

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

ในการศึกษาถึงการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน : กรณีศึกษา โรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ เป็นส่วนหนึ่งของการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่อง ปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ ทาง การดำเนินงานแล้วนำมาประยุกต์ใช้ ซึ่งต้นทุนกิจกรรมจะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการตัดสินใจ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และช่วยลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่างๆ จึงมีนักวิชาการทางการบัญชีบริหารของสหรัฐอเมริกาประกอบด้วย Cooper, และ Kaplan ได้เสนอระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ เมื่อปี ค.ศ. 1988 แต่มีการยอมรับแพร่หลาย ในปี ค.ศ. 1991 ซึ่งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆที่ดำเนินอยู่ กิจกรรมเหล่านี้จะช่วยให้บรรลุเป้าหมายของกิจการหรือไม่ และอะไรเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Drivers) แนวความคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งผู้ศึกษาสนใจได้นำแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นกรอบแนวคิด ดังนี้

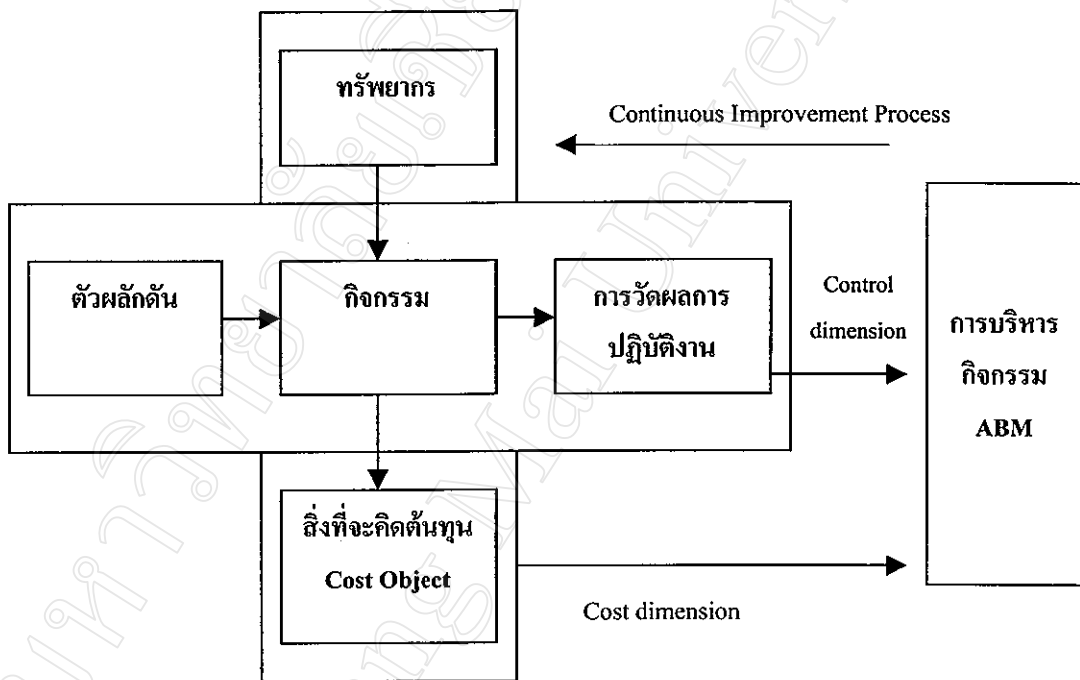
2.1 แนวคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม¹

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมหรือ ABC (Activity-Based Costing) เป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ขยายวิธีการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-Stage Allocation) จากที่ใช้อยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม โดยมีการระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นแต่ละกิจกรรม โดยตัวผลักดันต้นทุนจะเป็นข้อมูลที่สำคัญในการควบคุมและลดต้นทุน รวมถึงการนำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือต่ำเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่า ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิตและการจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ โดยมีแนวคิดและหลักการ

¹ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, การบัญชีต้นทุนกิจกรรม เอกสารสัมมนา ตลาดหลักทรัพย์ กรุงเทพฯ : 2536. หน้า 398

แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม คือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากร กิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ในการปันส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวสามารถแยกออกมาเพื่อใช้ในการบริหารเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นแก่ผู้บริหารทั้งในด้านการคำนวณต้นทุน และด้านการควบคุม ดังแสดงในภาพที่ 1 ดังนี้

ระบบต้นทุนกิจกรรม (Cost Assignment View)²



ภาพที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ABC กับ ABM

1. การคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) เป็นการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ เข้าไปในกิจกรรม แล้วจึงปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สินค้า บริการ หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเพื่อให้ผู้บริหารได้นำต้นทุนของสินค้าและบริการ ไปใช้ในการวางแผนและตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ของกิจการ เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์ การเลือกช่องทางการจัดจำหน่ายให้กับผลิตภัณฑ์ ปรับปรุงผลิตภัณฑ์ กำหนดราคาขาย ลดต้นทุน เป็นต้น

² ดวงมณี โกมารทัต, การบริหารกิจกรรมในนานาทัศนะของการบริหารต้นทุน, (กรุงเทพฯ : ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 12-13.

2. การควบคุมต้นทุน (Cost Control) เป็นการบริหารโดยแสดงรายละเอียดของการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ โดยระบุให้ทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติงาน (Cost Driver) การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า และความสามารถในการปฏิบัติงานเพื่อนำไประบุสาเหตุ และปรับปรุงการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ อันจะนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพโดยรวมของกิจกรรม

2.1.1 การบริหารต้นทุนแบบใหม่ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม³

แนวความคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่นี้ คือ การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันว่าวิธีการบัญชีต้นทุนดังกล่าว จะช่วยให้การคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าวิธีการที่ใช้มาในอดีต อีกทั้งยังช่วยให้ผู้บริหารมองภาพของกิจกรรมต่างๆ ในองค์กรได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

แนวคิดนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing หรือ ABC) และการบริหารกิจกรรม (Activity-Based Management หรือ ABM) ได้รับการยอมรับแพร่หลาย กิจกรรมหลายแห่งในสหรัฐอเมริกา ยุโรป ออสเตรเลีย และเอเชียต่างนำแนวคิดการบัญชีต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ในหน่วยงานของตน สำหรับประเทศไทย นักวิชาการและผู้ประกอบการภาคเอกชนและรัฐวิสาหกิจ ได้ให้ความสนใจในเรื่องดังกล่าว กิจกรรมหลายแห่งได้ประยุกต์แนวคิดของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม มาใช้ในการบริหารกิจการ และมีบางกิจการได้ให้ความสนใจทำการศึกษาหาความรู้ด้านนี้อยู่

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity – Based Costing) เป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งมีจุดหมายในการให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นจึงมีการบริหารโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่างๆ อีกทีหนึ่ง กิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิต (Out-put) ได้ ดังนั้นการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย

³ เอกสารการสอนชุดวิชา. การบัญชีต้นทุนและการบัญชีเพื่อการจัดการ. หน่วยที่ 6-10. (กรุงเทพฯ : สาขาวิทยาการจัดการ สุโขทัยธรรมมาธิราช มหาวิทยาลัย: 2544), หน้า 209.

