วนงานควรจะต้องมีความสอดคล้องกันภายในองค์กร
5. การกำหนดกิจกรรมในจำนวนจำกัด โดยทั่วไปแต่ละหน่วยงานหรือแต่ละแผนกในองค์กรควรมีไม่เกิน 6 – 10 กิจกรรม และควรเป็นกิจกรรมที่มีสาระสำคัญเท่านั้น เพราะหากมีกิจกรรมมากเกินไปจะทำให้ต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรม (Measurement Cost) สูง การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทยุ่งยาก และทำให้เกิดความสับสนต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากข้อมูลมากเกินไป (Overload Information)

ทั้งนี้การกำหนดกิจกรรมจะต้องกำหนดกิจกรรมที่มีอยู่ในปัจจุบัน และครอบคลุมถึงอนาคตด้วยซึ่งจะทำการศึกษาจาก

1. โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ซึ่งแสดงถึงลักษณะของสายการบังคับบัญชาที่ชัดเจน หรือบางกิจการอาจมีการกำหนดเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบได้ การกำหนดกิจกรรมในลักษณะนี้เป็นวิธีที่ค่อนข้างง่ายและสามารถเข้าใจได้ง่าย
2. คำบรรยายลักษณะงานขององค์กร (Job Description) ซึ่งแสดงถึงคำบรรยายลักษณะงานของแต่ละส่วนงาน/หน่วยงาน ในองค์กรทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมได้ง่ายและตรงตามวัตถุประสงค์หลักของงานแต่ละส่วนงาน/หน่วยงาน
3. ทำการสัมภาษณ์ (Interview) ซึ่งจะทำการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้น ๆ โดยตรงทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน และการสังเกตการณ์ (Observe) จะช่วยให้เข้าใจถึงลักษณะงานได้ดี

ยิ่งขึ้น แต่ถ้าทำการสัมภาษณ์เพียงอย่างเดียวข้อมูลที่ได้อาจบิดเบือนจากความเป็นจริง จึงควรมีการสังเกตการณ์และต้องมีการตรวจสอบอย่างถี่ถ้วน โดยอาจสอบถามจากผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นก่อนที่จะระบุเป็นกิจกรรมต่อไป

4. พิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ในองค์กรที่มีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบหากมีความละเอียดพอสมควรแล้วจะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบได้ง่ายขึ้น

5. ศึกษาจากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ซึ่งจะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าที่อย่างละเอียด กิจกรรมสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมขององค์กรได้ โดยมีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของแต่ละกิจการ

#### ระบบ ABC แบ่งกิจกรรมในการดำเนินงาน ออกเป็น 4 ลำดับชั้นดังนี้<sup>10</sup>

1. Unit-Level Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นแต่ละหน่วยผลิต
2. Batch-Level Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch
3. Product-Sustaining Activity ได้แก่ กิจกรรมที่ทำโดยรวมเพื่อให้สามารถผลิตและขายสินค้าหรือบริการแต่ละชนิดได้
4. Facility Sustaining Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานทั่วไปเป็นไปได้

1. Unit-Level Activity หมายถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นแต่ละหน่วยผลิต สำหรับกิจกรรมในระดับนี้ จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม เช่น จำนวนหลุมที่ขุดเจาะ ปริมาณหน้าดินที่ทำการปรับโดยใช้เครื่องจักร จำนวนชิ้นส่วนทุก ๆ หน่วยที่ผ่านการตรวจสอบคุณภาพ ปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต ปริมาณกระแสไฟฟ้าที่ใช้ในการเดินเครื่องจักร จะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย

2. Batch-Level Activity หมายถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch ของการผลิตหรือการให้บริการ สำหรับกิจกรรมในระดับนี้จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม เช่นจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต จำนวนครั้งของการขนย้ายวัตถุดิบเข้าโรงงาน จำนวนครั้งของการตรวจสอบคุณภาพชิ้นส่วน (เฉพาะหน่วยแรกและหน่วยสุดท้าย) จำนวนครั้งของการตั้งซื้อชิ้นส่วนจะผันแปรโดย

<sup>10</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 27-28.

ตรงกับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch) และไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณหรือจำนวนหน่วยในแต่ละครั้ง (Batch) ต้นทุนกิจกรรมสามารถที่จะระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรงเช่นเดียวกับต้นทุนกิจกรรมในระดับ Unit

3. Product-Sustaining Activity หมายถึงกิจกรรมที่ทำโดยรวมโดยมีเครือข่ายความสัมพันธ์กันเพื่อให้สามารถผลิตทันต่อเวลาและสามารถขายสินค้าหรือบริการแต่ละชนิดได้ กิจกรรมในลำดับขั้นนี้จะไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิตหรือจำนวนครั้ง (Batch) แต่จะสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตและขายสินค้ารุ่น (Model) นั้น ๆ โดยเฉพาะ ต้นทุนในระดับนี้จะผันแปรตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ได้โดยตรง กิจกรรมในลำดับขั้นนี้ ได้แก่ การควบคุมงาน การจัดทำใบเบิกวัสดุ การเปลี่ยนแปลงแบบผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การตรวจสอบและปรับปรุงแก้ไขเครื่องจักร การซ่อมบำรุงเครื่องจักร กิจกรรมดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้แม้ว่าการผลิตหรือการขายสินค้านั้น ๆ ยังไม่เกิดขึ้นจริง

4. Facility Sustaining Activity หมายถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานทั่วไปเป็นไปได้ กิจกรรมประเภทนี้จะไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนครั้ง (Batch) หรือความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นถือเป็นต้นทุนร่วม (Common Cost) ไม่สามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุนได้โดยตรงจึงต้องอาศัยดุลยพินิจช่วยในการปันส่วน เช่น การเสื่อมค่าของโรงงาน การบริหารโรงงาน การให้แสงสว่างในโรงงาน การทำความสะอาดเครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ ในโรงงาน การจัดขยารักษาความปลอดภัยโรงงาน การตกแต่งสวนบริเวณรอบโรงงาน เป็นต้น

### 2.5.2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ( Activity Costing)<sup>11</sup>

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการกระจายต้นทุนตามบัญชีแยกประเภทลงสู่กิจกรรม โดยต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้น ๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรจะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือส่วนประกอบต้นทุน (Cost Element) และหากทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผล (Causal Relationship) ระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไป (ต้นทุนตามรหัสบัญชี) กับกิจ

<sup>11</sup>วรงค์ดี ทูมมานนท์, *การบัญชีต้นทุนและการบัญชีเพื่อการจัดการ*, หน่วยที่ 8 (กรุงเทพฯ : สาขาวิทยาการจั

กรรมที่เกี่ยวข้อง ต้นทุนนั้นจะเรียกว่าต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Costs) กระบวนการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกว่า Cost Mapping ส่วนประกอบของต้นทุนโดยทั่วไป ได้แก่ วัสดุสิ้นเปลือง แรงงาน เครื่องจักร พาหนะเดินทาง ทรัพยากรอื่น ๆ การระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมเป็นเรื่องง่ายเพราะเกิดการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมเดียว เช่น เงินเดือนพนักงานจัดซื้อซึ่งทำหน้าที่จัดทำใบสั่งซื้อเพียงอย่างเดียว หากต้นทุนตามรหัสบัญชียังเกิดขึ้นเนื่องจาก

