

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

ธุรกิจหลายแห่งยังคงใช้ระบบต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing Approach) ซึ่งข้อมูลต้นทุนสินค้าที่ได้อาจไม่ถูกต้อง ส่วนการกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตในระบบต้นทุนเดิมจะใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราเดียว (Single Predetermined Overhead Rate) กับสินค้าทุกๆ ชนิด อาจจะทำให้สินค้าบางชนิดมีต้นทุนสูงหรือต่ำกว่าต้นทุนที่ควรจะเป็น

ข้อบกพร่องของต้นทุนแบบเดิม ซึ่งเป็นผลทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ บิดเบือนไปจากความเป็นจริง อาจารย์และนักวิชาการทางบัญชีหลายท่านในประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายามเสนอแนวคิดในการพัฒนาปรับปรุงระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ในปี ค.ศ. 1988 ศาสตราจารย์ Robert S. Kaplan และศาสตราจารย์ Robin Cooper ได้เผยแพร่แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมในวารสาร Harvard Business Review

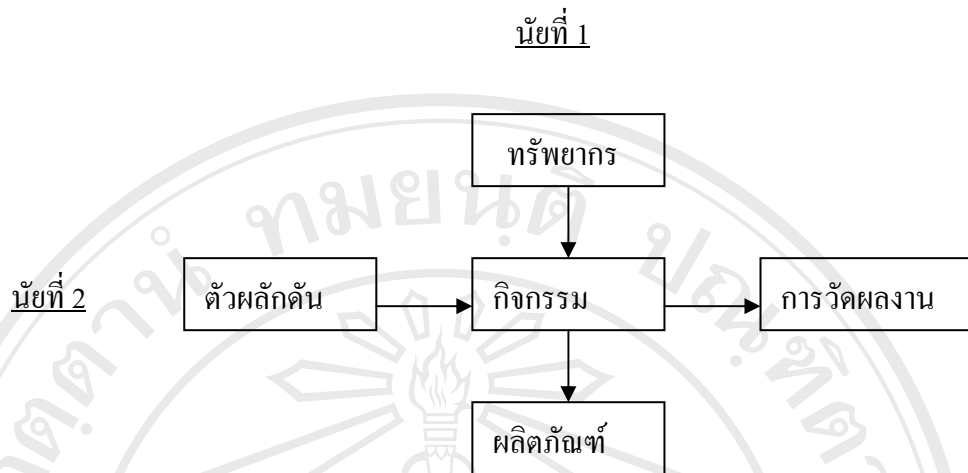
แนวคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม¹

แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม คือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากร กิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้น จะต้องอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ในการป้อนส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object)

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงหมายถึง ระบบบัญชีที่ให้ข้อมูลต้นทุนโดยแสดงตามกิจกรรม ซึ่งแตกต่างจากระบบบัญชีแบบเดิมที่แสดงต้นทุนตามประเภทของค่าใช้จ่ายเท่านั้น

ทั้งนี้แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวสามารถแยกออกมาเพื่อใช้ในการบริหารได้ เป็น 2 นัย ดังภาพที่ 1 ดังนี้

¹ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, การบัญชีต้นทุนกิจกรรม เอกสารการสัมมนาตลาดหลักทรัพย์ กรุงเทพฯ: 2536, หน้า 398.



ภาพที่ 1 ระบบต้นทุนกิจกรรมแสดง 2 นัย

1. เพื่อการบริหารข้อมูลทางด้านต้นทุน (แนวตั้ง) กล่าวคือ จะเน้นการปันส่วนจากกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการเพื่อให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้นๆ ซึ่งจะทำให้กิจการสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการควบคุมหรือลดต้นทุนลง ขณะเดียวกันก็สามารถนำไปใช้เพื่อกำหนดราคาขาย แต่การคำนวณต้นทุนในระบบต้นทุนกิจกรรมนั้น ควรจะเป็นกิจกรรมที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการหลากหลาย กรณีที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงอย่างเดียวก็ไม่เหมาะสมที่จะใช้ เนื่องจากหากเป็นกิจการที่มีผลิตภัณฑ์เพียงผลิตภัณฑ์เดียว ค่าใช้จ่ายต่างๆ จะไม่มีการปันส่วน แต่จะเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นๆ ทั้งหมด ข้อผิดพลาดในความถูกต้องของการปันส่วนต้นทุนซึ่งจะมีผลต่อการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยก็จะไม่เกิดขึ้น