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวความคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดยให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันเป็นประโยชน์ 6 ประการ ดังนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์
2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน
3. การควบคุมต้นทุน
4. การตัดสินใจ
5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ
6. การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

ผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ เช่น การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบหรือการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ เป็นต้น ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถือว่ามีความถูกต้องหากข้อมูลนั้นสะท้อนถึงกระบวนการผลิตหรือความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด หากข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเท่าไร การตัดสินใจของผู้บริหารย่อมมีความผิดพลาดลดลง และยังส่งผลให้ผู้บริหารสามารถประเมินและมีข้อมูลที่ใช้กำหนดสัดส่วนในการผลิตผลิตภัณฑ์และส่วนของตลาดเป็นไปอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน

เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินถือว่ามีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากำไรในขณะนี้ ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูงดังเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้ เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินนับเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะช่วยให้กิจการสามารถยืนหยัดอยู่ได้ในสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างไม่คาดฝัน อีกทั้งสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมที่มีความจำเป็นเร่งด่วนได้อย่างเหมาะสม ผู้บริหารกิจการมักมองข้ามสิ่งเหล่านี้ โดยมองแต่เฉพาะผลประโยชน์ที่จะได้รับจากรายจ่ายในการลงทุนในระยะสั้น เช่น ยอดขายที่เพิ่มขึ้นหรือต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น งานระหว่างทำ ทั้งนี้เพียงเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาสินค้าขาดมือและการปรับปรุงคุณภาพสินค้า

3. การควบคุมต้นทุน

ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง อันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจในเชิงกลยุทธ์ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป การทำกิจกรรมควรมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร การออกแบบผลิตภัณฑ์จะต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับเป็นสำคัญ สินค้าหรือบริการจะต้องได้มาตรฐานตามที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า มาตรฐานนี้ควรจะเทียบเคียงได้เหนือกว่าสินค้าหรือบริการในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน

4. การตัดสินใจ

ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ ผู้บริหารมักตัดสินใจใช้ข้อมูลต้นทุนที่ไม่ได้มาจากกระบวนการบริหารต้นทุน เพราะเข้าใจว่าจะได้รับข้อมูลไม่ทันต่อเวลาและไม่เหมาะสมต่อการที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจ และเป็นเพียงตัวเลขที่จัดทำขึ้นโดยมีสมมุติฐานว่า กิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต อีกทั้งค่าใช้จ่ายของแผนกต่างๆ ที่มีลักษณะเหมือนกันจะนำมารวมเป็นยอดเดียว โดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ

ผู้บริหารของหลายกิจการใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมของพนักงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและเพื่อลดต้นทุนต่างๆ ตัวอย่างเช่น กิจการบางแห่งใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในการลดจำนวนชิ้นส่วนในการผลิตสินค้า โดยออกแบบผลิตภัณฑ์ที่ช่วยให้งานวิศวกรรมและการควบคุมวัตถุดิบลดลง และใช้จำนวนชิ้นส่วนเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม เช่น กิจกรรมการจัดซื้อชิ้นส่วน การนำชิ้นส่วนเข้าเก็บคลัง การตรวจรับชิ้นส่วน เป็นต้น ทำให้มีการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่โดยลดชิ้นส่วนประกอบบางประเภทลง เพราะการออกแบบผลิตภัณฑ์โดยใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์เพียงไม่กี่ชนิดในปริมาณน้อย นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนต่อหน่วยสูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์ทั่วไปแล้ว ยังทำให้ต้นทุนกิจการสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น อย่างไรก็ตาม การใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมต่างๆ จะทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปจากความเป็นจริง เนื่องจากต้นทุนกิจกรรมบางอย่างไม่ได้ผันแปรตามจำนวนชิ้นส่วน ทำให้การ

ตัดสินใจของผู้บริหารผิดพลาด เพราะการใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดัน ไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างกิจกรรมอื่นๆ กับจำนวนชิ้นส่วน

6. การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในประเด็นต่อไปนี้

- 1) การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น
- 2) การประเมินส่วนสมของผลิตภัณฑ์ ส่วนสมของการบริการ การเข้าใจเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เหมาะสม จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหากำไรในระยะยาวของกิจการ
- 3) การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหาร มองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

เมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกันกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non financial Information) เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพ ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราการเพิ่มผลผลิต และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงาน การบริหารงานจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ข้อมูลกิจกรรมจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานและเพิ่มกำไรให้กิจการอย่างต่อเนื่อง

ระบบการบริหารต้นทุนโดยทั่วไปมักจะระบุแต่เฉพาะจุดที่มีปัญหาเกิดขึ้น การที่จะตัดสินใจว่าระบบการบริหารต้นทุนประสบความสำเร็จหรือไม่ จึงขึ้นอยู่กับการนำข้อมูลที่ได้จากระบบการบริหารต้นทุนนั้นไปใช้ ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน ผู้บริหารควรตระหนักดีว่าการเก็บรวบรวม การวิเคราะห์และการจัดบันทึกข้อมูลกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัยทั้งเวลา เงินทุนและกำลังคน ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรม ผู้บริหารควรทำการสำรวจสิ่งต่อไปนี้

- 1) ผู้บริหารระดับสูงตระหนักถึงคุณค่าของการนำเอาระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนมีความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติตามกำหนดเวลา เงินทุนและทรัพยากรอื่นๆ ที่จำเป็นต่อการติดตั้งระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาน้อยเพียงใด
- 2) ผู้จัดการแผนกและผู้ควบคุมงานเข้าใจการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเอาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่มีต่อพวกเขาและพนักงานมาน้อยเพียงใด

