

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎี

#### การจัดทำงบประมาณ และระบบต้นทุนกิจกรรม

##### กระบวนการจัดทำงบประมาณ<sup>4</sup>

งบประมาณ คือ แผนงานที่จัดทำขึ้นในรูปตัวเลขเกี่ยวกับการได้มาและใช้ไปของทรัพยากรเศรษฐกิจต่าง ๆ ในช่วงระยะเวลาหนึ่งในอนาคต เป็นแผนที่จัดทำไว้ล่วงหน้าอันจะเป็นแนวทางการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อนำไปสู่เป้าหมายเดียวกัน

งบประมาณเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารที่สำคัญ ทั้งองค์กรขนาดใหญ่ที่มีแผนกต่าง ๆ เป็นจำนวนมากมีการมอบหมายความรับผิดชอบและมีคนเป็นจำนวนมาก ในองค์กรขนาดเล็กที่มีคนจำนวนน้อย การดำเนินงานไม่ค่อยยุ่งยากนักและความรับผิดชอบต่าง ๆ อาจอยู่ที่บุคคลคนเดียวก็ตาม งบประมาณก็มีบทบาทในการวางแผน การดำเนินงาน และงบประมาณยังมีบทบาทในกิจการประเภทที่มีได้มุ่งหวังกำไรเช่นกัน

งบประมาณเป็นเครื่องมือที่สร้างขึ้นเพื่อฝ่ายบริหารใช้ประโยชน์ที่ได้จากกระบวนการทำงบประมาณ คือ เป็นการบังคับให้ฝ่ายบริหารมองออกไปข้างหน้า และพิจารณารับผิดชอบต่อหน้าที่ต่าง ๆ ขององค์กร นอกจากนี้งบประมาณยังให้ประโยชน์อื่น ๆ อีกดังนี้

1. เป็นสื่อกลางในการประสานงาน และติดต่อของแผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง
2. ช่วยให้เกิดการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และวัตถุประสงค์ของบุคลากร
3. เป็นเครื่องมือในการควบคุม และประเมินผลงานของฝ่ายต่าง ๆ
4. เป็นการกระตุ้นให้บุคคลต่าง ๆ สนใจและมีส่วนร่วมในการดำเนินงานในธุรกิจ
5. เพื่อให้การใช้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเหมาะสม โดยมีงบประมาณเป็นเครื่องมือจัดสรรทรัพยากรดังกล่าวในสัดส่วนที่เหมาะสม และเป็นไปได้แก่หน่วยงานต่าง ๆ

การจัดทำงบประมาณมักจะมีผู้เข้าใจว่าเป็นการพยากรณ์ (Forecast) แต่ในทางปฏิบัติมีข้อแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญ ดังนี้

<sup>4</sup> เพ็ญแข สนธิทวงศ์ ณ อยุธยา, การงบประมาณ, พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538 หน้า 32.

งบประมาณ	การพยากรณ์
- แสดงถึงจำนวนเงิน	- จะแสดงเป็นจำนวนเงินหรือไม่แสดงก็ได้
- ครอบคลุมระยะเวลาโดยทั่ว ๆ ไป 1 ปี	- สามารถครอบคลุมช่วงระยะเวลาใดก็ได้
- ลักษณะเป็นข้อผูกมัดของฝ่ายบริหาร	- ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบ หากไม่เป็นไปตามที่พยากรณ์
- พิจารณาและอนุมัติโดยผู้มีอำนาจระดับสูง	- ไม่ต้องอนุมัติโดยผู้บริหารระดับสูง
- เปลี่ยนแปลงได้เฉพาะตามเงื่อนไขที่กำหนด	- ปรับปรุงตามเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลง
- ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นต้องวิเคราะห์และชี้แจง	- ไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ผลแตกต่างทุกครั้ง

#### วัตถุประสงค์ของงบประมาณ

งบประมาณประจำปี มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ ๆ ดังนี้ คือ

1. เพื่อบังคับให้ฝ่ายบริหารตรวจสอบวัตถุประสงค์ วิธีการใหม่ อีกครั้ง
2. เพื่อจูงใจให้ฝ่ายบริหารเล็งเห็นความสำคัญของการดำเนินงานในอนาคตมากกว่าสนใจแต่เฉพาะปัจจุบัน
3. เพื่อให้โอกาสฝ่ายบริหารที่จะคาดคะเนการเปลี่ยนแปลงภาวะแวดล้อม เพื่อจะนำไปใช้ปรับปรุงอนาคตขององค์กรใหม่
4. เพื่อกระตุ้นให้ฝ่ายบริหารพิจารณาถึงปัญหาและโอกาสที่จะเกิดปัญหาต่างๆ ในอนาคต เพื่อจะได้เตรียมการแก้ไขปัญหาให้ทันต่อเหตุการณ์
5. เพื่อจัดให้มีวิธีการและรายงานทางการเงินกะประมาณไว้ใช้เป็นแนวทางในการดำเนินงานประจำวัน และใช้เป็นเครื่องวัดผลการดำเนินงานจริง

#### รูปแบบของงบประมาณ

รูปแบบของงบประมาณโดยทั่วไป ได้แก่ งบประมาณแผนงาน และงบประมาณตามศูนย์ ความรับผิดชอบ นอกจากนี้ยังจัดรูปแบบเพิ่มขึ้นอีกเป็นงบประมาณจากศูนย์ งบประมาณคงที่ และงบประมาณยืดหยุ่น ซึ่งจะใช้ตัวเลขแบบเดียวกัน

##### 1. งบประมาณแผนงาน

งบประมาณแผนงานแสดงให้เห็นงานสำคัญ ๆ ที่องค์กรวางแผนไว้สำหรับใช้ดำเนินงาน ในระหว่างงวดงบประมาณ ซึ่งประกอบด้วยการกะประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายตามแผนงาน ตัวอย่างเช่น การกะประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายตามสายผลิตภัณฑ์ หรือตามชนิดของผลิตภัณฑ์ งบประมาณนี้จะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถตรวจสอบความสมดุลย์ของโครงการต่าง ๆ ขององค์กรได้

งบประมาณแผนงานจะแสดงให้เห็นถึงกำไรที่กะประมาณไว้สำหรับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และ ความสมดุลของกำลังการผลิตกับความสามารถของแผนกขาย รวมทั้งความเหมาะสมของวงเงินค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและวิจัยผลิตภัณฑ์

## 2. งบประมาณตามศูนย์ความรับผิดชอบ

งบประมาณตามศูนย์ความรับผิดชอบ เป็นการวางแผนเพื่อใช้ในการควบคุมบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบให้ปฏิบัติตามแผนงานที่วางไว้ โดยต้องอาศัยหลักจิตวิทยาด้วย กล่าวคือ คุณกำลังความสามารถและความถนัดของผู้รับผิดชอบ เพราะถ้ามีความรับผิดชอบสูงกว่ากำลังความสามารถแล้ว อาจก่อให้เกิดผลเสียในการควบคุม งบประมาณตามศูนย์ความรับผิดชอบ จึงเป็นเครื่องมือขั้นต้นที่ใช้ในการควบคุม สามารถนำงบประมาณนี้ไปเปรียบเทียบกับการทำงานที่เกิดขึ้นจริงได้ เช่น ในฝ่ายผลิตอาจมีงบประมาณตามศูนย์ความรับผิดชอบสำหรับแต่ละแผนก โดยแยกแสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่หัวหน้าแผนกควบคุมได้ เมื่อทำงบประมาณแผนงาน ซึ่งแสดงรายละเอียด ต้นทุนของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดรวมกับงบประมาณตามศูนย์ความรับผิดชอบแล้ว ก็จะได้อัตราส่วนรายจ่ายของฝ่ายผลิต (หรืองบประมาณต้นทุนผลิตภัณฑ์) ทั้งหมด ซึ่งงบประมาณต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้ ไม่สามารถใช้ในการควบคุมได้ เพราะต้นทุนดังกล่าวมิได้เกี่ยวข้องกับศูนย์ความรับผิดชอบของผู้บริหารคนใดคนหนึ่งโดยเฉพาะ

## สิ่งที่ควรพิจารณาในการจัดทำงบประมาณ

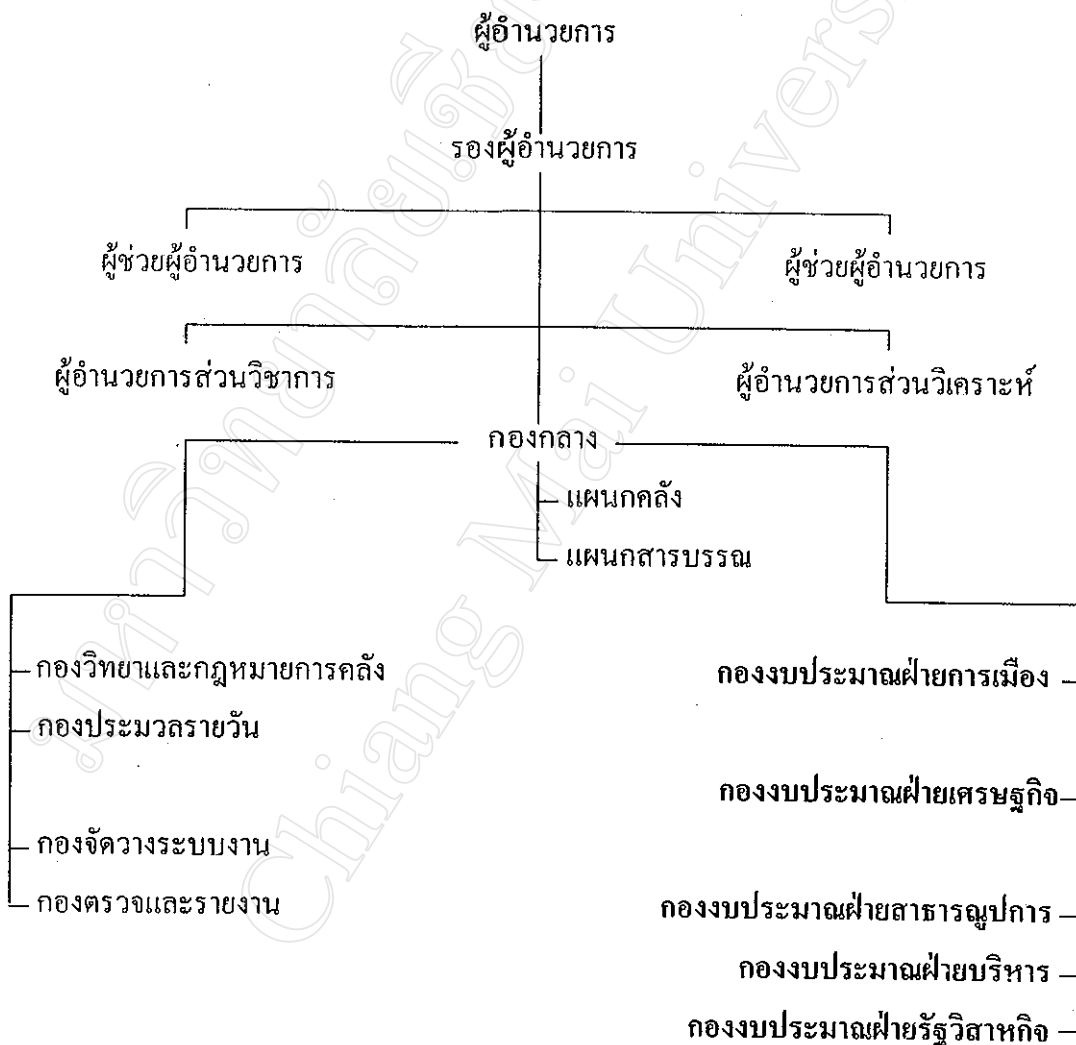
การทำงานงบประมาณตามวัตถุประสงค์ต้องอาศัยความร่วมมือของทุกฝ่าย จึงจะทำให้งบประมาณนั้นถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง การร่วมมือเริ่มตั้งแต่ผู้ช่วยหัวหน้าคนงาน (Assistant Foreman) จนถึงประธานกรรมการบริษัท (Chairman of the Board) และในการปฏิบัติงานจริง ๆ นั้น อาจมีการแบ่งหน้าที่ให้คนหนึ่งคนใดรวบรวมตัวเลขหรือหลักปฏิบัติในวิธีการทำงบประมาณ ตรวจสอบผลงานที่ผ่านมา สืบหาหลักฐานหาข้อเท็จจริง แต่ส่วนมากบริษัทต่าง ๆ มักจะมอบหน้าที่การจัดทำงบประมาณให้แก่หัวหน้าฝ่ายบัญชี (Chief Accounting Official) หรือผู้ควบคุม (controller) ส่วนบุคคลอื่นก็เป็นผู้ให้ความคิดเห็นในการพิจารณาจัดทำร่างงบประมาณเสนอคณะกรรมการบริษัท เพราะการตัดสินใจเกี่ยวกับงบประมาณเป็นเรื่องของฝ่ายบริหาร และการรับรองงบประมาณขั้นสุดท้ายเป็นหน้าที่ของผู้บริหารระดับสูงขององค์การ

## หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณ

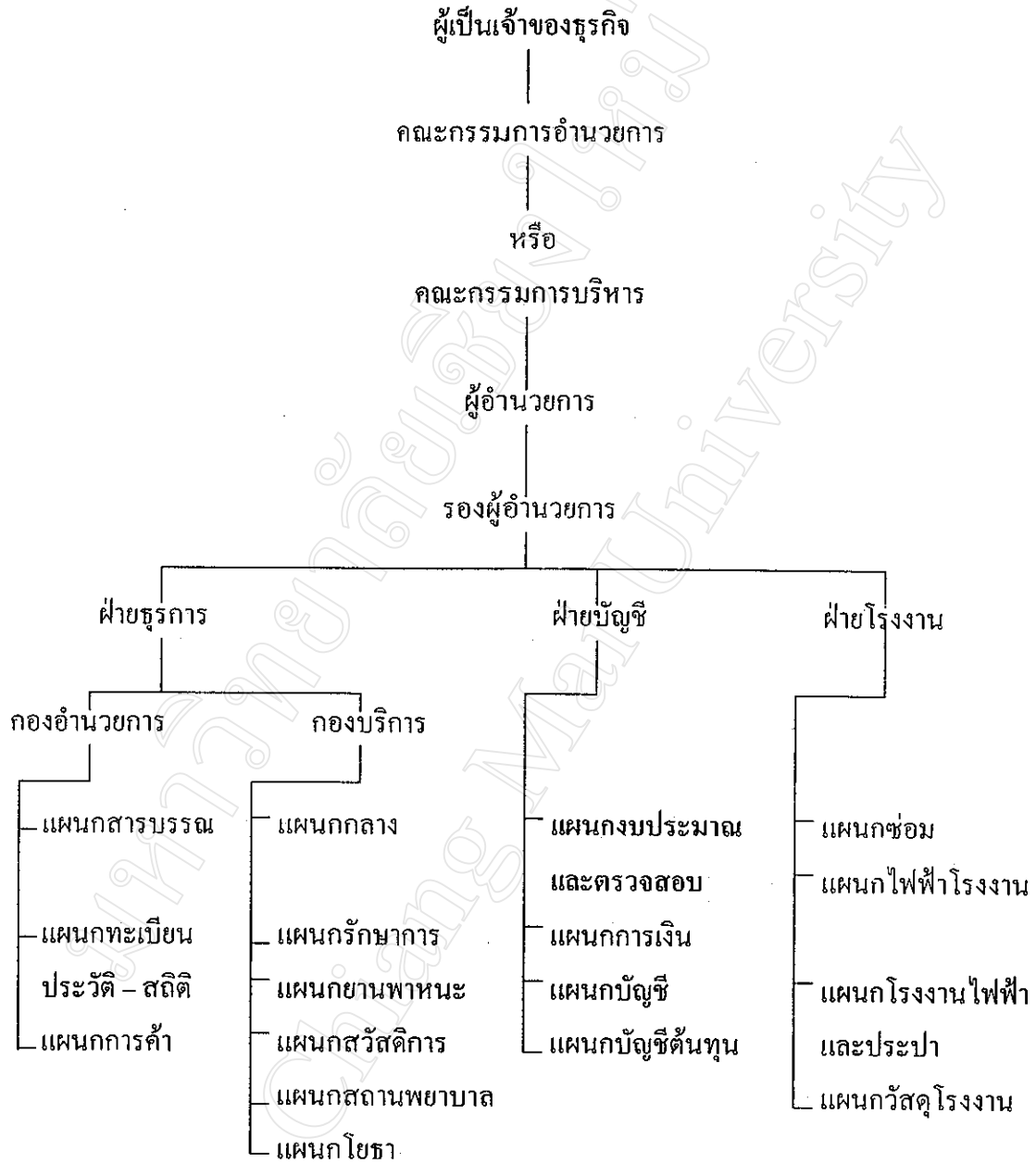
คณะกรรมการงบประมาณ ซึ่งประกอบด้วยผู้อำนวยการงบประมาณและคณะกรรมการจากฝ่ายบริหารระดับสูงขององค์การจะเป็นผู้กำหนดแนวทางต่างๆ ไป สำหรับการจัดทำงบประมาณ และเป็นผู้ประสานงบประมาณย่อยกับหน่วยงานต่างๆ ที่ได้จัดทำขึ้นรวมทั้งเป็นผู้แก้ไข

ปัญหาข้อขัดแย้งต่าง ๆ และทำงบประมาณขั้นสุดท้ายเสนอให้ประธานและคณะกรรมการบริหารองค์การนั้นพิจารณารับรอง สำหรับองค์การขนาดเล็กประธานกรรมการบริหารของกิจการนั้นอาจเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณด้วยตนเอง หรืออาจให้อยู่ในความรับผิดชอบของผู้ผู้ได้บังคับบัญชาถัดลงไปอีกชั้นหนึ่ง ดังตัวอย่างแสดงผังงานของส่วนราชการในภาพที่ 1 และตัวอย่างแสดงผังงานขององค์กรธุรกิจภาพที่ 2 ต่อไปนี้

ภาพที่ 1 แสดงผังงานของส่วนราชการ



ภาพที่ 2 แสดงผังงานขององค์การธุรกิจ

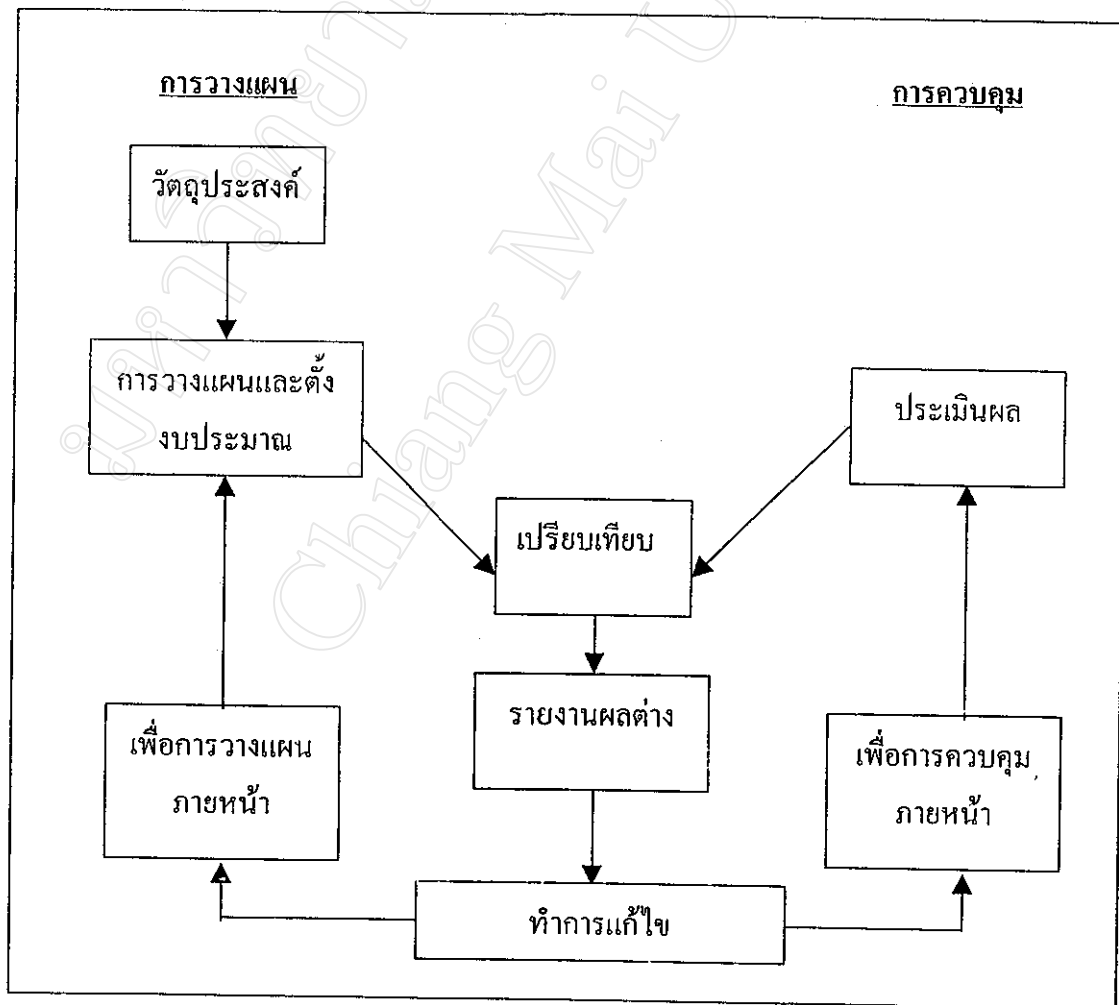


### วิธีการงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณเริ่มตั้งแต่การกำหนดวัตถุประสงค์ และกำหนดกลยุทธ์การดำเนินงานในแต่ละแผนก หรือฝ่ายต่าง ๆ ประกอบขึ้นมาเป็นแผนงานที่ต่อเนื่องกัน เมื่อได้แผนงานแล้วจึงแปลงแผนงานออกมาในรูปตัวเลขอีกครั้งหนึ่ง การจัดทำแผนงานอาจเริ่มมาจากฝ่ายบริหารระดับสูง เรียกวิธีนี้ว่า Top – down Approach หรือฝ่ายบริหารระดับล่างของแผนต่าง ๆ เป็นผู้เริ่มทำและเสนอขึ้นไป เรียกวิธีนี้ว่า Bottom – up Approach นอกจากนี้อาจจะร่วมกันทำแผนงานซึ่งจะทำให้เกิดความร่วมมือที่ดีของผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับล่าง

เมื่อได้จัดทำงบประมาณขึ้นแล้วและนำไปใช้ปฏิบัติในการดำเนินงาน สิ่งนงวดการดำเนินงานจะนำผลการปฏิบัติจริงเปรียบเทียบกับงบประมาณที่จัดทำไว้ เพื่อดูผลต่างที่เกิดขึ้นเพื่อจะได้นำไปวางแผนปรับปรุงแก้ไขและควบคุมต่อไป ซึ่งความสัมพันธ์ของการวางแผนการจัดทำงบประมาณและการควบคุมสามารถแสดงได้ดังภาพที่ 3

ภาพที่ 3 แสดงงบประมาณกับการวางแผนและการควบคุม



### กำหนดเวลาในการจัดทำงบประมาณ

ผู้มีหน้าที่จัดทำงบประมาณภายในองค์กร ย่อมต้องอาศัยเหตุผลหลายอย่างที่จะกำหนดเวลาการจัดทำงบประมาณในส่วนของตนเองขึ้นมา และผู้จัดทำงบประมาณในองค์กรอื่นซึ่งอยู่ภายนอก ก็มีการแต่ละแห่งก็มีการกำหนดเวลาในการจัดทำงบประมาณต่าง ๆ กันด้วย ดังตัวอย่าง

1. กิจการที่จัดทำงบประมาณสำหรับระยะเวลาต่ำกว่า 12 เดือน หรือ 3 เดือน 6 เดือน เป็นต้น ก็จะเริ่มทำงบประมาณล่วงหน้าประมาณ 2 เดือนก่อนที่งวดงบประมาณนั้นจะมาถึง เช่น งบประมาณเดือนมกราคม ถึงมิถุนายน ปีถัดไป จะเริ่มทำงบประมาณเดือนพฤศจิกายนของปีปัจจุบัน
2. กิจการที่จัดทำงบประมาณสำหรับระยะเวลา 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมตามปีปฏิทิน หรือสิ้นสุด 30 มิถุนายน ตามปีการเงิน จะเริ่มทำงบประมาณปีถัดไป ประมาณเดือนตุลาคม ตามปีปฏิทิน หรือเดือนเมษายน ตามปีการเงิน และต้องให้เสร็จก่อนสิ้นปีปัจจุบัน
3. กิจการที่จัดทำงบประมาณ สำหรับระยะเวลายาวนานกว่า 1 ปี เช่น 2 ปี 3 – 5 ปี โดยทำการปรับปรุงงบประมาณปีที่ซ้อนกันตลอดเวลา เช่น งบประมาณปี 25x6 25x7 25x8 ครั้นปีถัดไป จะจัดทำงบประมาณสำหรับปี 25x7 25x8 และ 25x9 และปีต่อไปจัดทำงบประมาณปี 25x8 25x9 และ 25x10 โดยจะทำการปรับปรุงงบประมาณของปีที่ซ้อนกันให้เข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปตามภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง
4. กิจการบางแห่งอาจทำงบประมาณแบบต่อเนื่อง (Rolling Budget) เช่น กิจการทำงบประมาณสำหรับระยะเวลา 12 เดือน โดยเริ่มตั้งแต่เดือนมกราคม ถึง ธันวาคม 25x6 ครั้นเดือนมกราคมของปี 25x7 ผ่านไป ก็จะจัดทำงบประมาณของเดือนมกราคมของปี 25x8 และเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ของปี 25x7 ผ่านไปก็จะจัดทำงบประมาณของเดือนกุมภาพันธ์ ของปี 25x8 เช่นนี้เรื่อย ๆ ไปทุกเดือน นั่นคือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กิจการจะมีงบประมาณครอบคลุมระยะเวลา 12 เดือน เสมอ

### แนวทางจัดทำงบประมาณ

แนวทางที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณมีความสำคัญมากพอ ๆ กับข้อมูลตัวเลขที่จะใช้แสดงในรายการงบประมาณ ซึ่งมีแนวทางการจัดทำงบประมาณ ดังนี้

1. วางนโยบายไว้ให้ เพื่อผู้บริหารทุกระดับจะได้ทำงานโดยมีข้อสมมติฐาน เป้าหมาย วัตถุประสงค์ และจังหวะเวลาการทำงานเหมือน ๆ กัน ผู้บริหารหน่วยงานควรเข้าใจถึงข้อจำกัดการทำงานของผู้ร่วมงานของตน และขอบเขตที่ตนสามารถตัดสินใจได้เอง โดยไม่ต้องขอความเห็นชอบของผู้บังคับบัญชาชั้นสูงก่อนที่จะมีการจัดทำงบประมาณ ควรได้บอกกล่าวให้ผู้ร่วมงานทราบว่า แต่ละคนมีความสำคัญต่องานขององค์กรอย่างไร ข้อจำกัด และขอบเขตของแต่ละคนมีแค่ไหน

