

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity base Costing System : ABC) เริ่มนำมาใช้เมื่อปี ค.ศ.1988 โดย Kaplan และ Cooper ซึ่งมีการตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review และได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในปี ค.ศ. 1991 ซึ่งมูลเหตุของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ภาวะการแข่งขันในปัจจุบันมีความรุนแรงขึ้น ทำให้ปรัชญาในการดำเนินงานของกิจการเปลี่ยนแปลงไป
2. ระบบบัญชีที่ใช้อยู่จะเป็นชุดเดียวกับบัญชีการเงิน โดยมีการแบ่งแยกค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชีซึ่งเป็นการบอกร่องผลของการกระทำ แต่ไม่ได้คำนึงถึงเหตุของการกระทำ จึงยังไม่เหมาะที่จะนำมาใช้ในการบริหารงาน
3. การปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นร่วมกัน (Common Cost) ยังไม่เหมาะสม ซึ่งอาจทำให้สินค้าบางส่วนแบกรับภาระต้นทุนของสินค้าอีกส่วนหนึ่ง (Cross Subsidization)
4. ข้อมูลของฝ่ายบัญชีโดยส่วนใหญ่จะเป็นตัวเลข ซึ่งขาดการนำไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลปฏิบัติงาน (Key Performance Indicator : KPI) ด้านอื่นๆ ที่ไม่เป็นตัวเงิน

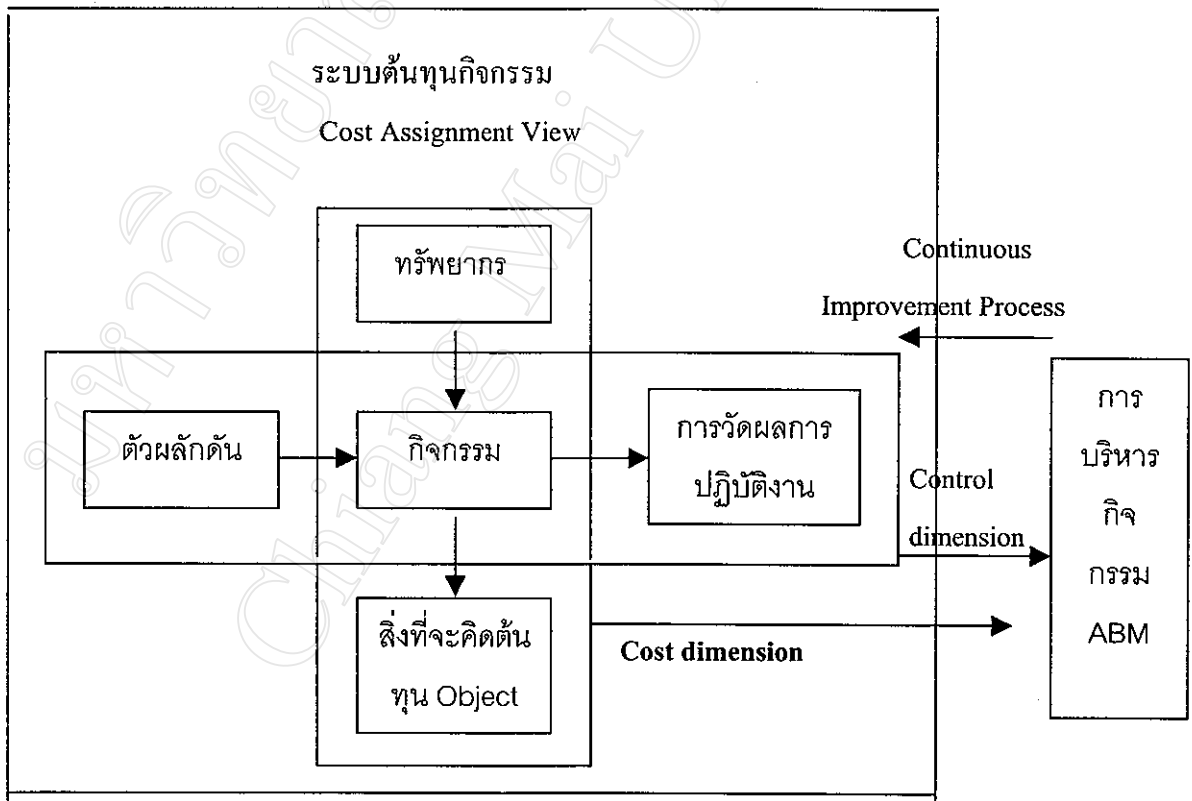
แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรมมีแนวความคิดว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงคิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ จากลักษณะการปันส่วนดังกล่าว จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้องยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของ การคำนวณต้นทุน และการควบคุมต้นทุน โดยได้แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีต้นทุนกิจกรรมและการบริหารต้นทุนกิจกรรม ดังแสดงในภาพที่ 1

1. การคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) เน้นข้อมูลต้นทุนโดยการคำนวณต้นทุนของการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดกิจกรรมและปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน เพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ต่อไป

2. การควบคุมต้นทุน (Control Dimension) เป็นการบริหารในการจัดโครงสร้างการดำเนินงานภายในองค์กร เพื่อก่อให้เกิดผลดีต่อองค์กร โดยมุ่งเน้นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของการเกิดกิจกรรม รวมทั้งการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด จะเน้นที่การบริหารกิจกรรมโดยการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าและพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป อันจะนำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ และการปรับปรุง พัฒนาคุณภาพที่ดีต่อเนื่องในทุกระดับของการบริหาร²

ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ABC และ ABM



² ดวงมณี โกมารทัต, "การบริหารกิจกรรม: ระบบบริหารข้อมูลเพื่อความได้เปรียบ," *จุฬาลงกรณ์วารสาร*, 7,27(เม.ย.-มิ.ย.2538) หน้า

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในองค์กรนั้น ไม่ว่าผู้บริหารมีวัตถุประสงค์เพื่อการคำนวณต้นทุน (Cost dimension) หรือควบคุมต้นทุน (Control dimension) สิ่งแรกที่จะต้องทำก่อนที่จะมีการประยุกต์ ABC คือ

1. ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC) และผลักดันที่จะให้มีการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมภายในองค์กรก่อน และกิจการควรมีแนวคิดตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center Concept) คือ มีการกำหนดหน่วยงานภายในองค์กรเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้ และศูนย์กำไร

2. กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งควรจะประกอบด้วยหัวหน้าแผนกต่างๆ เพื่อต้องการให้พนักงานทุกๆ แผนกมีส่วนร่วมในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมภายในแผนกนั้น ๆ

3. ฝึกอบรมให้พนักงานทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงระบบต้นทุนกิจกรรม และชี้แจงให้พนักงานทราบถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างพนักงานและกิจการ

ขั้นตอนการประยุกต์ ABC ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนคือ³

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

1. การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)

เป็นขั้นตอนของการกำหนดกิจกรรมที่ทำอยู่ในแต่ละแผนก แต่ละฝ่ายภายในบริษัท โดยอาศัยความร่วมมือระหว่างพนักงานที่อยู่ภายในแผนกนั้น ๆ ร่วมกับคณะกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้ง โดยลักษณะของกิจกรรมที่คิ่้นควรมีลักษณะดังนี้

- 1.1 แต่ละฝ่าย/แผนก ควรมีจำนวนกิจกรรมระหว่าง 5-10 กิจกรรม และแต่ละกิจกรรม ควรจะใช้เวลามากกว่า 10% ของเวลาการทำงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ซึ่งหากนำทุก ๆ กิจกรรมมารวมกันแล้วจะต้องใช้เวลามากกว่า 80% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน โดยรวมของแต่ละฝ่าย/แผนก

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 88.

- 1.2 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องมองเห็น สิ่งนำเข้า (Input) สิ่งที่เป็นผลงานของแผนก (Output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) ที่ชัดเจน
- 1.3 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมานั้นควรจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
- 1.4 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมาควรครอบคลุม ทั้งกิจกรรมหลัก (Primary Activities) คือกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำตามคำบรรยายลักษณะงาน และกิจกรรมรอง (Secondary Activities) ซึ่งเป็นกิจกรรมสนับสนุนที่เกิดขึ้น เช่น การเข้าร่วมประชุม เป็นต้น
- 1.5 กิจกรรมของแต่ละส่วนงาน ควรจะมีความสอดคล้องกันภายในองค์กร