2.2 แนวคิดระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม

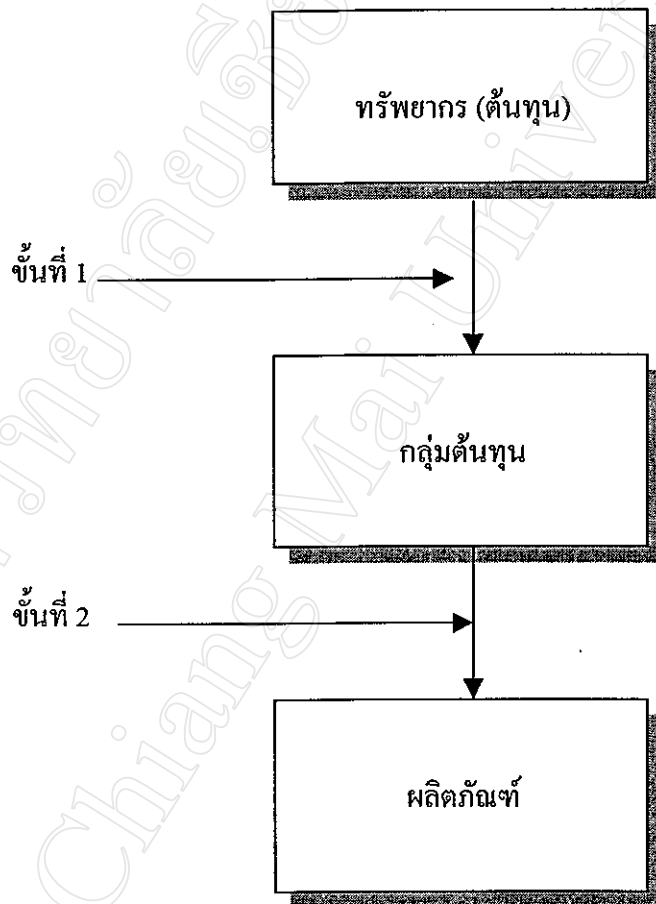
ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมหรือ ABC จะเน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินการของกิจกรรมประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ตลอดจนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลได้จากการประกอบกิจกรรมต่างๆ เหล่านั้น กิจกรรม (Activity) ในที่นี้จะหมายถึงการกระทำใดก็ตามที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัตถุดิบ แรงงานและเทคโนโลยีต่างๆ) ออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนง่ายๆ ของระบบ ABC จึงประกอบด้วย การกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน (ทั้งรูปของเวลาและคุณภาพ) หลักการเบื้องต้นของระบบ ABC อาจสรุปได้ดังนี้⁴

1. การวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรมและตัววัดผลการปฏิบัติงาน (ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น ตัววัดผลการปฏิบัติงานจะประกอบด้วย ต้นทุนต่อหน่วยผลได้ (Cost Per Output) สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและคุณภาพของผลได้
3. การระบุผลได้ของแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เกี่ยวข้อง
4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) (ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิตหรือคำสั่งซื้อหรือโครงการตามปริมาณการใช้กิจกรรมของ Cost Object ต่างๆ เหล่านั้น)
5. การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรในระยะสั้นและระยะยาว (ปัจจัยสำคัญที่จะนำไปสู่ความสำเร็จของกิจการ) ผู้บริหารจะต้องเข้าใจโครงสร้างต้นทุนขององค์กรในปัจจุบัน ตลอดจนสามารถระบุได้ว่าแต่ละกิจกรรมมีคุณค่าในสายตาของลูกค้าหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้นมากน้อยเพียงใด
6. การประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการประกอบกิจกรรมต่างๆ ตลอดจนตรวจสอบกิจกรรมต่างๆ ว่าได้ทำไปอย่างเหมาะสมหรือไม่เพียงใด ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถมองเห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ กับผลสำเร็จที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมนั้นๆ ต่อไปหรือไม่ หรือสมควรที่จะมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของกิจกรรมนั้นต่อไปหรือไม่ หรือสมควรจะมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของกิจกรรมบางประเภทเสียใหม่ การควบคุมต้นทุนจะมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นหากได้มีการนำเอาวิธีการใหม่ๆ ที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นมาใช้ ตลอดจนมีการระบุกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมไม่เพิ่มค่า

⁴ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, การบริหารต้นทุนกิจกรรม. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : 2544. หน้า 11

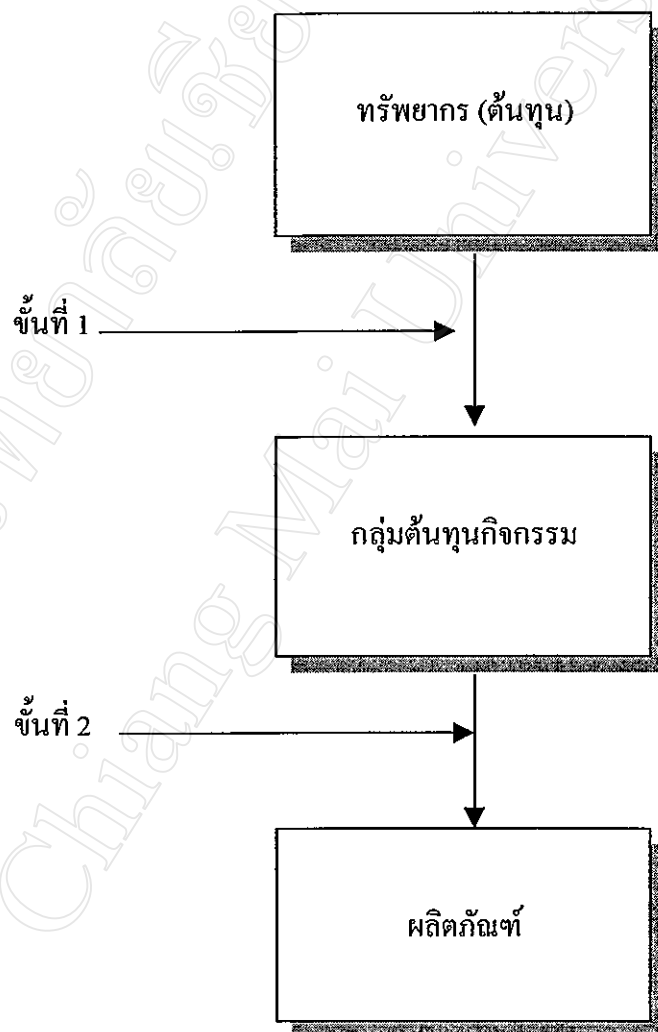
2.2.1 ความแตกต่างระหว่างระบบ ABC กับระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

ในระบบการบัญชีต้นทุนแบบเดิม การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย 2 ชั้น คือ ชั้นแรก ค่าใช้จ่ายการผลิตจะถูกบันทึกเข้าสู่กลุ่มต้นทุน (Cost Pools) ข้อมูลต้นทุนที่ได้จะเป็นการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าวัสดุทางตรง เป็นต้น เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน



ภาพที่ 2.2 แสดงวิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอนตามระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

สำหรับการคำนวณต้นทุนในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม หรือ ABC จะแตกต่างไปจากการคำนวณต้นทุนเดิมในแง่ที่ว่า ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นแบบจำลองการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่างๆ ดังนั้น จึงเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรม หลังจากนั้นจึงปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า หรือโครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของสิ่งเหล่านั้น