2. เพื่อการบริหารที่เน้นในด้านการควบคุม (แนวนอน) โดยมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์หาสาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรม เมื่อทราบสาเหตุของการเกิดต้นทุนแล้วจึงนำข้อมูลดังกล่าวไปวิเคราะห์ความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพโดยรวมของกิจการ เช่น การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่าเพื่อนำไปใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานและปรับปรุงการปฏิบัติงานภายในแผนกต่างๆ โดยส่งเสริมกิจกรรมที่เพิ่มค่า และลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือ ในกรณีที่ไม่สามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมนั้นได้ ควรที่จะทำอย่างไรให้ผลผลิตของกิจกรรมนั้นเพิ่มขึ้น

ทบทวนวรรณกรรม

วาสนา วิเศษสิงห์ (2543) ได้ทำการศึกษา แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด พบว่า (1) การกำหนดกิจกรรม โดยการศึกษาจากคำบรรยายลักษณะงาน โครงสร้างองค์กร แผนปฏิบัติการ และจากการสัมภาษณ์ กิจกรรมที่ได้อาจมีจำนวนมากหรือน้อยจนเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่บริษัททำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายเกิดการผิดพลาด (2) การเลือกตัวหลักต้นทุน อาจไม่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้ (3) การปันส่วนข้อมูลจากแผนกลงสู่กิจกรรมนั้นส่วนใหญ่จะใช้น้ำหนักเวลาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน โดยนำข้อมูลมาจากใบประเมินน้ำหนักเวลาของพนักงาน ซึ่งพนักงานอาจให้ข้อมูลที่ไม่เป็นจริง (4) การคำนวณต้นทุนกิจกรรม สำหรับค่าใช้จ่ายบางประเภทซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่กิจกรรมได้โดยตรง จะต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้ปฏิบัติงาน เพื่อหาเกณฑ์ที่จะใช้ในการปันส่วนลงสู่กิจกรรม ซึ่งอาจจะยังไม่มีที่เหมาะสม²

อำพร อัสวาทิตกวิน (2543) ได้ทำการศึกษา การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอที พร็อพเพอร์ตี้ (ประเทศไทย) จำกัด พบว่า (1) การที่บริษัทจะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ผู้บริหารจำเป็นต้องส่งเสริมให้พนักงานของกิจการมีความเข้าใจถึงความจำเป็นของการนำมาใช้ (2) บริษัทควรเริ่มต้นด้วยการประยุกต์ในลักษณะเดี่ยว (Stand Alone) กล่าวคือ ยังไม่จำเป็นต้องลงทุนพัฒนาระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อรองรับระบบต้นทุนกิจกรรม แต่ก็สามารถใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการช่วยคำนวณได้ (3) การใช้เกณฑ์ในการปันส่วนทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายในแต่ละระดับ กิจกรรม สามารถปรับเปลี่ยนได้ หากเห็นว่าเกณฑ์ในการปันส่วนที่ใช้อยู่ไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรมได้³

ขั้นตอนการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม⁴

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ โดยกิจกรรม (Activity) หมายถึง การกระทำที่ทำการเปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร

² วาสนา วิเศษสิงห์, แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด: 2543, หน้า 99.

³ อำพร อัสวาทิตกวิน, การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอที พร็อพเพอร์ตี้ (ประเทศไทย) จำกัด: 2543, หน้า 97.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

เช่น วัตถุประสงค์ แรงงาน และเทคโนโลยีต่างๆ ออกมาเป็นผลได้ ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมถือว่า กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่งนั่นคือ จะต้องมีการพิจารณาล่วงหน้าว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คืออะไร จากนั้นจะต้องระบุให้ได้ว่า สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันอย่างไร