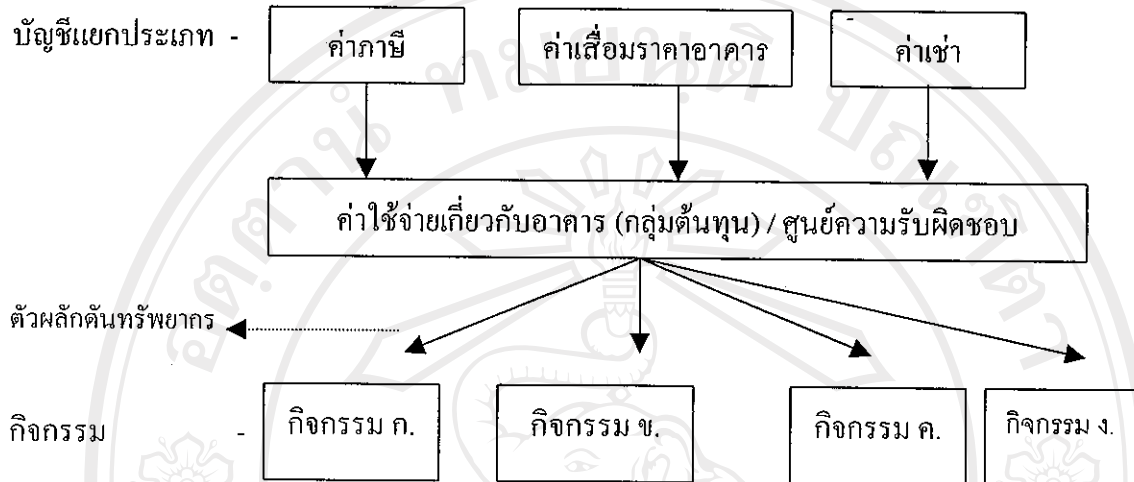
- กิจกรรมหลายกิจกรรมจะต้องอาศัยการปันส่วนต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมเหล่านั้น เช่น กิจกรรมของแผนกจัดซื้ออาจประกอบด้วย การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินและการเลือกผู้ขาย การเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การจัดทำใบสั่งซื้อ และการประสานงานกับผู้ขาย ถ้าพนักงานจัดซื้อถูกว่าจ้างมาเพื่อประกอบกิจกรรม 3 อย่าง คือ การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินและการเลือกผู้ขาย และการเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การแบ่งเงินเดือนพนักงานจัดซื้อให้กิจกรรมทั้งสามอาจใช้สัดส่วนเวลาของพนักงานจัดซื้อที่ใช้ในกิจกรรมเหล่านี้เป็นเกณฑ์ก็ได้ สัดส่วนเวลาสามารถประมาณได้โดยการสัมภาษณ์พนักงานจัดซื้อที่เกี่ยวข้อง สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ก็ต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย ดังแสดงในภาพที่ 2.3 แสดงการคำนวณต้นทุนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม

### วิธีการกระจายต้นทุนสู่กิจกรรมมี 2 วิธีดังนี้

1. เป็นการกระจายค่าใช้จ่ายตามส่วนประกอบต้นทุนจากบัญชีแยกประเภทลงสู่กลุ่มต้นทุน (Cost Pool) ของกิจการ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าแรงงาน ค่าวัสดุคิบบ ค่าเสื่อมราคา และอื่น ๆ อีก โดยจับกลุ่มรายการที่มีต้นทุนลักษณะเดียวกัน หรือสัมพันธ์กันไว้ด้วยกันที่เรียกว่า Cost Pool เช่นกลุ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคาร จะประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าภาษี ก็จะถือว่าเป็นกลุ่มต้นทุน หรือ Cost Pool เดียวกัน จากนั้นพิจารณาตัวผลักดันต้นทุน หรือ Cost Driver ซึ่งจะใช้ตัวผลักดันเดียวกันในแต่ละกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม ดังแสดงในภาพที่ 2.3

2. เป็นการกระจายค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภท (General Ledger) ลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบแล้วจึงระบุค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ลงสู่กิจกรรมโดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน ซึ่งจะทำให้ทราบต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นใน กิจกรรมเหล่านั้น ดังแสดงในภาพที่ 2.3

ภาพที่ 2.3 แสดงการคำนวณต้นทุนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม



การที่จะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละกิจการ และจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-Stage Allocation Procedure) นั้นในการปันส่วนขั้นแรกจะเป็นการปันส่วนจากศูนย์ความรับผิดชอบหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งตัวหลักต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนี้ เรียกว่าตัวหลักต้นทุนทรัพยากร (Resource Driver) เช่น จำนวนชิ้นงาน จำนวนหนังสือรับเข้า – ส่งออก จำนวนเช็คที่จ่าย จำนวนฎีกาที่เบิกจ่าย จำนวนเรื่อง จำนวนโครงการ/หน่วยวิจัย ดังภาพที่ 2.3 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุนหรือศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม ซึ่งในการกระจายต้นทุนมีเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

1. การระบุโดยตรง (Direct Charging) เป็นการระบุเมื่อทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าใด เช่น กิจการมีการฝึกอบรม และมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นเพื่อการฝึกอบรมนี้จะเป็นของกิจกรรมฝึกอบรมและพัฒนา

2. การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณขึ้นโดยอาจต้องมีหลักในการประมาณการ เช่น ค่าไฟฟ้าของแผนกใดแผนกหนึ่งไม่สามารถปันเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ของแผนกได้ก็อาจจะมีการสัมภาษณ์ หรือกรอกแบบสอบถามเพื่อให้ทราบสัดส่วนเวลาทำงานของพนักงาน