ภาพที่ 2.3 แสดงวิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอนตามระบบ ABC

ระบบ ABC เริ่มต้นด้วยสมมุติฐานที่ว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ดังนั้นขั้นแรกของการปันส่วนในระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับการปรับเปลี่ยนรูปแบบของผลิตภัณฑ์เข้าสู่กิจกรรม “การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์” หรือ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับการเตรียมการผลิตเข้าสู่กิจกรรม “การเตรียมการผลิต” ในกรณีที่ไม่สามารถปันส่วน ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่กิจกรรมได้ โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การปันส่วนอาจต้องเป็นไปในลักษณะที่ต้องอาศัยดุลพินิจเข้าช่วยและหากสามารถทราบความสัมพันธ์อย่างเด่นชัดหรือสามารถประมาณได้โดยมีหลักเกณฑ์ เช่น เงินเดือนพนักงาน ซึ่งอาจจำเป็นต้องอาศัยการสัมภาษณ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ใช้ในการทำกิจกรรมต่างๆ เกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าสู่กิจกรรมจะเรียกว่า **ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver)**

สมมุติฐานอีกประการหนึ่งของระบบ ABC คือ ผลิตภัณฑ์ (หรือบริการ ลูกค้า โครงการ) เป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่างๆ อีกทีหนึ่ง ดังนั้น ขั้นที่ 2 ของระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน โดยพิจารณาจากปริมาณการใช้ตัวผลักดันต้นทุนของสิ่งที่นำมาคิดต้นทุน ตัวอย่างเช่น ในขั้นตอนที่ 2 ค่าใช้จ่ายในการปรับเปลี่ยนแบบของผลิตภัณฑ์หรือค่าเตรียมการจะถูกปันส่วนให้สินค้าแต่ละชนิด โดยใช้จำนวนครั้งของการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรม หรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนสินค้าเมื่อผ่านกิจกรรมดังกล่าว การปันส่วนในลักษณะนี้จะทำให้สินค้าที่มีการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรมบ่อยครั้งต้องรับภาระค่าใช้จ่ายวิศวกรรมหรือค่าเตรียมการผลิต ไปมากกว่าสินค้าที่มีกระบวนการผลิตที่ซับซ้อนน้อยกว่าหรือมีการพัฒนาจนใกล้ถึงจุดอิ่มตัว จนกระทั่งไม่จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนแบบ หรือการพัฒนากระบวนการผลิตอีกต่อไป

แม้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตในระบบ ABC ดูเหมือนว่าจะไม่แตกต่างไปจากการปันส่วนในระบบบริหารต้นทุนแบบเดิมเท่าไรนักเพราะมี 2 ขั้นตอนเหมือนกัน แต่ก็มีความแตกต่างกัน ในแง่ที่ว่าในขั้นที่ 1 ต้นทุนตามรหัสบัญชีจะถูกปันส่วนสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pools) ไม่ใช่เข้าสู่กลุ่มต้นทุน (Cost Pools) ในขั้นที่ 2 จะมีการระบุตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Rate) ตัวผลักดันต้นทุนจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับจำนวนกิจกรรมที่ได้ระบุเมื่อคูณอัตราต่อหน่วยๆ ดังกล่าวด้วยปริมาณของตัวผลักดันต้นทุนที่สินค้านั้น ๆ ใช้ไป และรวมผลคูณดังกล่าวเข้าด้วยกัน จะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้าแต่ละชนิด และเมื่อนำค่าใช้จ่ายการผลิตที่ได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นๆ (ค่าวัสดุคิบและค่าแรงงานทางตรง) จะได้ต้นทุนรวมของสินค้า จะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ เพราะระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

เน้นที่ตัวผลิตภัณฑ์ และปริมาณการผลิต และถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน ในขณะที่ระบบ ABC เน้นการบริหารงาน โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้หรือก่อให้เกิดกิจกรรมอีกทีหนึ่ง ระบบ ABC จึงต่างไปจากระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม 2 ประการ คือ

1. ระบบ ABC กำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) แทนที่จะกำหนดในรูปของกลุ่มต้นทุน (Cost Pool)

2. ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีโครงสร้างแตกต่างไปจากฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตในระบบการบัญชีต้นทุนแบบเดิม การกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปกลุ่มกิจกรรมและใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่สะท้อนถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับผลิตภัณฑ์ (เช่น จำนวนชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ จำนวนชั่วโมงของการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ จำนวนชั่วโมงของการเตรียมการผลิต เป็นต้น) นอกจากจะช่วยให้การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น ยังให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลได้ (Output) และการประกอบกิจกรรมต่างๆ

ระบบ ABC จึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนซึ่งโยงข้อมูลต้นทุนกิจกรรมและข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เข้ากับการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารงานของผู้บริหาร โดยระบุต้นทุนทรัพยากรต่างๆ ที่ใช้ในกิจกรรมต่างๆ และเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมนั้นเข้ากับตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือลูกค้า ในขณะที่ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นตัวผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิต และใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อตีราคาสินค้าคงเหลือและกำหนดต้นทุนขาย

2.2.2 ขั้นตอนการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม

ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย

1. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม
2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม
3. การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver)
4. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

1. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม คือ ขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลิตผล (Output) ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนั้นควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และขอบเขตของกิจกรรมควรจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กิจกรรมที่ระบุ

นั้นเรียกว่า ศูนย์กิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลต่อไป นอกจากนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการบริหารงานของฝ่ายจัดการ ควรจะได้มีการวิเคราะห์และประเมินผลต่อไป และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value-Added Activities) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities) แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าควรพิจารณาเพิ่มเติมอีกว่า เป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็นหรือไม่มีความจำเป็นต่อกิจการ และควรกำหนดเป้าหมายของกิจการให้มีการขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและไม่มีความจำเป็นต่อกิจการให้ลดลง ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่ยังมีความจำเป็นต่อกิจการก็ควรลดค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุดหรือให้หมดไป ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะช่วยฝ่ายจัดการในการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนือง

2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการทำกิจกรรม โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ในบัญชีแยกประเภท ซึ่งจะบันทึกต้นทุนตามประเภทค่าใช้จ่าย (Cost Element) ดังนั้นหากทราบว่าได้ใช้ทรัพยากรไปดำเนินการในกิจกรรมใด ก็ให้ระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องนั้นได้โดยตรง โดยปกติการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องนั้นได้โดยตรง โดยปกติการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมหนึ่งเพียงกิจกรรมเดียวเป็นเรื่องง่าย เพราะเกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมเดียว (ตัวอย่างเช่น เงินเดือนพนักงานจัดซื้อซึ่งทำหน้าที่จัดทำใบสั่งซื้อเพียงอย่างเดียว) ในทางตรงข้ามหากต้นทุนตามรหัสบัญชียุติกันเกิดขึ้น เนื่องจากการทำกิจกรรมหลายกิจกรรมจะต้องอาศัยการปันส่วนต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ก่อน ตัวอย่างเช่น กิจกรรมของแผนกจัดซื้ออาจประกอบด้วย การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินการเลือกผู้ขาย การเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การจัดทำใบสั่งซื้อ และการประสานงานกับผู้ขาย ถ้าพนักงานจัดซื้อถูกว่าจ้างมาเพื่อประกอบกิจกรรม 3 อย่างคือ การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินและการเลือกผู้ขาย และการเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การแบ่งเงินเดือนพนักงานจัดซื้อให้กิจกรรมทั้งหมดอาจใช้สัดส่วนเวลาของพนักงานจัดซื้อที่ใช้ในกิจกรรมเหล่านี้เป็นเกณฑ์ในการแบ่งค่าใช้จ่าย สัดส่วนเวลาสามารถประมาณได้โดยการสัมภาษณ์พนักงานจัดซื้อที่เกี่ยวข้อง สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ก็คงต้องอาศัยดุลพินิจเข้าช่วย ดังตัวอย่าง (ตารางประกอบที่ 1) การระบุค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ของแผนกจัดซื้อเป็นดังนี้

รายละเอียดเกี่ยวกับกิจกรรม	ค่าใช้จ่ายจริง	ค่าใช้จ่ายประมาณ	ผลต่าง
การวางแผนการจัดซื้อ	30,000	36,000	6,000
การประเมินและการเลือกผู้ขาย	45,000	47,000	2,000
การเจรจาต่อรองกับผู้ขาย	50,000	58,000	8,000
การจัดทำใบสั่งซื้อ	130,000	128,000	(2,000)
การประสานงานกับผู้ขาย	125,000	120,000	(5,000)
รวม	380,000	389,000	9,000

3. การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver) ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมตามข้อ 2 ยังให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารไม่มากนัก ดังนั้นในแต่ละกิจกรรมจึงจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ว่า อะไรเป็นตัวผลักดัน หรือเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลง ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในตารางประกอบที่ 1 ซึ่งสามารถแสดงใหม่ในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้วยังเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวัดผลการปฏิบัติงาน และใช้เป็นแนวทางในการควบคุมหรือลดต้นทุนของกิจการด้วย (ตามตัวอย่างตารางประกอบที่ 2)

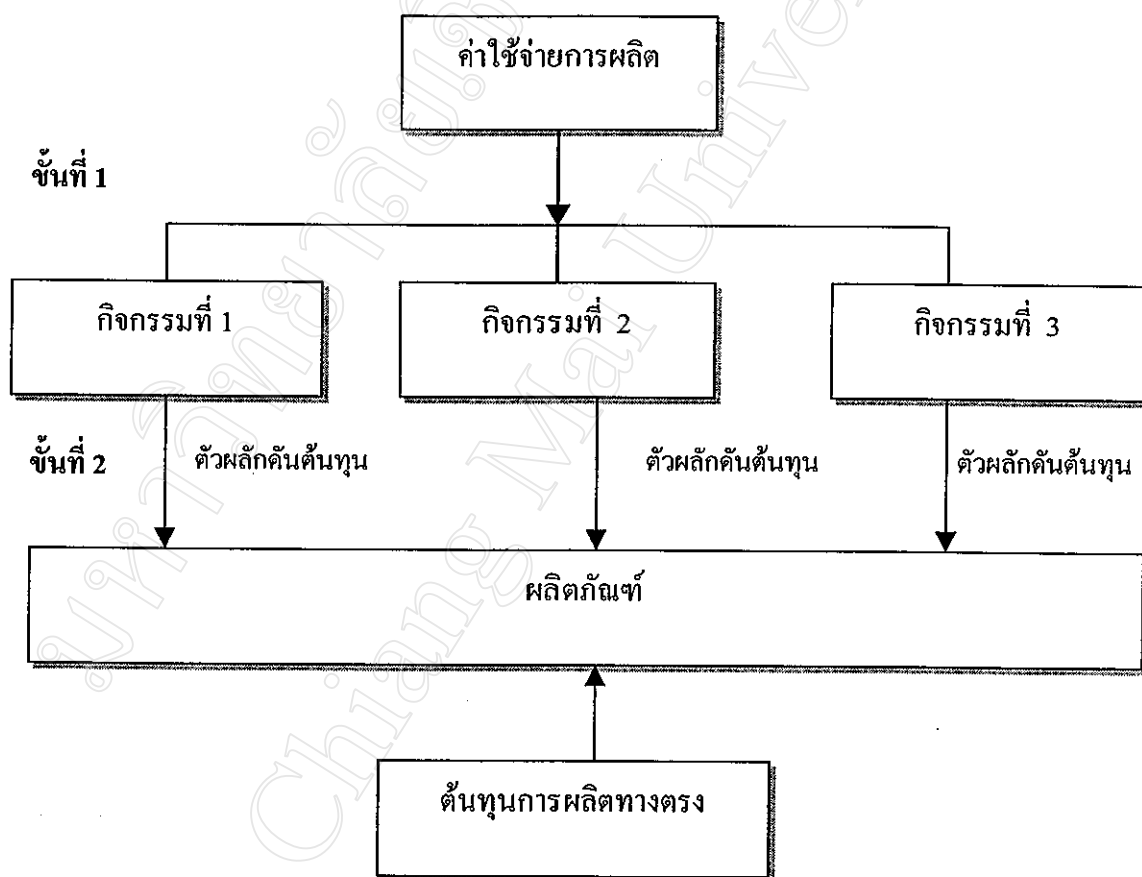
กิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุน	อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของ ตัวผลักดันต้นทุน
การจัดทำใบสั่งซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	30 บาท ต่อใบสั่งซื้อ

ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยข้างต้นได้จากสมมติฐานว่า มีค่าใช้จ่ายในการจัดทำใบสั่งซื้อทั้งสิ้น 30,000 บาท และในการจัดทำใบสั่งซื้อ จำนวน 1,000 ใบ

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้นอัตราต้นทุนของการจัดทำใบสั่งซื้อ} &= 30,000 / 1,000 \\ &= 30 \text{ บาท ต่อใบสั่งซื้อ} \end{aligned}$$

การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนตามที่แสดงนี้ สามารถคำนวณได้ทั้งกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือต้นทุน โดยประมาณเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุม ตลอดจนใช้เป็นตัวผลักดันผลการปฏิบัติงานได้ด้วย

4. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะอาศัยผังกิจกรรม (Bill of Activities) กล่าวคือ จะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละชนิด ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ จะเห็นว่าการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ จะคำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน รวมทั้งความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์ก็จะสะท้อนให้เห็นจากความแตกต่างของต้นทุน ดังภาพการแสดงขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมนี้



ภาพที่ 2.4 แสดงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในระบบ ABC

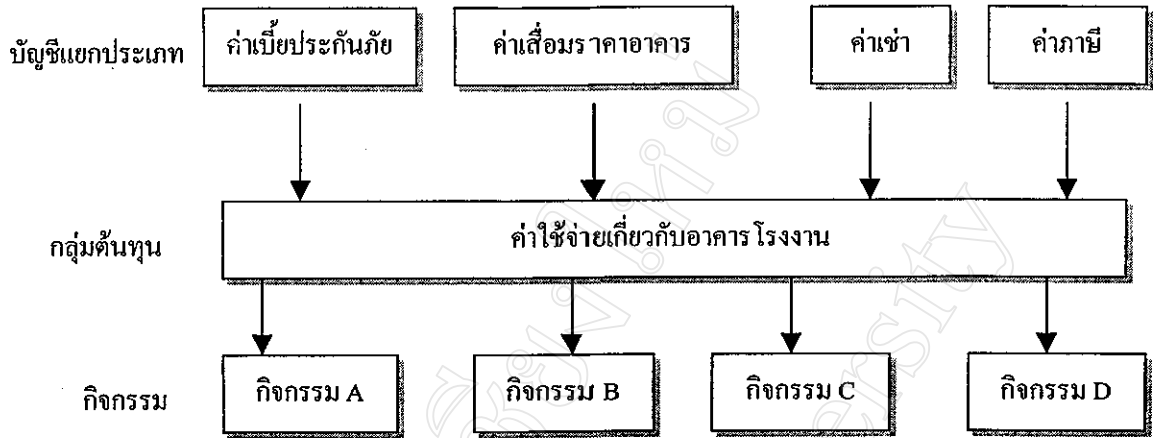
แนวคิดการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้สามารถประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์ได้กับกิจกรรมทุกด้าน ไม่จำเป็นต้องเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการผลิตเท่านั้น กิจกรรมการตลาด กิจกรรมทางการเงิน เป็นต้น ทั้งนี้จุดมุ่งหมายหลักมิใช่เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมด้วย

2.2.3 วิธีคิดต้นทุนกิจกรรม Activity Costing (วิธีต้นทุนรวม)

ระบบ ABC ที่อ้างอิงในบทความส่วนใหญ่ตีพิมพ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา จะคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์โดยใช้วิธีต้นทุนรวม (Full-Absorption) ตามวิธีนี้ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ซึ่งสามารถคำนวณได้โดยการหาต้นทุนกิจกรรมในระดับ Batch, Product และ Facility ด้วยปริมาณการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกับต้นทุนกิจกรรมในระดับ Unit ต่อหน่วย ก็จะได้ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่คำนวณในลักษณะดังกล่าวอาจจะมีจำนวนแตกต่างไปจากต้นทุนต่อหน่วยที่คำนวณขึ้นในระบบบัญชีแบบเดิม ทั้งนี้เป็นผลจากการที่ระบบ ABC จะใช้หลักคั่นต้นทุนที่แตกต่างกันไปในแต่ละกิจกรรม กล่าวคือระบบ ABC จะใช้ข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์และจำแนกกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้จะคำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน ซึ่งจะช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น

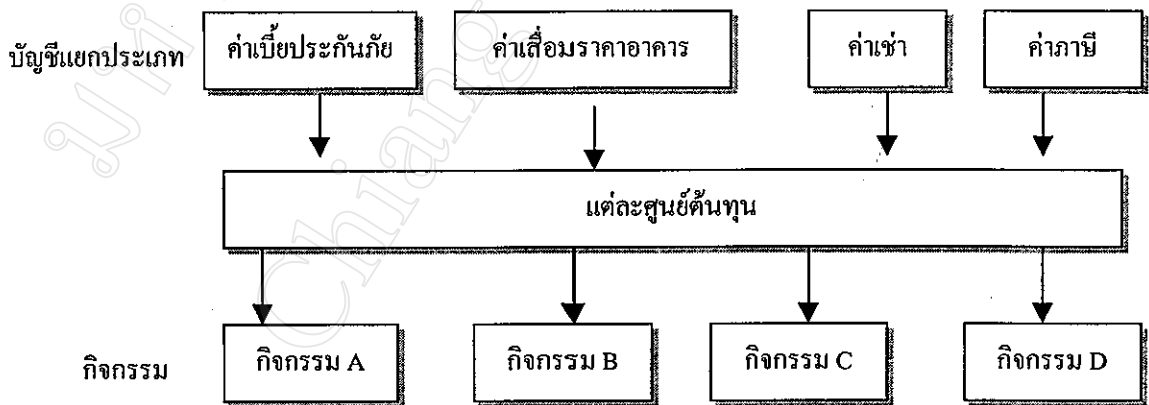
โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีตามรายการต้นทุน (Cost Element) ในกรณีที่ทราบความสัมพันธ์อย่างเด่นชัดระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกต้นทุนประเภทนี้ว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Cost) กระบวนการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สะสมตามรหัสบัญชีหรือตามรายการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องนี้เรียกว่า Cost Mapping โดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน การรวบรวมและประมวลผลต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีดังนี้

1. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายการต้นทุนต่างๆ (Cost Element) ที่อยู่ในระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger System) ของกิจการได้แก่ค่าวัสดุคิบบ ค่าแรงงาน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าเสื่อมราคา ฯลฯ ในกรณีที่กิจกรรมมีรายการต้นทุนเป็นจำนวนมากอาจจับกลุ่มรายการต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีลักษณะเดียวกันไว้ด้วยกันที่เรียกว่า กลุ่มต้นทุน (Cost Pool) เช่นกลุ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารโรงงานจะประกอบด้วย ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเสื่อมราคาอาคาร ค่าเช่า ค่าภาษี จากนั้นพิจารณาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver) ที่สัมพันธ์กับกลุ่มต้นทุนซึ่งจะใช้ตัวผลิตภัณฑ์เดียวกันในกลุ่มต้นทุน เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม



ภาพที่ 2.5 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม

2. รวบรวมต้นทุนจากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ที่ป็นมาจากบัญชีแยกประเภท ลงสู่ศูนย์ต้นทุนแล้วจึงระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ในแต่ละศูนย์ลงสู่กิจกรรม โดยอาศัยตัวหลักค้ต้นทุนที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ต้นทุนลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องดังภาพที่ 6 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม



ภาพที่ 2.6 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม

การจะเลือกใช้วิธีใดในการรวบรวมและประมวลผลต้นทุนกิจกรรมนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้ และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ และวิธีการที่คิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ (ตาม Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.2.4 ลักษณะและนิยามของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

ลักษณะของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

ระบบ ABC แตกต่างไปจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมในแง่ของฐานปันส่วนที่นำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต กล่าวคือระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมมักจะใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น การใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ในระบบ ABC จะใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมของสินค้าแต่ละชนิดเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนซึ่งได้แก่

1. ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมในระดับ Batch โดยมีสมมติฐานว่าต้นทุนกิจกรรมในระดับ Batch จะผันแปรโดยตรงกับจำนวน Batch และไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยในแต่ละ Batch
2. ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมในระดับ Product โดยมีสมมติฐานว่าต้นทุนกิจกรรมในระดับ Product จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของสินค้าและไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวน Batch ของสินค้านั้น

ระบบ ABC ที่สมบูรณ์แบบจะใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมใน 2 ลำดับข้างต้น นอกเหนือไปจากการผลิตภัณฑ์กิจกรรมในระดับ Unit แต่เพียงอย่างเดียวเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ นอกจากนี้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณขึ้นถือเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารที่จะใช้ในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ โดยอาศัยการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมเป็นลำดับชั้น (Activity Hierachy) การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมในลักษณะนี้จะช่วยในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่จะใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมในระดับ Batch และใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมในระดับ Product เช่น จำนวนครั้งของการจัดทำใบเบิกวัตถุดิบเป็นเกณฑ์ในการระบุต้นทุนในการจัดทำใบเบิกวัตถุดิบเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

นิยามของระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม

ระบบ ABC จะระบุและแบ่งกิจกรรมในการผลิตออกเป็น 4 ลำดับชั้น ได้แก่

1. กิจกรรมในระดับ Unit
2. กิจกรรมในระดับ Batch
3. กิจกรรมในระดับ Product และ
4. กิจกรรมในระดับ Facility

ต้นทุนกิจกรรมใน 3 ลำดับแรกจะระบุเข้าสู่สินค้าโดยใช้ตัวหลักต้นทุนที่สะท้อนถึงการใช้กิจกรรมต่างๆ ไปในการผลิตสินค้านั้นๆ โดยถือว่าต้นทุนกิจกรรมระดับ Facility เป็นต้นทุนประจำงวดซึ่งไม่สามารถระบุเข้าผลิตภัณฑ์ได้ โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์และไม่มีตัวหลักต้นทุนที่เด่นชัดที่จะสามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ทำให้การปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าสู่สินค้าเป็นไปในลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจส่วนตัวเข้าช่วย

อย่างไรก็ตามนิยามข้างต้นไม่รวมถึงระบบ ABC ที่ใช้ตัวหลักต้นทุนเพียง 2 ใน 3 ลำดับแรกที่กล่าวมา อาจมีเหตุผลหลายประการที่ผู้วางระบบตัดสินใจที่จะไม่ใช้ตัวหลักต้นทุนไม่ครบทั้ง 3 ลำดับชั้น ซึ่งได้แก่

1. ผู้วางระบบอาจจะไม่ทราบว่าตัวหลักต้นทุนสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ลำดับชั้น
2. ในกระบวนการผลิตสินค้าบางชนิด กิจกรรมในแต่ละลำดับชั้นที่กล่าวมาไม่สามารถแยกจากกันได้อย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่น ในกรณีในแต่ละ Batch มีวัตถุดิบหรือผลิตภัณฑ์เพียงหน่วยเดียว ต้นทุนกิจกรรมในระดับ Unit ก็จะไม่แตกต่างไปจากต้นทุนกิจกรรมในระดับ Batch
3. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการคำนวณต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ มีน้อยมาก กล่าวคือ ต้นทุนกิจกรรมแทบจะไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนกิจกรรมในลำดับอื่นๆ หรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอาจจะมีคล้ายคลึงกันมาก (Homogeneous Products)
4. แม้ว่าผู้วางระบบตระหนักดีว่าตัวหลักต้นทุนจะมีถึง 3 ลำดับ แต่ก็ตัดสินใจที่จะใช้ตัวหลักต้นทุนเพียง 2 ลำดับชั้น เพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นจึงมีผู้เรียกระบบ ABC ที่ใช้ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมเพียง 2 ลำดับชั้นว่าระบบ ABC เพียงบางส่วน (Partial ABC) เมื่อพิจารณาการจัดลำดับชั้นกิจกรรมดังกล่าวมาข้างต้นก็จะพบว่าหากจะลำดับการวิวัฒนาการของระบบบัญชีต้นทุนจากอดีตจนถึงปัจจุบันก็อาจจะเริ่มต้นจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost System) ซึ่งใช้เฉพาะสิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ไปจนถึงระบบ ABC สมบูรณ์แบบ (Full-fledged ABC System) ซึ่งใช้ตัวหลักต้นทุนครบทั้ง 3 ลำดับชั้นที่กล่าวมา

2.2.5 แบบจำลองของการใช้ทรัพยากร

ระบบ ABC แตกต่างไปจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมในแง่ที่ว่าระบบ ABC ไม่ใช่แบบจำลองการใช้จ่ายขององค์กร (Organizational Spending Model) แต่เป็นแบบจำลองการใช้ทรัพยากร (Resource Consumption Model) การที่ต้องแยกความแตกต่างเช่นนี้ก็เพราะทรัพยากรที่ใช้ไปกับรายจ่ายที่ติดตามมาโดยส่วนใหญ่แล้วจะเปลี่ยนแปลงไปไม่พร้อมกัน จะมีแต่เฉพาะทรัพยากรบางประเภทเท่านั้น เช่น วัตถุดิบและพลังงานไฟฟ้า ที่ปริมาณการใช้และรายจ่ายจะเกิด

การเปลี่ยนแปลงที่ใกล้เคียงกัน กล่าวคือกระแสไฟฟ้าที่ใช้ไปในการเดินเครื่องจักรในระหว่าง Process ขึ้นส่วนต่างๆ จะเพิ่มมากขึ้นตามปริมาณชิ้นส่วนหรือส่วนประกอบที่เพิ่มขึ้น หรือแรงงานที่จ้างทำงานเป็นรายชิ้น (Piece-Work) ก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งซึ่งสะท้อนถึงปริมาณการใช้ทรัพยากร (แรงงานผลิตส่วนประกอบ) กับรายจ่าย (ค่าแรงคนงานผลิตส่วนประกอบ) ว่ามีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นในเวลาใกล้เคียงกัน การสั่งซื้อวัตถุดิบเพิ่มเติมเพื่อทดแทนวัตถุดิบที่เบิกไปใช้หรือเพื่อให้กระบวนการผลิตดำเนินไปได้ก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งซึ่งปริมาณการใช้ทรัพยากรและรายจ่ายมีการเปลี่ยนแปลงใกล้เคียงกัน ตัวอย่างเหล่านี้เป็นคำตอบที่ดีสำหรับคำถามที่ว่าทำไมระบบ ABC และระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจึงถือว่าวัตถุดิบทางตรง ค่าพลังงานไฟฟ้าและค่าแรงทางตรงเป็นต้นทุนผันแปร (ตามปริมาณการผลิต)