เมื่อได้ระบุสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแล้ว จะต้องทำการระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งคำนวณต้นทุนกิจกรรม และหาตัวผลักดันต้นทุน ตลอดจนตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Indicator) ที่เกี่ยวข้องกับ ตัววัดผลปฏิบัติงานอาจจะอยู่ในรูปของต้นทุนต่อหน่วยผลได้ (Cost Per Output) สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและคุณภาพของผลได้ก็ได้ อันจะเป็นประโยชน์ในการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมต่างๆ ว่าเป็นไปอย่างเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งจะช่วยให้มองเห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ กับผลสำเร็จที่เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้น ทุกๆ กิจกรรมที่ได้กระทำไปหรือหลีกเลี่ยงการกระทำ จะต้องมีการเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาว่า ควรประกอบกิจกรรมนั้นต่อไป หรือควรมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของกิจกรรมบางประเภทใหม่ การควบคุมต้นทุนจะมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เมื่อได้มีการนำเอาวิธีการใหม่ๆ ที่มีประสิทธิภาพ มากกว่าเดิมมาใช้ในการประกอบกิจกรรม และมีการระบุกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ในการที่บริษัทฯ จะจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมนั้น สิ่งที่สำคัญที่สุดคือผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของระบบดังกล่าวก่อนว่าจะนำไปใช้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในลักษณะใดให้แก่กิจการได้บ้าง จากนั้นก็จะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นแนวทางในการที่จะกำหนดกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และก่อประโยชน์สูงสุดให้แก่กิจการ โดยมีต้นทุนในการจัดทำและการนำมาใช้ต่ำสุด นอกจากนี้กิจการยังจะต้องมีการกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ขึ้น ซึ่งอาจกำหนดจากลักษณะโครงสร้างขององค์กร โดยแบ่งหน่วยงานขององค์กรออกเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ฯลฯ หลักจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ

ขั้นตอนของการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย

1. การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม
2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ซึ่งหมายถึงต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น
3. การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม / ตัววัดผลการปฏิบัติงาน

4. การระบุดำเนินกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน ตามปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม คือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์กิจกรรมจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และสลับซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกประกอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ลงสู่แผนก โดยมีเกณฑ์ในการกำหนด หรือวิเคราะห์กิจกรรม ดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมจะต้องเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้นๆ
2. กิจกรรมที่กำหนดจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร มีทั้งกิจกรรมเบื้องต้น (Primary Activity) คือ กิจกรรมที่สอดคล้องกับแผนก และกิจกรรมรอง (Secondary Activity) คือ กิจกรรมเสริมแต่มีความจำเป็นต่อแผนก
3. ในการกำหนดกิจกรรมของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่ควรจะเกิน 5-10 กิจกรรม เพราะหากมีกิจกรรมมากเกินไปจะทำให้ต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรม (Measurement Costs) สูง การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทยุ่งยาก และทำให้เกิดความสับสนต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากข้อมูลมากเกินไป (Overload Information)
4. กิจกรรมนั้นจะต้องสามารถมองเห็นผล (Output) ที่ชัดเจน สามารถมองเห็นเป็นรูปธรรม และสามารถให้ผู้อื่นนำไปใช้ประโยชน์ได้
5. กิจกรรมนั้นๆ ควรจะกินเวลามากกว่าหรือ เท่ากับ 10% ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ โดยจะเน้นความมีสาระของงาน ดังนั้นกิจกรรมที่เหลืออยู่ ก็จะต้องดูดซับต้นทุนของกิจกรรมที่ถูกตัดออกไป
6. เมื่อนำเวลาของทุกๆ กิจกรรมมารวมกันแล้ว จะต้องมากกว่าหรือเท่ากับ 80% ของเวลาที่ใช้ปฏิบัติงานโดยรวมของแต่ละแผนก
7. การกำหนดกิจกรรมจะต้องกำหนดกิจกรรมที่มีอยู่ในปัจจุบันและครอบคลุมถึงอนาคตด้วยซึ่งจะทำการศึกษาจาก

7.1 โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ของบริษัท เพื่อให้ทราบถึงศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ทำให้สามารถกำหนด กิจกรรมให้สอดคล้องกับโครงสร้างได้

7.2 คำบรรยายลักษณะงานของบริษัท (Job Description) ของบริษัทเพื่อให้ทราบถึงลักษณะงานที่แต่ละแผนกต้องทำ ทำให้การกำหนดกิจกรรมได้ง่ายและตรงตามวัตถุประสงค์หลักของงานของแต่ละแผนก