แต่ละคนในแต่ละกิจกรรมแล้วนำมาเป็นฐานในการปันค่าไฟฟ้า ซึ่งข้อดีในการสัมภาษณ์คือจะได้ข้อมูลที่รวดเร็วและต้นทุนต่ำ

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงาน ซึ่งส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปในกับงานสำนักงานแต่ใช้จำนวนพนักงานของแต่ละแผนกเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนซึ่งจะต้องรวมพนักงานที่ทำงานด้านการผลิตเข้าไปด้วย อาจทำให้ได้ข้อมูลที่ไม่สมเหตุสมผล จึงควรนำวิธีนี้มาใช้ให้น้อยที่สุดเพราะอาจไม่มีความเกี่ยวข้องกับสาเหตุของการเกิดต้นทุน

### 2.5.3. การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและตัววัดผลการปฏิบัติงาน

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) มักคำนวณในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนอาจอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) ผลได้ (Output) หรือลักษณะทางกายภาพของกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ เช่น สิ่งนำเข้าของกิจกรรมการสั่งซื้อ คือใบขอซื้อ ในขณะที่ผลได้ คือใบสั่งซื้อ ต้นทุนกิจกรรมการสั่งซื้อจึงอาจอยู่ในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมการสั่งซื้อต่อใบขอซื้อหรือใบสั่งซื้ออย่างใดอย่างหนึ่ง ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนจึงเป็นอัตราส่วนที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับผลได้ของกิจกรรมนั้น นั่นคือสิ่งนำเข้าในรูปของต้นทุนกิจกรรมเฉลี่ยด้วยผลได้ ตัวอย่างเช่นการวัดประสิทธิภาพของกิจกรรมการสั่งซื้อวัตถุดิบ จำเป็นต้องทราบต้นทุนของกิจกรรมการสั่งซื้อและจำนวนใบสั่งซื้อที่ได้จัดทำ เช่น ในงวดบัญชีที่ผ่านมาแผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,000 ใบ โดยค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 30,000 บาท (30 บาทต่อรายการ) หากในงวดบัญชีต่อมา แผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,500 ใบ โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่เปลี่ยนแปลง (ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการปรับเปลี่ยนขั้นตอนการจัดทำใบสั่งซื้อใหม่) ค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อจะลดลงเหลือเพียง 20 บาทต่อใบ

การเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ แล้ว ยังใช้เป็นแนวทางในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ ตลอดจนใช้เป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานได้อีกด้วย

### ปัจจัยสำคัญในการเลือกตัวหลักต้นทุนมีดังนี้<sup>12</sup>

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักต้นทุน (Measurement Costs) คือการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการกำหนดตัวหลักต้นทุนมีความยากง่ายเพียงใด การที่จะลดค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักต้นทุนนี้ได้จะต้องเลือกตัวหลักต้นทุนที่ง่ายต่อการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะใช้ในการกำหนดตัวหลักต้นทุนนั้น ๆ เพื่อจะได้มีต้นทุนที่ต่ำ

2. สหสัมพันธ์ (Correlation) คือการพิจารณาว่าปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริง (Actual Consumption of the Activity) มีสหสัมพันธ์กับประมาณการใช้กิจกรรมที่แฝงอยู่ในตัวหลักต้นทุนที่เลือกมานั้นเพียงใด การลดความเสี่ยงต่อการที่ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ทำโดยใช้ตัวหลักต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรจริง เพื่อจะทำให้ได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง

3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรม (Behavioral Effect) คือตัวหลักต้นทุนที่เลือกมาทำให้เกิดพฤติกรรมของพนักงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร การลดผลกระทบนี้ทำได้โดยเลือกตัวหลักต้นทุนที่มีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในทางสร้างสรรค์

การวิเคราะห์และเลือกตัวหลักต้นทุนที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสม จะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงสาเหตุที่แท้จริงที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น อันจะช่วยให้การบริหารต้นทุนของกิจการมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