นอกจากค่าแรงที่จ่ายให้คนงานเป็นรายชั่วโมงหรือรายสัปดาห์แล้ว กิจการยังอาจมีรายจ่ายเกี่ยวกับแรงงานทางอ้อมและแรงงานที่ให้บริการแก่แผนกอื่นๆ เช่น พนักงานจัดตารางการผลิต พนักงานจัดทำใบสั่งซื้อ พนักงานตรวจสอบคุณภาพสินค้าและการทำงานของเครื่องจักร พนักงานจัดทำใบรับวัตถุดิบ พนักงานขนย้ายวัตถุดิบและพนักงานนำวัตถุดิบเก็บเข้าคลัง ตลอดจนต้นทุนทางอ้อมอื่นๆ เช่น เงินเดือนวิศวกรและผู้จัดการออกแบบผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการให้บริการในด้านอื่นๆ ความต้องการใช้ทรัพยากรเหล่านี้กับความต้องการใช้วัตถุดิบและพลังงานไฟฟ้ามีความคล้ายคลึงกัน ในแง่ที่ว่าต่างก็เป็นความต้องการที่เป็นผลพวงจากการตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับปริมาณการผลิตและส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ แต่ก็มีความแตกต่างกันในแง่ที่ว่าต้นทุนทางอ้อมจะไม่ผันแปรในระยะสั้นตามปริมาณการผลิตหรือตามส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือแม้ว่าจะลดปริมาณการผลิตลง ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ก็มีแนวโน้มที่จะคงที่อยู่เช่นนั้น ไปอีกระยะหนึ่ง อาจจะเป็นสัปดาห์หรือเป็นแรมเดือน แม้ว่าภาระงานของคนงานจะลดลง แต่เมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มสูงขึ้นอีกครั้งหนึ่งก็จำเป็นต้องหาวิธีในระยะสั้นเพื่อตอบสนองความต้องการที่เพิ่มขึ้น โดยใช้ประโยชน์จากกำลังการผลิตส่วนเกินที่มีอยู่ในระยะแรกๆ หรือทำงานเพิ่มขึ้น เพิ่มระยะเวลาในการทำงานให้มากขึ้น หรือชะลอกิจกรรมบางประเภทที่มีความเร่งด่วนน้อยกว่าออกไปก่อน ซึ่งจะเพิ่มผลได้ (Output) ให้กับกิจการ โดยที่ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไม่มีการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในระยะสั้น สำหรับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักร กิจการอาจแก้ไขปัญหาระยะสั้นได้โดยการเดินเครื่องจักรให้มากขึ้นหรือชะลอการซ่อมบำรุงเครื่องจักรออกไปอีกระยะหนึ่งเพื่อเพิ่มผลได้โดยไม่จำเป็นต้องจัดหากำลังผลิตเพิ่มเติม อย่างไรก็ตามเมื่อผ่านพ้นไประยะหนึ่ง คนงานและเครื่องจักรย่อมต้องรับภาระหนักมากขึ้น ย่อมส่งผลให้คุณภาพและความสามารถในการให้บริการลดลง การชะลอกิจกรรมบางอย่างต่อไปก็จะกลายเป็นเรื่องยากและทำให้ค่าใช้จ่ายของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น

กล่าวโดยสรุประบบ ABC จะให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารในการพยากรณ์การเปลี่ยนแปลงการใช้ทรัพยากรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารตัดสินใจทำอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น หากการตัดสินใจนั้นมีผลให้กิจกรรมในระดับ Batch ลดลงเป็นบางส่วนหรือช่วยให้การทำกิจกรรมในระดับ Batch มีประสิทธิภาพมากขึ้น เช่น ลดเวลาที่ใช้ในการเตรียมการผลิต การใช้ระบบ ABC ก็จะช่วยผู้บริหารสามารถคาดคะเนปริมาณการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมที่จะลดลงในปัจจุบันได้อย่างถูกต้อง อีกทั้งสามารถแปรเปลี่ยนความต้องการที่ลดลงไปสู่รายจ่ายที่ลดลงได้อีกด้วย หรือในกรณีที่ผู้บริหารตัดสินใจที่จะเพิ่มผลิตภัณฑ์ใหม่ในอนาคต ข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ก็จะช่วยผู้บริหารสามารถคาดคะเนกิจกรรมในระดับ Product ที่จะตามมา ตลอดจนสามารถเชื่อมโยงกิจกรรมต่างๆ เหล่านั้นเข้ากับความต้องการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มขึ้น

2.2.6 ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ข้อจำกัดในการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมอาจสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะสมกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว
2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุด จะส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดแต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง
3. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในกิจการ เนื่องจากเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองอาจต้องถูกตำหนิหรือลงโทษ หากงานที่ทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า
4. ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรมของพนักงานในกิจการเป็นสิ่งที่สำคัญ ซึ่งหากมีความเข้าใจไม่ตรงกันอาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในกิจการได้
5. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องทั้งหมด อาจมีข้อจำกัดในด้าน
 - การกำหนดกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

- การหาข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรมจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน แผนปฏิบัติการและจากการสัมภาษณ์ อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง หรือการให้น้ำหนักเวลาของพนักงานในใบประเมิน ถ้าหน้าเวลาการปฏิบัติงาน อาจไม่ตรงกับความเป็นจริงอันจะส่งผลให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้
- วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วก็อาจทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต

2.3 เอกสารผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

อำพร อัสวักิติกวิน (2543) ได้ศึกษาการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด ทำให้ทราบถึงวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ จากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบและวิธีการปันส่วนจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม และยังทำให้ทราบถึงวิธีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ตลอดจนการลดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยลงด้วย

สุดปรานี มณีศรี (2545) ได้ศึกษาแนวทางในการลดต้นทุนในการผลิตสุกร โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ของ บริษัท วี พี เอฟ กรุ๊ป จำกัด ทำให้ทราบถึงการวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ของกิจการ การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ รวมถึงการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจกรรมไม่เพิ่มค่า