ทั้งนี้ในการกำหนดกิจกรรมนั้น สามารถหาข้อมูลได้จาก

1. คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) ซึ่งจะเป็นคำบรรยายลักษณะงานของแต่ละฝ่าย/แผนกที่มีอยู่ภายในองค์กร ว่าจะต้องทำอะไร อย่างไร
2. โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ซึ่งจะแสดงลักษณะสายบังคับบัญชาที่ชัดเจน หรือบางกิจการอาจมีการกำหนดเป็นศูนย์กลางความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ทำให้สามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์กลางความรับผิดชอบได้ ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก
3. แผนปฏิบัติการ (Action Plan) เป็นการพิจารณากิจกรรมที่อาจจะเกิดขึ้น ในภายหน้าตามแผนงานที่วางไว้ ซึ่งไม่อยู่ในคำบรรยายลักษณะงาน
4. การสัมภาษณ์ (Interview) จะสัมภาษณ์จากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้น ๆ โดยตรงจะทำให้มีความเข้าใจในลักษณะงานมากยิ่งขึ้น แต่วิธีนี้อาจทำให้ได้ข้อมูลที่แตกต่างจากคำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) จึงควรทำการตรวจสอบอีกครั้งก่อนจะนำข้อมูลที่ได้รับไปกำหนดกิจกรรม
5. พจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ซึ่งจะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าที่อย่างละเอียด กิจการสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมขององค์กรได้ โดยมีการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของแต่ละกิจการ

นอกจากนี้ระบบ ABC ยังมีการแบ่งกิจกรรมออกเป็น 4 ประเภทคือ

1. กิจกรรมที่เกิดขึ้นตามปริมาณ (Unit - Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิต จะผันแปรตามจำนวนหน่วยที่ทำ และสามารถระบุต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ได้โดยตรง

2. กิจกรรมที่ผันแปรตามจำนวนครั้ง (Batch – Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละครั้งที่ทำกิจกรรม จะผันแปรตามจำนวนครั้งที่ทำ โดยไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยในครั้งนั้น ๆ

3. กิจกรรมที่ผันแปรตามความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (Product Sustaining Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตและการขายสินค้าแต่ละชนิดได้ทันเวลา ไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับปริมาณหรือจำนวนครั้ง แต่จะสัมพันธ์กับการผลิตและขายสินค้านั้นๆ สามารถระบุลงสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง

4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ (Facility Sustaining Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินของกิจการเป็นไปได้ ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วย (Unit) จำนวนครั้ง (Batch) หรือความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (Product) ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นถือเป็นต้นทุนร่วม (Common Costs) ไม่สามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุนได้โดยตรง จึงต้องอาศัยดุลยพินิจช่วยในการปันส่วน

2. การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis)

เป็นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน (Cost Driver) ขององค์กร ซึ่งอาจเกิดจาก 2 สาเหตุคือ

1. โครงสร้างของกิจการ (Structural Cost Driver) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นเกิดจากโครงสร้างทางเศรษฐศาสตร์ของกิจการ (Economic Structure) เช่น จำนวนโรงงาน ลักษณะการบริหารงาน เป็นต้น

2. ขั้นตอนกฎระเบียบของการปฏิบัติงาน (Procedural Cost Driver) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากกฎระเบียบ หรือข้อกำหนดที่เกิดขึ้นภายในกิจการ เช่น ขบวนการผลิต ระบบการควบคุมภายใน กระบวนการควบคุมคุณภาพ เป็นต้น

ทั้งนี้สามารถแสดงตัวอย่างการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจการดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงตัวอย่างการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจการ

โครงสร้าง	ตัวหลักต้นทุน
<ul style="list-style-type: none"> - อาคารโรงงาน - โครงสร้างการบริหารงาน - การรวมกลุ่มของพนักงานกับผู้บริหาร - ความสลับซับซ้อน ทั้งในส่วนของกระบวนการผลิต จำนวนสินค้า หรือความหลากหลาย - เทคโนโลยีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน 	<ul style="list-style-type: none"> - จำนวนของโรงงานหรือทำเลที่ตั้ง ซึ่งทำให้มีปัญหาในการติดต่อสื่อสาร - ประสิทธิภาพการบริหารงานของผู้บริหารเช่น เน้นการทำงานแบบเอกชน แต่มีประสิทธิภาพหรือจำนวนสายการบังคับบัญชา - จำนวนกลุ่มภายในองค์กรมีมากทำให้มีความหลากหลายในความคิด - จำนวนขั้นตอนในกระบวนการผลิต ความหลากหลายของสินค้า จำนวนชิ้นส่วนที่ใช้ในแต่ละผลิตภัณฑ์ - จำนวนประเภทเทคโนโลยีที่ใช้มาก ทำให้ต้นทุนสูงขึ้นในรูปของค่าเสื่อมราคา แต่การนำเทคโนโลยีมาใช้ อาจทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง และค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมสูงขึ้น
ขั้นตอน กระบวนการ	ตัวหลักต้นทุน
<ul style="list-style-type: none"> - การจัดผังโรงงาน (Plant Layout) - การบริหารงานบุคคล <ul style="list-style-type: none"> - แบบรวมอำนาจ - แบบกระจายอำนาจ - กระบวนการคุณภาพ - การจัดหาขีดความสามารถของกิจการ 	<ul style="list-style-type: none"> - จำนวนจุดของการขนย้ายภายในโรงงานระยะทาง - ระดับของการให้โอกาสพนักงานเข้ามามีส่วนร่วม หากให้พนักงานมีส่วนร่วมสูงต้นทุนจะต่ำลง - จำนวน โปรแกรมควบคุมคุณภาพที่มีภายในกิจการ หากมีมากต้นทุนจะต่ำลง เช่น ISO - ขนาดของกำลังการผลิต

3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่กิจการใช้ไปเพื่อก่อให้เกิดกิจกรรมต่างๆ ภายในกิจการ ซึ่งจะคำนวณอยู่ในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน (Cost Per Driver)

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สะสมอยู่ตามรายการต้นทุนต่าง ๆ (Cost Element) ในระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger System) ของกิจการ เช่น เงินเดือน ค่าแรง ค่าสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น ลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เรียกว่า Cost Mapping โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

ตามระบบต้นทุนกิจกรรมขั้นตอนแรกของการปันส่วนคือการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรลงสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธีคือ

- การระบุทางตรง (Direct Charging)
- การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation)
- การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

การระบุทางตรง (Direct Charging) จะใช้ในกรณีที่การใช้ทรัพยากรนั้นเกิดขึ้นเพื่อกิจกรรมเดียวและสามารถวัดปริมาณที่ใช้จริงในแต่ละกิจกรรมได้

ข้อดี ทำให้ต้นทุนทรัพยากรที่ปันส่วนลงสู่กิจกรรม มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

ข้อเสีย ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการวัดการใช้ทรัพยากรมีจำนวนสูง

การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) เหมาะสำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุการใช้ทรัพยากรได้โดยตรง อาจประมาณการได้โดยอาศัยการสัมภาษณ์ หรือส่งแบบสำรวจ ซึ่งจะต้องอาศัยความร่วมมือของผู้จัดการฝ่าย หรือหัวหน้าแผนกต่างๆ ในการกรอกสัดส่วนเวลาของพนักงานที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม เป็นต้น