#### 2.5.4 การระบุต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) ตามปริมาณการใช้ตัวหลักต้นทุน

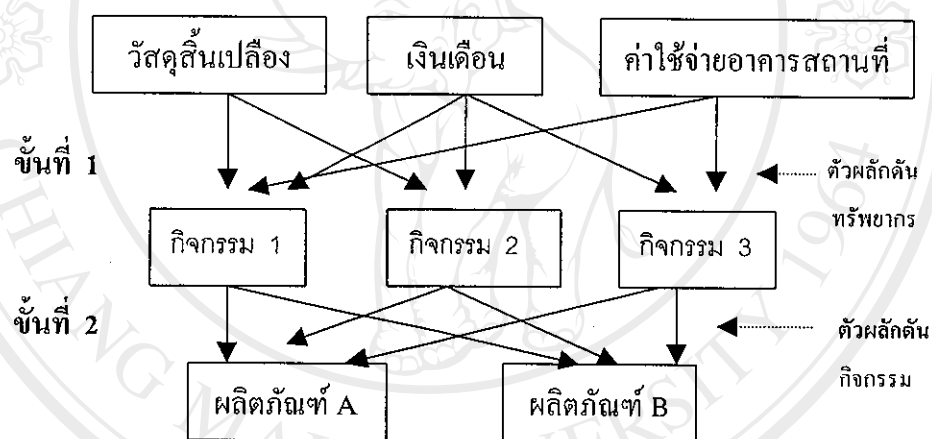
ระบบการบัญชีต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวหลักต้นทุนอย่างไร การกำหนดโครงสร้างต้นทุนในรูปของผังกิจกรรม (Bill of Activity) จะให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารถึงรูปแบบของการใช้กิจกรรมของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน อันจะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน อีกทั้งเป็นประโยชน์ในการแยกสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณมากออกจากสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณเล็กน้อย ในกิจการที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบางแผนกอาจเก็บรวบรวมต้นทุน

<sup>12</sup>วราศักดิ์ ทุมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม (กรุงเทพฯ : ไอโอเนค, 2544), หน้า 108.



ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นโดยตรง แต่ในกรณีที่การปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาหลักตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน วิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) เรียกว่า วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The two-Stage Approach) ซึ่งในขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลกดันต้นทุนที่เรียกว่าเป็นตัวผลกดันทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนในขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) โดยกำหนดตัวผลกดันกิจกรรม (Activity Driver) ดังภาพที่ 2.4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน

ภาพที่ 2.4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน



#### ตัวผลกดันทรัพยากร (Resource Driver)<sup>13</sup>

ในขั้นตอนแรกของการปันส่วนในระบบ ABC ต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ หรือต้นทุนตามประเภทการจ่ายเงิน (Cost Element) จะปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) ของแต่ละศูนย์กิจกรรมตามเกณฑ์ในเกณฑ์หนึ่งๆ ที่เลือกมาใช้ ตัวผลกดันที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะเรียกว่าตัวผลกดันทรัพยากร (Resource Driver) กลุ่มต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรืออยู่ในรูปของกลุ่มกิจกรรมที่นำมารวมกันไว้เป็นกิจกรรมเดียวกันก็ได้ ในทางปฏิบัติการปันส่วนต้นทุนตามผัง

<sup>13</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 97-98.

บัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมอาจทำได้ 3 วิธีคือ การปันส่วนทางตรง (Direct Charging) การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณ (Estimation) การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจ

**ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)<sup>14</sup>** คือเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่สะสมไว้ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือ Cost Object อื่น ๆ กล่าวคือ เมื่อต้นทุนทรัพยากรหรือต้นทุนตามผังบัญชี ได้มีการระบุเข้าสู่แต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมแล้ว ขั้นต่อไปก็คือ การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่สะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี

1. การปันส่วนทางตรง (Direct Charging)
2. การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation)
3. การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักการ (Estimation)

1. **การปันส่วนทางตรง (Direct Charging)** ในกระบวนการผลิตโดยทั่วไปมักเกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์หลากหลายชนิด การที่จะระบุค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างถูกต้องจึงเป็นเรื่องที่กระทำได้ยาก จะมีแต่เฉพาะค่าแรงงานทางตรง และวัตถุดิบเท่านั้นที่จะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง การระบุทางตรง จะเหมาะสมสำหรับกรณีที่มีการมีสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด

2. **การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation)** วิธีนี้เป็นวิธีที่อาจทำให้ได้ตัวผลักดันกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับความต้องการกิจกรรมของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น จึงเป็นวิธีที่ง่ายและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย และง่ายต่อการกำหนดตัวผลักดันซึ่งไม่ได้คำนึงถึงกิจกรรมที่อยู่เบื้องหลังการผลิตสินค้าหรือบริการแต่ละชนิด

3. **การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักการ (Estimation)** วิธีนี้จำเป็นต้องอาศัยเทคนิคทางสถิติเข้าช่วย เช่น การวิเคราะห์การถดถอยหรือการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมา (Causal Relationship) วิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีแรกและควรนำไปใช้มากกว่าวิธีที่ 2

การเลือกตัวผลักดันกิจกรรมมาใช้ ควรเลือกโดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้อง

<sup>14</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 98.

ต้อง และสอดคล้องกับกระบวนการผลิต และควรเลือกเท่าที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดต้นทุนในการวัดตัว  
ผลก่ด้น (Measurement Costs) มากเกินไป

## 2.6 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

อำพร อัสวาทิติกวิน (2543) ได้ศึกษาเรื่องการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท  
โอที พีริซซัน (ประเทศไทย) จำกัด ทำให้ทราบถึง เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดกิจกรรมของบริษัทคือ  
จะต้องเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการ  
ใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้น ๆ กิจกรรมนั้นจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร การ  
กำหนดกิจกรรมของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่ควรจะเกิน 5-10 กิจกรรม เพราะหากมีกิจกรรม  
มามากเกินไปจะทำให้ต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรมสูง การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยก  
ประเภทยุ่งยาก การวิเคราะห์ตัวผลก่ด้นกิจกรรม เช่น ในกิจกรรมบริหารบุคคลและทั่วไป จะแบ่ง  
กิจกรรมย่อยออกเป็น 7 กิจกรรม แต่ละกิจกรรมจะมีตัวผลก่ด้นกิจกรรม ยกตัวอย่างเช่น กิจกรรม  
บริหารงานบุคคล การจัดหาบุคลากร เงินเดือนและผลตอบแทน ตัวผลก่ด้นกิจกรรมคือ จำนวน  
บุคลากรทั้งโรงงาน กิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรม ตัวผลก่ด้นกิจกรรมคือ จำนวนครั้งที่ฝึก  
อบรม กิจกรรมการรักษาความสะอาด การรักษาความปลอดภัย ตัวผลก่ด้นกิจกรรมคือ จำนวน  
พื้นที่ สุดท้ายกิจกรรมรายงานเพื่อการบริหาร ตัวผลก่ด้นกิจกรรมคือ จำนวนรายงาน เป็นต้น

ปรานอม บัวบานศรี (2546) ได้ศึกษาเรื่อง การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมใน  
สถานศึกษาเอกชน : กรณีศึกษาโรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ ทำให้ทราบถึง วิธีการ  
กำหนดศูนย์ต้นทุน คือการกำหนดจากส่วนงานต่าง ๆ แยกออกเป็น 5 ส่วนงานคือ งานวิชาการ  
งานส่งเสริมการศึกษา งานประชาสัมพันธ์ งานกิจกรรมนักศึกษา งานอาคารและอุปกรณ์ การปัน  
ส่วนต้นทุน จะทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากส่วนงานลงสู่สาขาวิชาทั้ง 10 สาขาวิชา ประกอบด้วย  
สาขาวิชาช่างยนต์ ช่างอิเล็กทรอนิกส์ ช่างก่อสร้าง สถาปัตยกรรม ช่างไฟฟ้า ช่างกลโรงงาน ช่าง  
โยธา เทคนิคอุตสาหกรรม เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และคอมพิวเตอร์ธุรกิจ จากนั้นจะเป็นการปัน  
ส่วนค่าใช้จ่ายจากสาขาวิชาทั้ง 10 สาขาวิชาลงสู่ระดับป.ว.ช. และระดับป.ว.ส. ในแต่ละสาขาวิชา  
ซึ่งเลือกศึกษาเพียง 2 สาขาวิชาคือ ช่างยนต์ และช่างอิเล็กทรอนิกส์ ขึ้นต่อไปจะเป็นการปันส่วน  
ค่าใช้จ่ายจากระดับป.ว.ช. และระดับ ป.ว.ส. ในแต่ละสาขาวิชาลงสู่กิจกรรมที่ได้กำหนดไว้ 10 กิจ  
กรรม เช่น กิจกรรมการเตรียมการสอน กิจกรรมทฤษฎี ฯลฯ รวมถึงการคำนวณต้นทุนกิจกรรม  
ต่อหน่วย โดยการนำต้นทุนกิจกรรมเฉลี่ยด้วยจำนวนนักศึกษาในแต่ละระดับของแต่ละสาขาวิชา  
แล้วจะได้ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษา เป็นต้น