7.3 ทำการสัมภาษณ์ (Interview) และสังเกตการณ์ (Observe) วิธีนี้จะช่วยให้เข้าใจถึงลักษณะงานได้ดียิ่งขึ้น แต่ถ้าทำการสัมภาษณ์เพียงอย่างเดียวข้อมูลที่ได้อาจบิดเบือนจากความเป็นจริง จึงควรจะมีการสังเกตการณ์และต้องมีการตรวจสอบอย่างถี่ถ้วนโดยอาจสอบถามจากผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นก่อนที่จะระบุเป็นกิจกรรมต่อไป

7.4 พิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ในกิจการที่ได้มีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบหากมีความละเอียดพอสมควรแล้วสามารถระบุกิจกรรม ให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบได้ง่ายขึ้น

7.5 ศึกษาจากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ในปัจจุบันบริษัทในสหรัฐอเมริกาได้มีการจัดทำพจนานุกรมกิจกรรมออกจำหน่าย โดยระบุกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละหน้าที่งานอย่างละเอียด กิจการสามารถนำไปดัดแปลงเพื่อระบุให้เข้ากับลักษณะการดำเนินงานของกิจการได้สะดวกขึ้น

7.6 ศึกษาโดยการพิจารณาจากกระบวนการดำเนินงานแล้วจึงกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตอาจประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ได้แก่ การขนย้าย วัสดุคืบ การขึ้นแบบ การประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร การประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้สามารถทราบได้จากการศึกษาความเกี่ยวเนื่องกันของระบบข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการ

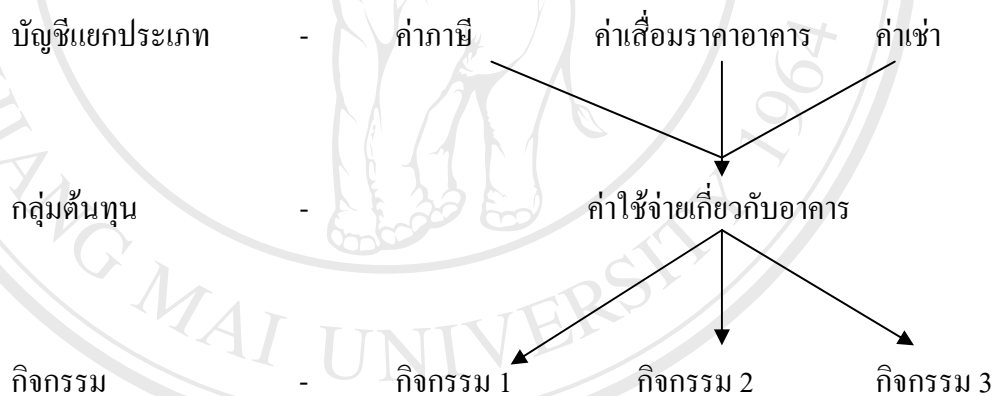
จากการวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ผู้บริหารทราบประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรของแต่ละแผนก และของกิจการเป็นส่วนรวม โดยพิจารณากิจการทั้งหมดว่า มีกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าและกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่า ซึ่งความหมายของกิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ โดยผู้บริหารสามารถนำไปเป็นแนวทางในการลดต้นทุนหรือนำไปใช้ในการพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานหรือการผลิต โดยลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้น้อยลงหรือหมดไป หรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่มีความจำเป็นให้เหลือน้อยที่สุด

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรเหล่านี้จะ

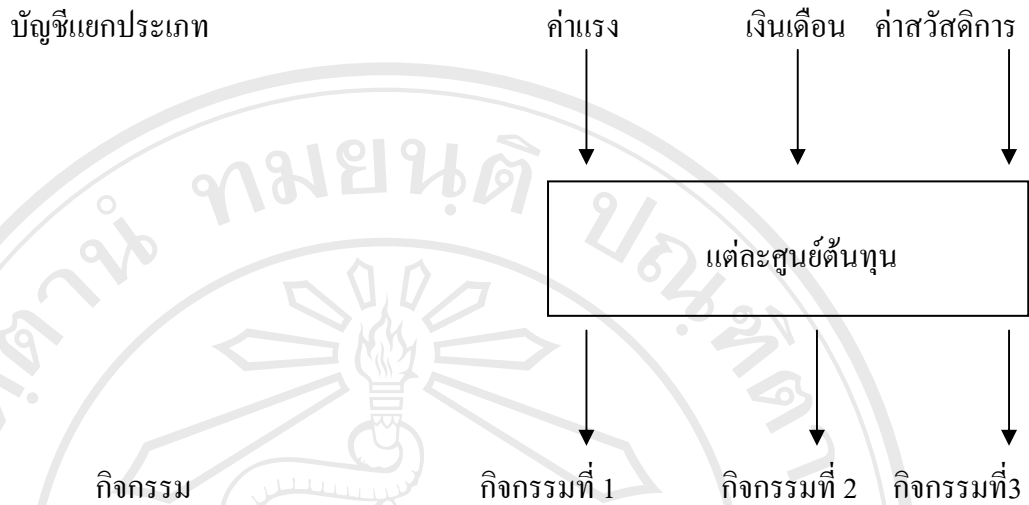
เก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตามรายการต้นทุน (Cost Element) และหากทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไป หรือ ต้นทุนตามรหัสบัญชี กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ต้นทุนนั้น จะเรียกว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Costs) กระบวนการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกว่า Cost Mapping การรวบรวมและประมาณผลต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีคือ

1. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายการต้นทุน (Cost Element) ต่างๆ ที่อยู่ในระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger Account) ของกิจการ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าแรงงาน ค่าวัสดุ ค่าเสื่อมราคา และอื่นๆอีก โดยจับกลุ่มรายการที่มีต้นทุนลักษณะเดียวกัน หรือสัมพันธ์กันไว้ด้วยกันที่เรียกว่า Cost Pool เช่นกลุ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคาร จะประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าภาษี ก็จะถือว่าเป็นกลุ่มต้นทุน หรือ Cost Pool เดียวกัน จากนั้นพิจารณาตัวผลักดันต้นทุน หรือ Cost Driver ซึ่งจะใช้ตัวผลักดันเดียวกันในแต่ละกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม ดังภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม



ภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม

2. รวบรวมต้นทุนกิจกรรม จากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ที่ป้อนมาจากบัญชีแยกประเภท (General Ledger) ลงสู่ศูนย์ต้นทุน แล้วจึงระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ในแต่ละศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน หรือ Cost Driver ที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน ซึ่งจะช่วยให้ทราบต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกิจกรรมเหล่านั้นดังภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบ / ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม วิธีการนี้จะทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมแยกเป็นแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนได้ ซึ่งสามารถนำไปเป็นแนวทางในการลดต้นทุนเฉพาะที่ได้



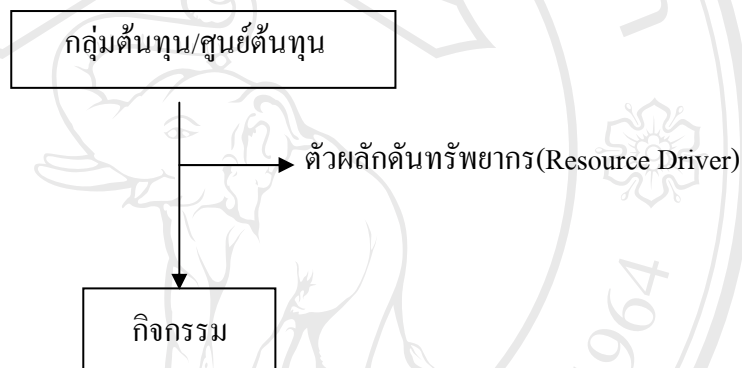
ภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบ / ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม

การที่จะเลือกใช้วิธีใด ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการของการนำไปใช้ และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละกิจการ และจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-stage Allocation Procedure) ดังนั้นในการปันส่วนขั้นแรกจะเป็นการปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งตัวหลักต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนี้ จะเรียกว่าตัวหลักต้นทุนทรัพยากร (Resource Driver) ดังภาพที่ 4 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุน / ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งในการระบุจะทำได้ 3 วิธี คือ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุเมื่อทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าใด เช่น กิจการมีการฝึกอบรมและมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นเพื่อการฝึกอบรมนี้จะเป็นของกิจกรรมฝึกอบรมและพัฒนา

2. การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณขึ้น โดยอาจต้องมีหลักในการประมาณการเช่น ค่าไฟฟ้าของแผนกใดแผนกหนึ่งไม่สามารถปันเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ของแผนกได้ ก็อาจจะมีการสัมภาษณ์ หรือกรอกแบบสอบถามเพื่อให้ทราบสัดส่วนเวลาทำงานของพนักงานแต่ละคนในแต่ละกิจกรรมแล้วนำมาเป็นหลักฐานในการปันค่าไฟฟ้า ซึ่งข้อดีในการสัมภาษณ์คือจะได้ข้อมูลที่รวดเร็วและต้นทุนต่ำ