ข้อดี ประหยัดเวลาในการจัดเก็บ และมีค่าใช้จ่ายต่ำ

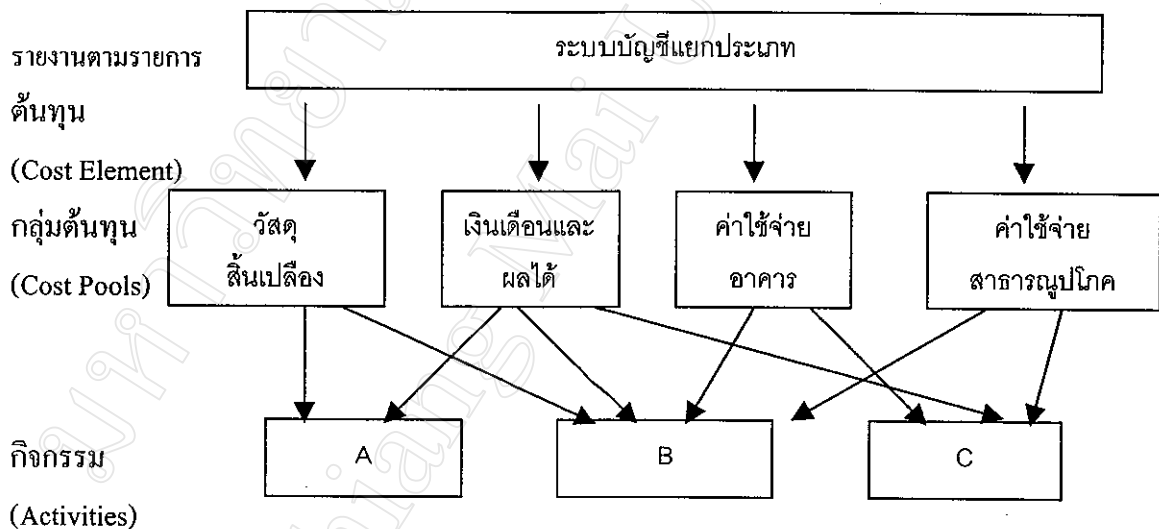
ข้อเสีย พนักงานอาจกรอกเวลาในการทำงานไม่ตรงตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้น

การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณได้
อย่างเหมาะสม ก็อาจจะอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว ซึ่งวิธีนี้ควรเลือกใช้น้อยที่สุด เพราะทำให้ผู้บริหาร
ไม่เห็นถึงความเกี่ยวเนื่องหรือสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ทำให้เกิดต้นทุน

วิธีการในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีคือ⁴

1. นำรายงานต้นทุนตามรายการต้นทุน (Cost Element) ของกิจการหากมีรายการ
จำนวนมากอาจมีการจัดหมวดหมู่ต้นทุนที่มีลักษณะเดียวกันไว้ด้วยกันก่อน แล้วเลือกตัวหลักต้น
ทุนรายการที่สัมพันธ์กับกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนรายการลงสู่
กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังแสดงในภาพที่ 2

ภาพที่ 2 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรม



2. นำรายงานต้นทุนทรัพยากรจากรายงานของแต่ละแผนก และปันส่วนต้นทุนลงสู่
กิจกรรมโดยอาศัยตัวหลักต้นทุนที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ ซึ่งจะเหมาะสมในกรณีที่กิจการต้องการทราบ
ต้นทุนเฉพาะแผนกใดแผนกหนึ่ง เพื่อนำไปพิจารณาลดหรือปรับปรุงต้นทุน ดังแสดงในตารางที่ 2

⁴ เรื่องเดียวกัน , หน้า 94-95.

ตารางที่ 2 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมตามแผนก

รายงานต้นทุนประจำแผนก					
รายการ	รวม	กิจกรรม 1	กิจกรรม 2	กิจกรรม 3	กิจกรรม 4
เงินเดือน	X	X	X	X	X
ค่าแรง	X	X	X	X	X
ค่าน้ำ ค่าไฟ	X	X	X	X	X
ค่าโทรศัพท์	X	X	X	X	X
ค่าเช่า	X	X	X	X	X
รวม	X	X	X	X	X

จากการคำนวณต้นทุนกิจกรรมในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลัดต้น (Cost Per Driver) สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ดังนี้

1. ใช้เป็นตัววัดประสิทธิภาพในการทำกิจกรรม
2. ใช้เป็นฐานในการโอนต้นทุนการใช้บริการกับฝ่ายอื่น ๆ
3. ใช้เป็นฐานในการเปรียบเทียบกับแหล่งภายนอกว่าถูก หรือแพงกว่า
4. ใช้ในการประเมินต้นทุนของกิจกรรม เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่จะกลับมา
5. ในอนาคตหากมีการเปลี่ยนจากศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เป็นศูนย์กำไร (Profit Center) จะใช้ข้อมูลเหล่านี้ในการกำหนดราคาโอนทั้งกับแหล่งภายในและแหล่งภายนอก
6. ใช้เป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์ที่กิจการทำอยู่

4. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object)

ภายหลังจากที่มีการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ แล้วขั้นตอนต่อไปเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้เข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) โดยอาศัยตัวผลัดต้นกิจกรรม (Activity Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน โดยอาจกำหนดอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) หรือสิ่งที่เป็นผลงาน (Output) ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ว่าต้องการอะไร เช่น หากต้องการลดต้นทุน จะเลือกสิ่งนำเข้า (Input) เป็นตัวผลัดต้น เรียกว่า ตัวผลัดต้นต้นทุน (Cost Driver) หากต้องการวัดผลการปฏิบัติงานจะเลือกสิ่งที่เป็นผลงาน (Output) เป็นตัวผลัดต้น เรียกว่า ตัวผลัดต้นกิจกรรม (Activity Driver)

ตัวผลักดันสามารถกำหนดได้ 3 รูปแบบ คือ

1. ตัวผลักดันที่อิงกับมูลค่าของสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นๆ (Baht - Based Driver)

ข้อเสีย มูลค่าของสินค้าไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ และการเก็บรักษา

2. ตัวผลักดันที่อิงกับเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม (Duration – Based Driver)

ข้อเสีย ในการทำงาน 1 ชั่วโมง ในช่วงแรก ๆ จะได้ผลได้ (Output) น้อยแต่จะทำได้มากในช่วงหลัง จึงไม่เหมาะสำหรับการทำงานที่ไม่สม่ำเสมอ เหมาะสำหรับกรณีใช้เครื่องจักรในการทำงาน

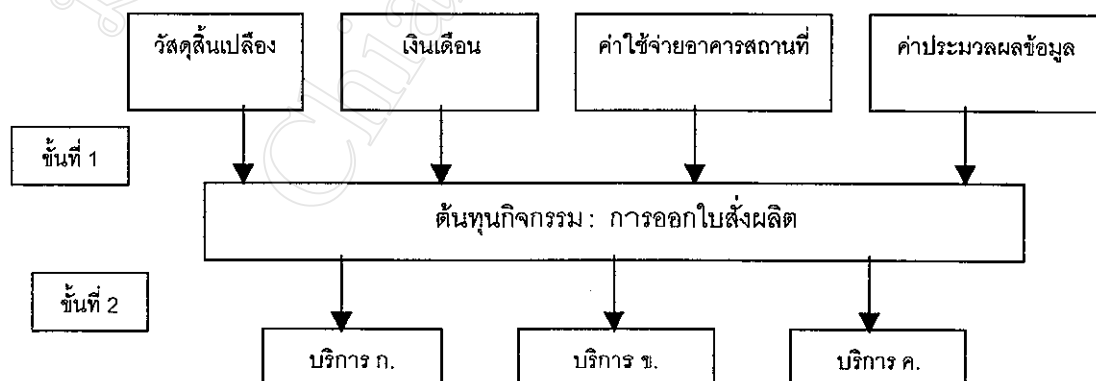
3. ตัวผลักดันที่อิงกับจำนวนรายการ (Transaction – Based Driver) เช่น จำนวนครั้ง จำนวนใบ จำนวนวัน เป็นต้น

ข้อเสีย ทุก ๆ รายการมีต้นทุนเท่ากัน ซึ่งในความเป็นจริงแล้วมีความยากง่ายต่างกัน เช่น ต้นทุนในการจัดทำใบสั่งซื้อ จะมีต้นทุนเท่ากันทุกใบ โดยความเป็นจริงแล้วบางใบอาจจะมีเพียงรายการเดียว

การคิดต้นทุนกิจกรรมให้กับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) มี 2 วิธีคือ⁵

1. วิธีคิดสองขั้นตอน (The Two – stage approach) โดยขั้นที่ 1 เป็นการคิดต้นทุนทรัพยากรให้กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร และขั้นตอนที่ 2 จะคิดต้นทุนกิจกรรมให้กับสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) โดยอาศัยตัวผลักดันที่มีความสัมพันธ์กับสิ่งที่จะคิดต้นทุน ดังแสดงในภาพที่ 3

ภาพที่ 3 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมแบบ 2 ขั้นตอน

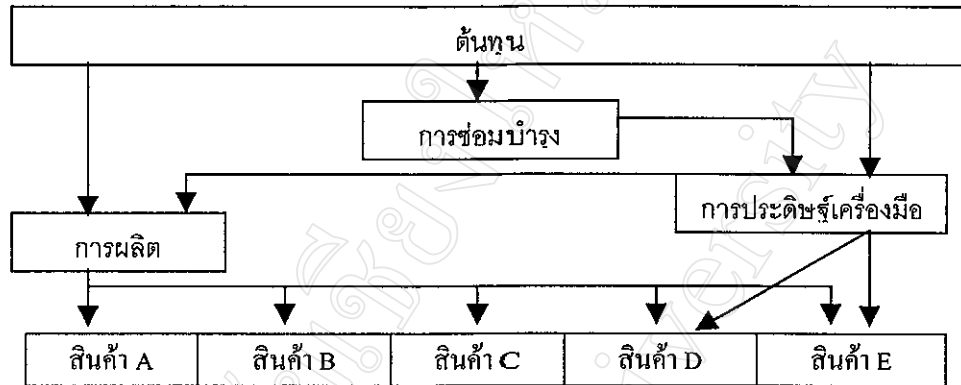


2. วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple stage approach) เหมาะสำหรับกิจการที่มีกิจกรรมสลับซับซ้อน มีทั้งกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมาก ซึ่งจะต้องคิดต้นทุนกิจกรรมลด

⁵ เดื่องเดียวกัน , หน้า 96-97.

หลักรับตามลำดับความสำคัญที่มีต่อกิจกรรม จนกระทั่งต้นทุนกิจกรรมถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ดังแสดงในภาพที่ 4

ภาพที่ 4 แสดงวิธีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมแบบหลายขั้นตอน



ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมจะใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ วิธีการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม (Activity Driver) สามารถทำได้ 3 วิธีคือ

- การระบุทางตรง (Direct Charging)
- การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation)
- การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

การระบุทางตรง (Direct Charging) การที่จะระบุค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นกระทำได้ง่ายหากกิจกรรมมีผลิตภัณฑ์หลายชนิด ยกเว้นค่าแรง วัสดุดิบ ซึ่งสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง การระบุทางตรง จะเหมาะสมสำหรับกรณีที่มีสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด

การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) จะวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปโดยระบุตัวผลิตภัณฑ์ที่เป็นสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับผลได้ (Output) หากความสัมพันธ์ระหว่างผลได้กับกิจกรรมมีจำนวนมาก กิจกรรมควรจะเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์เท่าที่จำเป็นเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในการวัดตัวผลิตภัณฑ์ (Measurement Costs) ซึ่งวิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีระบุทางตรง

การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) การเลือกใช้วิธีนี้อาจทำให้ได้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์กับความต้องการกิจกรรมของผลได้ (Output) ซึ่งการใช้วิธีนี้จะไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย และง่ายต่อการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์

การกำหนดตัวผลกดันกิจกรรม หรืออาจเรียกว่า Output Measure คือการกำหนดสิ่งที่ต้องการนำไปคิดต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งควรมีลักษณะดังนี้

1. เป็นหน่วยที่สามารถวัดได้ในรูปของปริมาณ (Measureable)
2. มีความสัมพันธ์สูงกับการเกิดต้นทุนกิจกรรม (High Correlation) ยิ่งปริมาณตัวผลกดันสูงขึ้นเท่าไร จำนวนต้นทุนกิจกรรมจะสูงมากเท่านั้น
3. ควรเลือกตัวผลกดันที่แหล่งภายนอกคิดค่าบริการจากองค์กร หากกิจการจะต้องมอบหมายให้แหล่งภายนอกรับกิจกรรมนั้นไปทำ เพื่อจะได้เปรียบเทียบต้นทุนกับแหล่งภายนอกและนำไปตัดสินใจว่าควรจะทำเอง หรือจ้างแหล่งภายนอก เช่น 7-eleven คิดค่าบริการชำระค่ากระแสไฟฟ้าใบละ 10 บาท ดังนั้นการไฟฟ้าควรเลือกตัวผลกดันเป็นจำนวนใบของบิลกระแสไฟฟ้า เป็นต้น
4. ควรเลือกตัวผลกดันกิจกรรมที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม ของพนักงานในองค์กร (Behavior Modification)

นอกจากนี้การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถนำไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลการปฏิบัติงาน(Key Performance Indicator : KPI) ที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานได้ดียิ่งขึ้น ในขณะที่ระบบบัญชีแบบเดิมไม่สามารถทำได้

การวัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงินประกอบด้วย

1. การวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (Productivity) เป็นการพิจารณาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่
2. ความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction) เป็นการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการของกิจการ
3. เวลาในการปฏิบัติงาน (Time) พิจารณาถึงเวลาที่ใช้ว่านานหรือไม่
4. คุณภาพ และบริการหลังการขาย (Quality & Service) ที่กิจการมีให้แก่ลูกค้ามากน้อยเพียงใด

จากตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน สามารถนำมาเขียนให้อยู่ในรูปของสมการได้ดังนี้

Value Matrix = Quality X Service

Cost X Time

หากกิจการต้องการสร้างความมีคุณค่าให้สูงขึ้น จึงควรลดต้นทุน และระยะเวลาในการให้บริการให้ต่ำลง และเพิ่มคุณภาพสินค้า และบริการให้สูงขึ้น การสร้างคุณค่าไม่เพียงแต่วัด

ความมีคุณค่าของกิจการในสายตาของลูกค้าเท่านั้น แต่ยังสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้กับทุกฝ่าย/
แผนกภายในกิจการ

ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ทั้งนี้ในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมนั้น ยังมีข้อจำกัดซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การกำหนดกิจกรรมของบริษัทฯ อาจไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่บริษัททำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาด
2. การกำหนดกิจกรรมนั้นจะหาข้อมูลจาก คำบรรยายลักษณะงาน โครงสร้างองค์กร แผนปฏิบัติการ และจากการสัมภาษณ์ อาจจะได้รับข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือการเก็บข้อมูลจากใบประเมินน้ำหนักเวลา (Time Sheet) ของพนักงาน พนักงานที่ทำหน้าที่กรอกข้อมูลอาจให้ข้อมูลที่ไม่เป็นจริง
3. การเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนอาจไม่เหมาะสมบริษัทอาจไม่สามารถเลือกตัวผลิตภัณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้
4. ความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับ ABC ของพนักงานในบริษัท

แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม⁶

จากระบบต้นทุนกิจกรรมทำให้ทราบว่าภายในกิจการประกอบด้วยกิจกรรมใดบ้าง และเกิดจากสาเหตุใด โดยกิจกรรมที่เกิดขึ้นอาจจะทำการวิเคราะห์เป็นดังนี้

1. กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้า หรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่ได้กระทำไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่สอดคล้องกับความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีผลได้ (Output) นั้น ๆ
2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non - Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้น โดยไม่จำเป็น เช่น การเก็บรักษาวัสดุคิบ หรือการที่มีสินค้าสำเร็จรูปมากเกินไป การขนย้ายวัสดุคิบ การแก้ไขสินค้าที่ผลิตไม่ได้มาตรฐาน เป็นต้น

ทั้งนี้หากผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และความได้เปรียบทางด้านการแข่งขัน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมนั้นสามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้ 4 แนวทางคือ

2. การตัดทอนกิจกรรม (Activity elimination) โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือกิจกรรมที่ไม่จำเป็น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ

⁶ Don R. Hansen, and Maryanne M. Moven, Cost Management, (2nd ed, Sounth-Western : ollege Publishing, 1997)

เช่น กิจกรรมในการตรวจรับชิ้นส่วน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำเพื่อให้ได้ชิ้นส่วนที่มีมาตรฐาน การใช้ชิ้นส่วนที่ไม่ได้มาตรฐานนั้นจะทำให้สินค้าที่ผลิตได้นั้นไม่มีคุณภาพ ดังนั้นหากกิจการเลือกผู้จำหน่ายซึ่งสามารถส่งชิ้นส่วนที่ได้มาตรฐาน กิจการก็สามารถที่จะตัดกิจกรรมการตรวจรับชิ้นส่วนนี้ได้ ซึ่งจะช่วยให้ต้นทุนของกิจการลดลงในที่สุด

2. การเลือกกิจกรรม (Activity selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ขณะนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิผล โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด

3. การลดกิจกรรม (Activity reduction) โดยการลดเวลา และทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจนสามารถตัดทอนกิจกรรมนี้ได้ ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็นโดยการเพิ่มผลได้ (Output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น

4. การแบ่งกิจกรรม (Activity sharing) เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็นโดยใช้การประหยัดต่อขนาด เป็นการเพิ่มปริมาณผลได้ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต่ำลง