2. ให้เจ้าหน้าที่ในทุกระดับหน่วยงานมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของหน่วยงานของเขา เพราะหากเขามีส่วนร่วมจัดทำงบประมาณแล้วก็จะมีความรู้สึกเป็นเจ้าของและพอใจ เต็มใจที่จะทำงานตามงบประมาณที่เขาเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง และถ้าหากหน่วยงานใดสามารถปฏิบัติงานได้ตามงบประมาณ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้ก็มีการยกย่องชมเชยผลการปฏิบัติงานด้วย
3. แนวทางการทำงบประมาณที่วางไว้ ควรหลีกเลี่ยงสิ่งที่จะทำให้พนักงานเกิดความไม่สบายใจในการปฏิบัติงานหรือการต่อต้านของพนักงาน แต่ทุกคนควรอิสระพอสมควร และมีโอกาสทำงานได้เต็มที่ตามความสามารถของเขา และรับผิดชอบผลงานที่ตนกระทำไป ในการจัดทำงบประมาณควรคำนึงถึงปัญหาต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นเพื่อให้โอกาสพนักงานเตรียมหนทางแก้ปัญหาเหล่านั้น
4. มีการจัดเตรียมทำงบประมาณเป็นลำดับ ๆ ขึ้นไป เพื่อช่วยให้กิจการมีโอกาสได้รับผลสำเร็จในการดำเนินงานตามเป้าหมาย เมื่อสามารถทำงานได้ตามเป้าหมายทุก หน่วยงานก็มีความพอใจ ยินดี และภาคภูมิใจในผลสำเร็จของตน แต่ถ้าหากการดำเนินงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ ก็ควรชี้แจงให้ทุก ๆ คนทราบว่าเป็นเพราะเหตุใด แสดงความแตกต่างให้เห็นชัดเจนระหว่างปัจจัยที่พนักงานระดับใดควบคุมได้ และปัจจัยที่ไม่สามารถควบคุมได้

#### ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม (Traditional Cost Management System) ตั้งอยู่บนพื้นฐานของแนวคิดการบริหารต้นทุนที่ได้มีการพัฒนาขึ้นในช่วง ค.ศ. 1880 – 1925 ซึ่งความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์ในช่วงนั้นมีไม่มากนัก อีกทั้งลักษณะการผลิตเป็นแบบผลิตเป็นจำนวนมาก วัตถุดิบ และแรงงานทางตรงถือเป็นปัจจัยสำคัญของการผลิต เทคโนโลยีไม่เปลี่ยนแปลง กิจกรรมของแผนกสนับสนุนเกิดขึ้นเพื่อให้บริการแก่แผนกผลิตเป็นสำคัญ การผลิตในสมัยก่อนจึงเน้นการใช้เครื่องจักรและแรงงานทางตรงให้เต็มประสิทธิภาพการผลิตมากที่สุด ทรายเท่าที่ผลิตภัณฑ์มีความคล้ายคลึงกัน และใช้ทรัพยากรในการผลิตในสัดส่วนเดียวกัน ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ถัวเฉลี่ย) ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมจะถือว่ามีความถูกต้องตามควร แต่เมื่อสภาพการแข่งขันในตลาด ระบบการบริหารการผลิตในโรงงานและความต้องการของผู้บริโภคเปลี่ยนแปลงไปเช่นนี้ จึงเกิดข้อสงสัยในหมู่นักบัญชีบริหารสมัยใหม่ว่า ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมยังเป็นประโยชน์แต่ผู้บริหารในปัจจุบันหรือไม่ ทั้งนี้เพราะข้อมูลมักบิดเบือนไปจากความเป็นจริงมาก และไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนและความพยายามทั้งหมดที่กิจการได้ทุ่มเทไปกับตัวผลิตภัณฑ์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายของฝ่ายค้นคว้าและพัฒนา



ผลิตภัณฑ์ (Research and Development) ฝ่ายวิศวกรรม (Engineering) ฝ่ายการตลาดและฝ่ายบริหารอื่น ๆ (Marketing and Administration)

ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงเน้นไปที่ตัวผลิตภัณฑ์ และแบ่งประเภทของต้นทุนออกเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ตลอดจนใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต การปันส่วนในลักษณะนี้นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมาก หรือใช้วัตถุดิบที่มูลค่ามากต้องรับภาระค่าใช้จ่ายการผลิตไปมากแล้ว ยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพื่อพอบแต่ผู้บริหารถึงความยากง่ายในการผลิต ผลิตภัณฑ์ โดยสรุปแล้วลักษณะสำคัญของระบบบัญชีแบบเดิมมีดังนี้

1. จัดหมวดหมู่ค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชี ทำให้ไม่ทราบสาเหตุของการเกิดค่าใช้จ่าย
2. เน้นการปันส่วนต้นทุนโดยใช้ปริมาณการขายหรือการให้บริการเป็นเกณฑ์ (Volume – based Driver)
3. ไม่เชื่อมโยงกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน

จากข้อบกพร่องของระบบต้นทุนแบบเดิมข้างต้น นักบัญชีบริหารสมัยใหม่จึงมีแนวคิดถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับกิจกรรมต่าง ๆ เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน จึงก่อให้เกิด แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ขึ้น<sup>7</sup>

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaptan และ Cooper นักวิชาการทางการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยพิมพ์เป็นบทความใน The Journal of Cost management และ Harvard Business Review หลังจากนั้น แนวคิดและทฤษฎีการบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Management Concepts) ก็ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายไปทั่วทุกมุมโลก ทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชีย หรือ ออสเตรเลีย เนื่องจากเป็นที่ยอมรับว่า ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสามารถแก้ไขข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมได้

<sup>7</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, ผู้ความเป็นเลิศของกิจการด้วยการบัญชีต้นทุนกิจกรรม, กรุงเทพฯ : ภาควิชาการบัญชีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537, หน้า 6-4.

### แนวคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม<sup>\*</sup>

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่าองค์กรประกอบขึ้นมาจากอะไรบ้าง เวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม ตลอดจนผลได้จากกิจกรรมเหล่านั้น

กิจกรรม (Activity) หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัสดุดิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่าง ๆ) ออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงประกอบด้วย การระบุกิจกรรม การคำนวณต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน หลักการของการบัญชีต้นทุนกิจกรรมสรุปได้ดังนี้

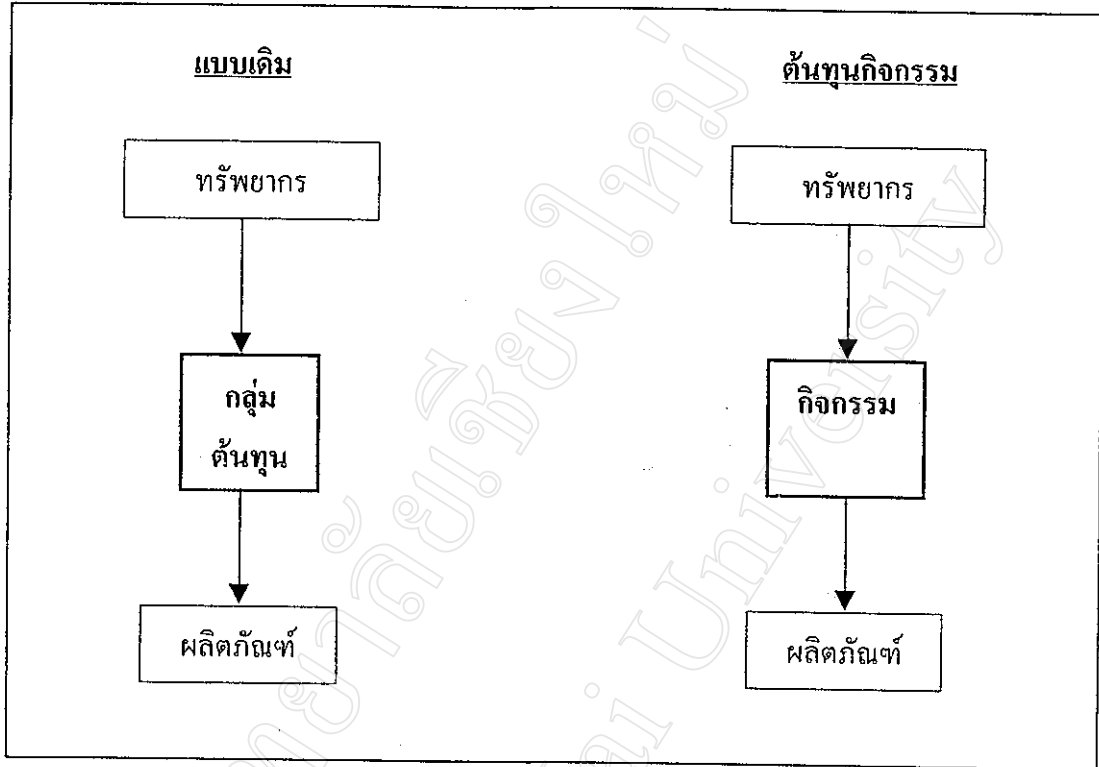
1. การวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรมและการประเมินผลการปฏิบัติงาน
3. การระบุผลได้ของกิจกรรม
4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน
5. การกำหนดควัตถุประสงค์ขององค์กรในระยะสั้น และระยะยาว
6. การประเมินความมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของกิจกรรมต่าง ๆ

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม เป็นการขยายวิธีการปันส่วนต้นทุนแบบ 2 ชั้น (Two - Stage Allocation) ที่ใช้อยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม โดยมีการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นแต่ละกิจกรรม ซึ่งสามารถใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงต่ำเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดต้องใช้กิจกรรมต่าง ๆ มากน้อยแค่ไหน เมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) ของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้คำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน การบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม

ซึ่งจากการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมและระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม แสดงให้เห็นได้ว่าในระบบต้นทุนแบบเดิมจะจัดสรรต้นทุนของทรัพยากรต่าง ๆ ลงสู่กลุ่มต้นทุน แล้วจากนั้นจึงจัดสรรเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ แต่ในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะจัดสรรต้นทุนลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุน แล้วจึงจัดสรรต้นทุนในแต่ละกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการตามลำดับ ดังแสดงในภาพที่ 4 ต่อไปนี้

<sup>\*</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-14.

ภาพที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบระบบต้นทุนแบบเดิม กับระบบต้นทุนกิจกรรม



#### แนวทางการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมการกำหนด<sup>9</sup>

1. วัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม
2. การวิเคราะห์และการระบุกิจกรรม
3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม
4. การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ของกิจกรรม
5. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

#### 1. การกำหนดวัตถุประสงค์

องค์กรต้องทราบ หรือระบุวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดว่าจะนำเอาการบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์ใช้จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น ถ้าองค์กรกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพ

<sup>9</sup> ดนุชา คุณพนิชกิจ, นานาทัศนะของการบริหารต้นทุน, กรุงเทพฯ : ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537 หน้า 9-1.

ในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้นไม่จำเป็นต้องประยุกต์ใช้ทั้งองค์กร และขั้นตอนในการประยุกต์อาจจะสิ้นสุดเพียงขั้นตอนที่ 4 โดยไม่จำเป็นต้องประยุกต์ไปจนถึงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมอาจได้แก่ การให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ การลดต้นทุนของกิจการโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการผลิต การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์ หรือการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

## 2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม คือ ขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลลัพธ์ หรือผลที่ได้ (Output) ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และขอบเขตของกิจกรรมควรจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กิจกรรมที่ระบุนี้ เรียกว่า ศูนย์กิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลต่อไป วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมกระทำได้หลายวิธี ดังนี้

2.1 การพิจารณาจาก กระบวนการดำเนินงาน (Business Process) นั่นคือ จะพิจารณากระบวนการดำเนินงานในเรื่องหนึ่ง ๆ แล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กระบวนการจัดหาวัตถุดิบ จะพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ได้แก่ การคัดเลือกผู้ขาย (Suppliers) การออกไปสั่งซื้อ การรับวัตถุดิบ การนำวัตถุดิบเข้าเก็บในคลัง และการจ่ายชำระหนี้ กิจกรรมที่ระบุนี้จะมีลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน ซึ่งสามารถติดตามได้โดยอาศัยการศึกษาจากความสัมพันธ์ของระบบข้อมูล หรือความสัมพันธ์ของการเกิดรายการผลลัพธ์ (Output) ของกิจกรรมหนึ่ง จะเป็น สิ่งนำเข้า (Input) ของกิจกรรมลำดับต่อไป เมื่อมีการเชื่อมโยงสิ่งนำเข้า และ ผลลัพธ์ ทั้งหมดเข้าด้วยกันก็จะกลายเป็น กระบวนการดำเนินงาน (Business Process) นั่นเอง

2.2 การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) เนื่องจากในปัจจุบันกิจการส่วนใหญ่ได้ประยุกต์แนวคิดของศูนย์ความรับผิดชอบแล้ว ถ้ามีการแบ่งย่อยศูนย์ความรับผิดชอบนี้ลงไปได้จนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียดพอควร ก็จะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจจะเป็นจุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวกเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ

- 2.3 การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง (Interview) ข้อดีของวิธีนี้คือจะได้ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานต่าง ๆ โดยตรง ทำให้เกิดความเข้าใจในงานมากขึ้น แต่ข้อเสียก็มีเช่นกัน นั่นคือ อาจจะได้ข้อมูลที่ผิดพลาด จากประสบการณ์ของบริษัทที่ประยุกต์วิธีนี้จะพบความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ กับคู่มือการปฏิบัติงาน (Job Description) ด้วย
- 2.4 การใช้ประโยชน์จาก พจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ในปัจจุบันมีบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำ พจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ออกจำหน่ายโดยระบุกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าที่งานอย่างละเอียด ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางในการกำหนด กิจกรรมของกิจการ ได้โดยอาจจะต้องมีการตัดแปลงให้เข้ากับลักษณะของการดำเนินงานบ้าง

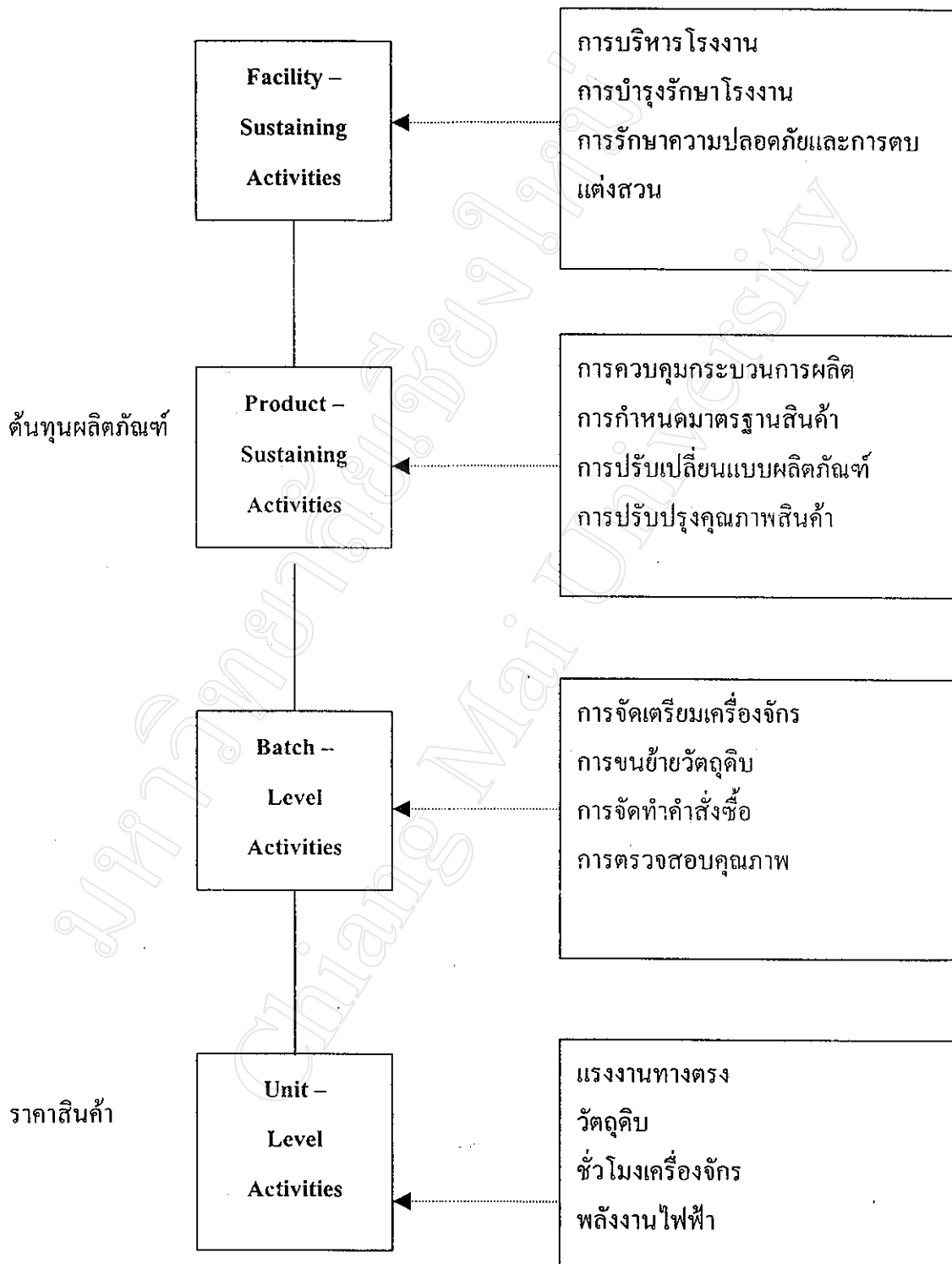
ในขั้นตอนของการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมนี้ ไม่ได้เสร็จสิ้นเพียงเมื่อระบุกิจกรรมต่าง ๆ ได้เท่านั้น แต่เพื่อให้ได้ข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์ในการบริหารงานต่อไป ควรมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมเหล่านี้ต่อในลักษณะดังนี้

- 1) การวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็น กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value - Added Activity) หรือ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Nonvalue - Added Activity) ยังพิจารณาแยกออกได้อีกว่าเป็น กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าที่มีความจำเป็น และ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าที่ไม่มีความจำเป็น ความหมายของ กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า และ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า นั้นจะยึดความคาดหมายของลูกค้าเป็นหลัก และเป้าหมายของกิจการจะต้องพยายามขจัด กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าที่ไม่มีความจำเป็นลง ส่วน กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าที่มีความจำเป็น ก็จะต้องลดให้เหลือน้อยที่สุด ข้อมูลในส่วนนี้จะช่วยผู้บริหารอย่างยิ่งในการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง
- 2) การวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็น ลำดับกิจกรรม (Activity Hierachy) ในลักษณะใด การวิเคราะห์และระบุลำดับกิจกรรมนี้ ทำให้ทราบพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวผลักดันต้นทุนต่อไป ลำดับกิจกรรมแบ่งออกได้เป็น 4 ลำดับ ดังนี้
  - 2.1) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับประมาณการผลิต (Unit - Level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิตทำให้เกิด Unit - Level Cost นั่นคือ ต้นทุนของกิจกรรมนี้จะผันแปรโดยตรงกับหน่วยผลิต เช่น ต้นทุนการใช้วัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ค่าสาธารณูปโภค

- 2.2) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch – Level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับในแต่ละกลุ่ม (Batch) โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยใน กลุ่ม เหล่านั้น ทำให้เกิด ต้นทุนในลำดับกลุ่ม (Batch – Level Cost) เช่น ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง (Setup) เครื่องจักร ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับการสั่งซื้อ ค่าใช้จ่ายในการขนย้ายวัตถุดิบเข้าโรงงาน
- 2.3) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับลักษณะของผลิตภัณฑ์ (Product – Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้ผลิตและขายสินค้าแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม (Batch) แต่ กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์ เช่น การควบคุมงาน การออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมเหล่านี้ทำให้เกิด ต้นทุนในลำดับผลิตภัณฑ์ (Product – Level Cost)
- 2.4) กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวม เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานต่อไปได้อย่างต่อเนื่อง (Facility – Sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้ อาจจะกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิด ต้นทุนในการบริหาร หรือในลักษณะที่เรียกว่า ต้นทุนลำดับองค์กร (Facility – level Cost) เช่น การเสื่อมค่าของโรงงาน การบำรุงรักษาอาคาร การจัดขามรักษาความปลอดภัย

การจัดลำดับกิจกรรมเป็น 4 ลำดับข้างต้น สามารถยกตัวอย่างได้ ดังแสดงในตารางที่ 5  
ต่อไปนี

ภาพที่ 5 แสดงตัวอย่างลำดับกิจกรรมในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม



### 3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

โดยปกติการบันทึกรายการทางบัญชีจะบันทึกต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแยกตามบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายตามปัจจัยที่ก่อให้เกิดต้นทุน (Cost Element) นั่นคือให้ข้อมูลในลักษณะที่เป็นต้นทุน ค่าแรงงาน เงินเดือนและค่าล่วงเวลา ค่าพาหนะ ค่าเสื่อมราคา เครื่องจักร ฯลฯ ในขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรมนี้คือ การระบุต้นทุนตามปัจจัยที่ก่อให้เกิดต้นทุน (Cost Element) เข้าสู่กิจกรรม เรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการทำเชื่อมโยงต้นทุน (Cost Mapping)

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางชนิดสามารถระบุเข้ากิจกรรมนั้นได้โดยตรง เรียกว่าเป็นสาเหตุของต้นทุน (Traceable Cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้นเพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัด หรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับพนักงานและคนงาน ได้แก่ เงินเดือน และค่าแรงงานทางตรง อาจจะสามารถสัมพันธ์พนักงาน คนงาน และหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ไปในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าแรงทางตรงเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น นอกเหนือจากการสัมพันธ์อาจจะมีการเข้าสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน หรือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงอาจจะต้องอาศัยความร่วมมือจากวิศวกรประจำโรงงาน นอกจากนี้จะมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริหารหรืองานบริการต่าง ๆ ที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การทำ “Cost Mapping” ก็จะต้องเป็นไปในลักษณะไม่มีเหตุผล เป็นไปตามผู้มีอำนาจตัดสินใจ (Arbitrary)

### 4. การวิเคราะห์และระบุตัวผลกดันต้นทุน

การวิเคราะห์และระบุตัวผลกดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นการพิจารณาว่าอะไรเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนในกิจกรรมต่าง ๆ การที่ทราบลำดับกิจกรรม (Activity Hierachy) ของกิจกรรมจะเป็นข้อมูลที่สำคัญยิ่งในการกำหนดตัวผลกดันต้นทุน การพิจารณาตัวผลกดันต้นทุนนั้นต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจจะต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย

การวิเคราะห์ตัวผลกดันต้นทุน เป็นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนขององค์การ 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

หลังจากวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรมแล้ว จะทำการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนต่อไป

#### 5. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะอาศัยรายการแสดงกิจกรรม (Bill of Activity) นั่นคือ ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิต จะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวผลักดันต้นทุนอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ตามลักษณะการใช้ตัวผลักดันต้นทุนเหล่านั้น

#### ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม<sup>10</sup>

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงประเภทเดียว
2. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้อง 100% เช่น
  - กิจการที่มีอายุผลิตภัณฑ์ (Life Cycle) ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจะทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต
  - กิจการกำหนดกิจกรรมไม่เหมาะสม โดยอาจกำหนดกิจกรรมมาก หรือน้อยเกินไป
  - กิจกรรมบางกิจกรรมที่ไม่มีสาระสำคัญจะถูกเฉลี่ยเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ในอัตราส่วนที่เท่ากันทั้ง ๆ ที่กิจกรรมบางอย่างที่รับส่วนเฉลี่ยนั้นอาจจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจกรรมที่ไม่มีสาระสำคัญนั้นเลย
  - แนวคิดในการปันส่วนระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นแนวคิดภายใต้สถานะการณ์และข้อสมมติฐานที่กำหนดในขณะนั้นซึ่งจะมีความยืดหยุ่นน้อย เช่น การผลิตของเครื่องจักรสามารถกำหนดได้แน่นอนว่าจะสามารถผลิตได้ชั่วโมงละกี่ชิ้น แต่ในการทำงานของคน ไม่สามารถกำหนดได้แน่นอนว่าจะสามารถทำงาน

<sup>10</sup> อ้อพร อัสวาคิตติกวิน, การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของ บริษัทโอที พีริซัน (ประเทศไทย) จำกัด, เชียงใหม่ : 2543, หน้า 21.

ได้เท่าใด เนื่องจากการทำงานของคนจะดีหรือไม่จะต้องมีสภาพแวดล้อมทาง  
 ภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย

3. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุด ย่อมส่งผลให้ต้นทุนที่คำนวณได้ มีความถูกต้องมากที่สุด แต่ความละเอียดในการจำแนกกิจกรรมจะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงขึ้น
4. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในบริษัท เนื่องจากเกิดความกดดันด้านเวลา และประสิทธิผลของการปฏิบัติงานแก่บุคลากร หรือพนักงานเกรงว่าตนเองจะต้องพบกับการเปลี่ยนแปลงในหน้าที่การงาน หากงานที่ตนทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า (Non - Value Activity)

#### ทบทวนวรรณกรรม

อำพร อัสวาทิตถิวิน (พ.ศ. 2543) ศึกษาการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอที พีริซัน (ประเทศไทย) จำกัดโดยศึกษา การกำหนดกิจกรรมจากโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) คำบรรยายลักษณะงานของบริษัท (Job Description) และการสัมภาษณ์ การทำงานของพนักงานในแผนกต่าง ๆ ซึ่งสามารถกำหนดกิจกรรมได้ 61 กิจกรรม เมื่อกำหนดกิจกรรมแล้วได้มีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยปันจากบัญชีแยกประเภทลงในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ ปันจากแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม และขั้นตอนสุดท้าย คือการปันจากกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งผลการศึกษาดังกล่าว ทำให้ทราบต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ และนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการบริหารเพื่อลดต้นทุนโดยรวม พร้อมทั้งได้เสนอแนวทางในการควบคุมต้นทุน เช่น การจำกัดกิจกรรมที่ไม่มีความจำเป็น และไม่สร้างประโยชน์ทิ้งไป ลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (Non Value Added) นอกจากนี้การศึกษานี้ยังค้นพบถึงข้อจำกัดในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม เช่น ด้านเงินทุน ด้านความพร้อมของพนักงาน เป็นต้น ดังนั้น ต้องคำนึงถึงต้นทุนที่จะต้องเสียไปในการได้ข้อมูลที่ละเอียดและถูกต้องมากที่สุดว่าคุ้มหรือไม่

สุตปราณี มณีศรี (พ.ศ.2545) ศึกษาแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกรณีศึกษา บริษัท วี. พี. เอฟ. กรุ๊ป จำกัด (ผลิตสุกร) ได้ศึกษาโดยใช้วิธีรวบรวมข้อมูลจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน ตลอดจนการสัมภาษณ์ผู้บริหาร พนักงานระดับปฏิบัติการ การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของพนักงาน ซึ่งพบว่ามีกิจกรรมทั้งสิ้น 90 กิจกรรม ในแต่ละช่วงการผลิตสุกร แต่เนื่องจากมีบางกิจกรรมที่ข้อมูลนำเข้า ผลงานและกลุ่มผู้นำไปใช้ประโยชน์เหมือนกัน หรือ คล้ายคลึงกัน จึงนำมารวมเข้าด้วยกัน และเหลือกิจกรรมเพียง 34 กิจกรรม และเมื่อนำกิจกรรมในแต่ละช่วงของการผลิตสุกรมาวิเคราะห์แยกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า สรุปได้ว่ามีกิจกรรมที่เพิ่มค่าจำนวน 14 กิจกรรม และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 3 กิจกรรม จาก

กิจกรรมในขั้นตอนการผลิตสุกรทั้งหมด 17 กิจกรรม จากผลการศึกษพบว่าหากกิจการสามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไปได้ จะช่วยลดเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานทั้งหมด ซึ่งข้อมูลที่ได้จะช่วยให้ผู้บริหารของกิจการนำไปใช้ประโยชน์ในการพิจารณาถึงความมีประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมในฝ่ายผลิตสุกรได้ และสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการบริการกิจกรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดต้นทุนส่วนหนึ่งของกิจการ โดยการตัดทอนกิจกรรม การลดกิจกรรม การทำกิจกรรมร่วมกัน และการเลือกทำกิจกรรมใหม่

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Chiang Mai University