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงาน ซึ่งส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปกับงานสำนักงาน แต่ใช้จำนวนพนักงานของแต่ละแผนกเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนซึ่งจะต้องรวมพนักงานที่ทำงานด้านการผลิตเข้าไปด้วย ทำให้อาจได้ข้อมูลที่ไม่สมเหตุสมผล จึงควรนำวิธีนี้มาใช้ให้น้อยที่สุด เพราะอาจไม่มีความเกี่ยวเนื่องกับสาเหตุของการเกิดต้นทุน



ภาพที่ 4 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม / ตัววัดผลการปฏิบัติงาน

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) มักคำนวณในรูปของอัตราต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หรือ ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ซึ่งตัวผลักดันต้นทุน/ตัวผลักดันกิจกรรม อาจอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) ผลได้ (Output) หรือลักษณะทางกายภาพของกิจกรรม อย่างไรก็ตามหนึ่งก็ได้ ในทางทฤษฎีการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนหรือตัวผลักดันกิจกรรม ได้มีการแบ่งไว้เป็น 4 ระดับคือ

1. ตามหน่วยผลิต (Unit Level) จะเป็นต้นทุนผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย และสามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนได้โดยตรง เช่น ค่าวัสดุดิบทางตรง จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ จำนวนวัตถุดิบ หรือ ค่าแรงทางตรง ก็จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ ชั่วโมงแรงงานทางตรง เป็นต้น

2. ตามกลุ่ม/คำสั่ง (Batch Level) จะเป็นต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับจำนวนกลุ่มของสินค้าหรือบริการที่ผลิตแต่ไม่ได้ผันแปรตามจำนวนหน่วยที่ผลิต เช่นการสั่งซื้อ จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรม คือ จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ หรือต้นทุนการขนย้ายวัตถุดิบ จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ จำนวนครั้งของการขนย้าย เป็นต้น

3. ตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Product Level) หรือ ตามกระบวนการผลิต (Process Line) ต้นทุนกลุ่มนี้จะผันแปรตามความหลากหลายของสินค้า เช่น ค่าใช้จ่ายในการออกแบบจะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรม คือ จำนวนประเภทของผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

4. ตามกิจกรรมรวมขององค์กรเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ (Organization Level) จะเป็นต้นทุนที่ไม่ผันแปรตามทั้ง 3 ระดับแรก แต่จะเป็นต้นทุนคงที่อย่างแท้จริง เป็นต้นทุนโดยรวมที่ทำให้ธุรกิจสามารถดำเนินงานได้ เช่น ค่าเสื่อมราคา จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรม คือ พื้นที่ หรือเงินเดือนผู้บริหารโรงงาน จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรม คือ จำนวนพนักงาน เป็นต้น

นอกจากนั้นในการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมยังมีองค์ประกอบอื่นที่จะต้องคำนึงถึงคือ

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดัน (Measurement Costs) กิจการจะเลือกใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่สามารถหาข้อมูลมาเพื่อใช้ระบุตัวผลักดันต้นทุนนั้นได้ง่าย เพื่อจะได้มีต้นทุนที่ต่ำ

2. สหสัมพันธ์ (Correlation) กิจการจะใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรจริงเพื่อจะทำให้ได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง

3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรมของพนักงาน (Behavioral Effects) ตัวผลักดันต้นทุนที่เลือกจะต้องไม่มีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในทางที่ไม่สร้างสรรค์

4. ตัวผลักดันที่กิจการเลือก จะต้องเป็นตัวผลักดันที่แหล่งภายนอกใช้คิดค่าบริการเพื่อที่จะทำให้สามารถเปรียบเทียบได้ว่ากิจกรรมดังกล่าวควรที่จะดำเนินการเองหรือจ้างจากแหล่งภายนอก

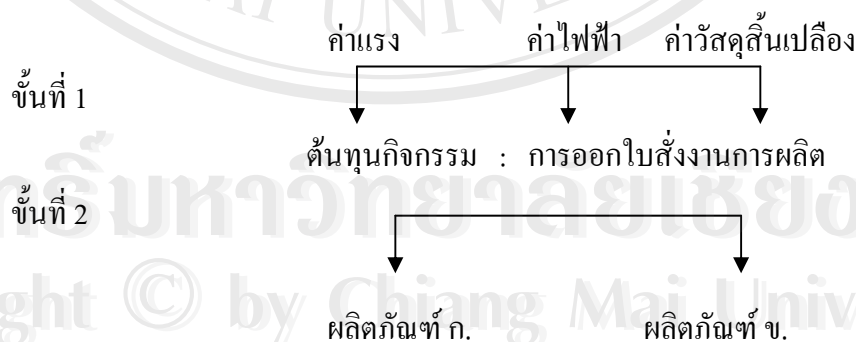
การเลือกตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงปัจจัยต่างๆ ที่เป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้วยังใช้เป็นแนวทางในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ ตลอดจนใช้เป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานได้อีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น ในงวดบัญชีที่ผ่านมาแผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,000 ใบ โดยมีค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 30,000 บาท ต้นทุนต่อรายการเท่ากับ 30 บาท หากในงวดบัญชีต่อมา แผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,500 ใบ โดยค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการปรับเปลี่ยนขั้นตอนการจัดทำใบสั่งซื้อใหม่ ทำให้ค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อจะลดลงเหลือ

เพียง 20 บาท แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพการทำงานที่ดีขึ้นทำให้ต้นทุนในการจัดส่งทำใบสั่งซื้อต่อหน่วยลดลง

ขั้นตอนที่ 4 การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

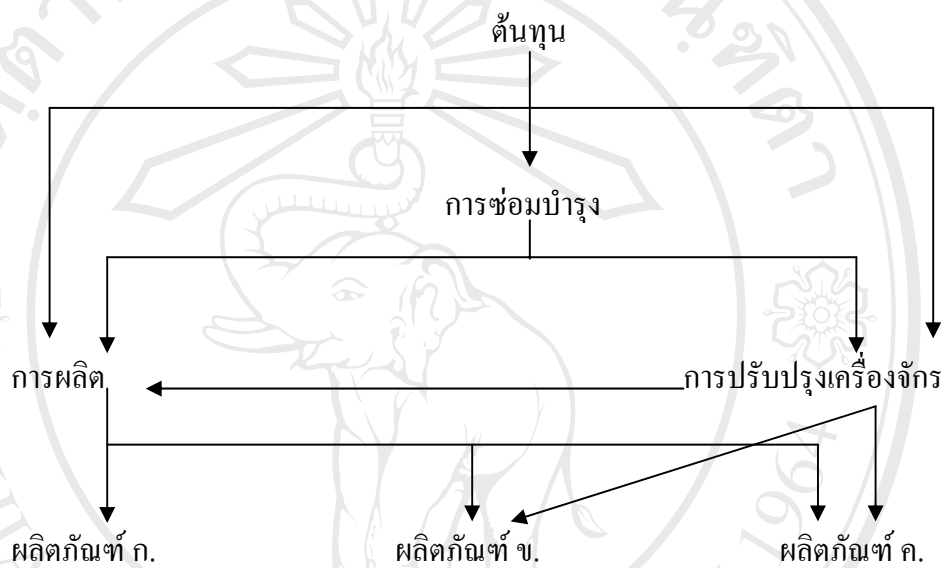
ระบบการบัญชีต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวผลิตภัณฑ์อย่างไร ในกิจการที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบางแผนกอาจเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นโดยตรง แต่ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาลดหล่นตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้นจนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) อยู่ 2 วิธีคือ

1. วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The two – stage Approach) ซึ่งในขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เรียกว่าเป็นตัวผลิตภัณฑ์ ทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) ดังภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน



ภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน แบบ 2 ขั้นตอน

2. วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple-stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจการที่มีกิจกรรมซับซ้อน คือ มีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คือตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นสุดท้าย ดังภาพที่ 6 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน



ภาพที่ 6 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน

การปันส่วนหรือระบายค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์ จะเรียกตัวผลักดันต้นทุนในขั้นนี้ว่า ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) สามารถระบุได้ 3 วิธี คือ ดังภาพที่ 7 แสดงการปันส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) ในธุรกิจการผลิตโดยทั่วไปจะมีผลิตภัณฑ์มากกว่า 1 ชนิด ดังนั้นการระบายค่าใช้จ่ายหรือ โสหุ้ยการผลิตจึงค่อนข้างยุ่งยากและไม่สามารถระบุเข้าผลิตภัณฑ์โดยตรงได้จะมีเพียงวัตถุดิบและค่าแรงเท่านั้นที่สามารถระบุได้ง่าย
2. การระบุโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ซึ่งก็เหมือนกับการระบุในขั้นตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) แต่มีข้อดีคือเป็นวิธีที่ง่ายและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย
3. การระบุโดยการประมาณ (Estimation) วิธีนี้อาจใช้เทคนิคทางสถิติเข้าช่วย เช่น การวิเคราะห์การถดถอย เพื่อให้ทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับผลได้ ซึ่งวิธีนี้จะมีต้นทุนที่ต่ำกว่าวิธีแรกและเหมาะสมที่จะนำมาใช้มากกว่าวิธีที่ 2

ในการเลือกตัวผลักดันกิจกรรมมาใช้ควรจะต้องเลือกเท่าที่จำเป็นเพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนในการวัดตัวผลักดันมากเกินไป และควรเลือกตัวผลักดันโดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์เป็นเหตุเป็นผลกันเพื่อให้ข้อมูลของต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิต



ภาพที่ 7 แสดงการปันส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ

ความสำคัญระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม⁵

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบการบริหารที่ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการควบคุมต้นทุน โดยในรายละเอียดระบบ ต้นทุนกิจกรรมสามารถให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารดังนี้

1. การตัดสินใจ ผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ แต่ระบบต้นทุนแบบเดิมมีสมมุติฐานว่า กิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต และไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

2. การควบคุมต้นทุน ข้อมูลที่ถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์จะช่วยผู้บริหารในการกำหนดกลยุทธ์เพื่อความเป็นเลิศของกิจการ ซึ่งผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุด หรือให้หมดไป

⁵ สุปราณี มณีศรี, แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม : กรณีศึกษา บริษัท วี.พี.เอฟ. กรุ๊ป จำกัด, 2545, หน้า 7-8.

3. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หากผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมาก ก็จะทำให้ปัญหาที่จะเกิดจากการตัดสินใจที่ผิดพลาดลดลง เช่น การกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ การออกแบบ หรือการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์

4. การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ บัญชีต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง ซึ่งจะให้ประโยชน์แก่ผู้บริหาร คือ

4.1 การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุน และพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4.2 การประเมินส่วนผลสมของผลิตภัณฑ์/บริการ ความเข้าใจเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เหมาะสม จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหากำไรในระยะยาวของกิจการ

4.3 การลดความสูญเปล่าให้หมดไป จะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพ ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราเพิ่มผลผลิต และข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน จะทำให้การบริหารมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้น กิจการจึงสามารถนำข้อมูลกิจกรรมไปเป็นเครื่องมือในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหาร และเพิ่มกำไรอย่างต่อเนื่อง

5. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน ถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้กิจการสามารถยืนหยัดได้ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันอย่างรุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูง ทำให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ได้เป็นอย่างดี และสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัดไปลงทุนในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างเหมาะสม

6. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงาน เช่น ในการผลิตผลิตภัณฑ์บางอย่างอาจต้องใช้ชิ้นส่วนจำนวนมาก ซึ่งจะก่อให้เกิดต้นทุนมากมาย เพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ผู้บริหารอาจให้มีการออกแบบใหม่ เพื่อให้ใช้ชิ้นส่วนน้อยลง ต้นทุนในการผลิตลดลง แต่คุณภาพยังเหมือนเดิม

ตัวอย่างของธุรกิจที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรมได้ถูกนำมาประยุกต์ใช้กับหลายบริษัทในประเทศต่างๆ รวมทั้งในประเทศไทยเพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ปัญหาสำคัญต่างๆ มากมาย เช่น บริษัทฮิวเลตต์แพคการ์ด โรสวิลล์ เนทเวิร์ค ดิวิชั่น จำกัด (Hewlett-Packard, Roseville Network Division) บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์เซอร์วิส (มหาชน) จำกัด ธนาคารกสิกรไทย (มหาชน) จำกัด การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย กรมทะเบียนการค้า เป็นต้น



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved