

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

จากการที่นักวิชาการเห็นว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมมีข้อบกพร่องมากมาย เช่น การยึดติดกับความเชื่อที่ว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน มองว่ากิจกรรมไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับการผลิตสินค้าในปัจจุบัน กำหนดต้นทุนสินค้าเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินเท่านั้น รวมถึงการขาดหลักเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนรวม และข้อมูลที่ได้ไม่ได้ให้ประโยชน์ต่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน จึงทำให้มีการเสนอแนวคิดใหม่ซึ่งจะสามารถช่วยแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวได้ โดยในปี ค.ศ.1988 Kaplan และ Cooper นักวิชาการบัญชีและบริหารของสหรัฐอเมริกาได้นำคำว่า “ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม” (Activity-Based Costing System) มาใช้เป็นครั้งแรกโดยตีพิมพ์ลงในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review และต่อมาได้มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวตีพิมพ์อย่างแพร่หลาย และได้รับการยอมรับไปทั่วโลก และในประเทศไทยหลายกิจการได้เริ่มประยุกต์แนวคิดนี้บ้างแล้ว เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นต้น

ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing) หรือ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ขยายวิธีการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-Stage Allocation) จากที่ใช้อยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม โดยมีการระบุตัวผลกัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver) เป็นแต่ละกิจกรรม โดยตัวผลกัณฑ์ต้นทุนจะเป็นข้อมูลสำคัญในการควบคุมและลดต้นทุนรวมถึงการนำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงต่ำเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิตและการจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, การบัญชีต้นทุนกิจกรรม เอกสารสัมมนา ตลาดหลักทรัพย์ กรุงเทพฯ : 2536. หน้า 398

### แนวคิดและหลักการของระบบต้นทุนกิจกรรม

แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมคือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากร กิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ในการปันส่วนเข้ากิจกรรม แล้วจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object)

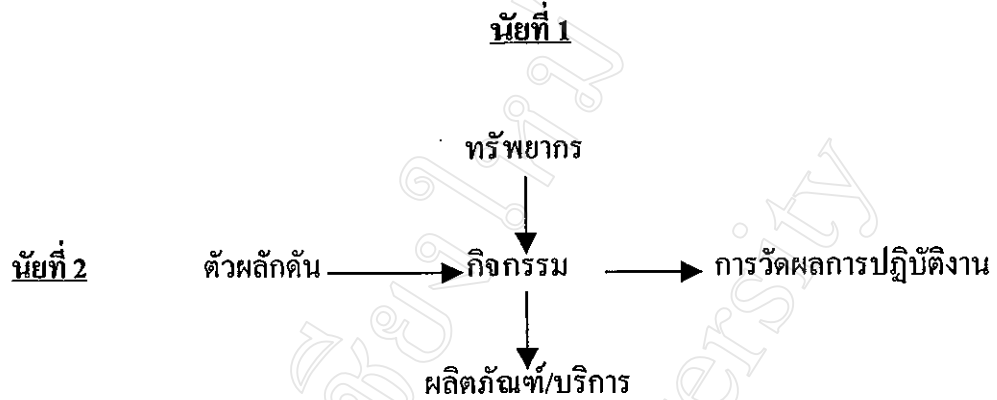
ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงหมายถึง ระบบบัญชีที่ให้ข้อมูลต้นทุน โดยแสดงตามกิจกรรม ซึ่งแตกต่างจากระบบบัญชีแบบเดิมที่แสดงต้นทุนตามประเภทของค่าใช้จ่ายเท่านั้น

ทั้งนี้แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวสามารถแยกออกมาเพื่อใช้ในการบริหารได้เป็น 2 นัย ดังภาพที่ 1 ดังนี้

1. เพื่อการบริหารข้อมูลทางด้านต้นทุน(แนวตั้ง)กล่าวคือจะเน้นการปันส่วนจากกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการเพื่อให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้นๆ ซึ่งจะทำให้กิจการสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในการควบคุมหรือลดต้นทุนลง ขณะเดียวกันก็สามารถนำไปใช้เพื่อการตั้งราคาขาย แต่การคำนวณต้นทุนในระบบต้นทุนกิจกรรมนั้นควรจะเป็นกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการหลากหลาย กรณีที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงอย่างเดียวก็ไม่เหมาะสมที่จะใช้ เนื่องจากหากเป็นกิจการที่มีผลิตภัณฑ์เพียงผลิตภัณฑ์เดียวค่าใช้จ่ายต่างๆ จะไม่มีการปันส่วนแต่จะเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้นๆ ทั้งหมดข้อผิดพลาดในความถูกต้องของการปันส่วนต้นทุนซึ่งจะมีผลต่อการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยก็จะไม่เกิดขึ้น

2. เพื่อการบริหารที่เน้นในด้านการควบคุม (แนวนอน) โดยมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์หาสาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรม เมื่อทราบสาเหตุของการเกิดต้นทุนแล้วจึงนำข้อมูลดังกล่าวไปวิเคราะห์ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพโดยรวมของกิจการ เช่น การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่าเพื่อนำไปใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานและปรับปรุงการปฏิบัติงานภายในแผนกต่างๆ โดยส่งเสริมกิจกรรมที่เพิ่มค่าและลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือในกรณีที่ไม่สามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมนั้นได้ควรที่จะทำอย่างไรให้ผลผลิตของกิจกรรมนั้นเพิ่มขึ้น

ภาพที่ 1 ระบบต้นทุนกิจกรรมแสดง 2 นัย



### ความสำคัญระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ในโลกของธุรกิจที่มีการแข่งขันอย่างสูง แน่ใจว่าลูกค้าย่อมเป็นผู้มีสิทธิเลือก และคาดหวังว่าสินค้าที่ซื้อไปต้องมีคุณภาพสูงในราคาที่เหมาะสมหรือถูกกว่า และจากการคาดหวังนี้ทำให้ธุรกิจจะต้องมีการพัฒนาตนเองโดยกำหนดนโยบายหรือกลยุทธ์ที่จะทำให้กิจการของตนเองสามารถแข่งขันได้ หรือไม่ก็จะต้องหยุดหรือเลิกกิจการไป ดังนั้นจึงเป็นเรื่องยากที่จะเพิ่มยอดขายโดยไม่เพิ่มราคาขาย ซึ่งจะนำไปสู่การลดลงของปริมาณหรือยอดขาย รวมไปถึงสาเหตุของการล้มตัวของตลาด ซึ่งมีผลต่อการลดลงของกำไรรวมของกิจการ

ธุรกิจส่วนใหญ่จึงหันไปสู่การพัฒนากระบวนการผลิตเพื่อเพิ่มความสามารถในการผลิต จนถึงการผลิตต้นทุน โดยการลดต้นทุนบางอย่าง เป็นการแก้ปัญหาในระยะสั้น มิได้เป็นการแก้ปัญหาที่ต้นตอของสาเหตุ เช่น การลดค่าใช้จ่ายในการเดินทาง การระงับการจ้างพนักงานใหม่ ใช้นโยบายเกษียณอายุพนักงานก่อนกำหนด รวมไปถึงการลดขนาดของกิจการ เป็นต้น ซึ่งบ่อยครั้งกิจการได้ผลัดกันพนักงานที่มีความรู้ความสามารถของตนไปเป็นทรัพยากรที่มีค่าของกลุ่มแข่งขัน ดังนั้นแทนที่กิจการจะแก้ปัญหาแบบระยะสั้น กิจการอาจจะมีแนวทางในการแก้ปัญหาดังนี้

1. วิเคราะห์หาสาเหตุพื้นฐานและขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่าออกไป
2. กำหนดหรือออกแบบโครงสร้างต้นทุนของสินค้า กิจกรรม และกระบวนการทำงานของธุรกิจให้เหมาะสม เช่น เน้นความสำคัญของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ต้นทุนกิจกรรม และต้นทุนของกระบวนการทางธุรกิจ
3. เพิ่มพูนและพัฒนาขีดความสามารถในระยะยาวโดยการปรับเปลี่ยนแนวทางการบริหารงานใหม่ เช่น การเน้นความเรียบง่ายในการประกอบกิจกรรมและการพัฒนา กิจกรรมอย่างต่อเนื่อง

ซึ่งหมายความว่ากิจการจะต้องพัฒนากิจกรรมต่างๆ หรือกระบวนการวิธีการผลิต การขาย การบริหาร จัดการ ฯลฯ ของทุกหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องอย่างไม่หยุดยั้ง และจากการที่จะต้องพัฒนากิจกรรมต่างๆ ของทุกหน่วยงานนี้เองจึงนำไปสู่การใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เพื่อที่จะสามารถทราบข้อมูลต้นทุนของทุกกิจกรรมได้ นอกจากนี้ระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารดังนี้<sup>2</sup>

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

ทั้งนี้ระบบต้นทุนกิจกรรมจะสามารถให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หากผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากก็จะทำให้ปัญหาที่จะเกิดจากการตัดสินใจลดลง เช่น การตั้งราคาผลิตภัณฑ์การออกแบบ หรือการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์
2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้กิจการสามารถยืนหยัดได้ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันอย่างรุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูง ทำให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับภาวะการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ได้อย่างดีและสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างเหมาะสม
3. การควบคุมต้นทุน ข้อมูลที่ถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์จะช่วยผู้บริหารในการกำหนดกลยุทธ์เพื่อความเป็นเลิศของกิจการ ซึ่งผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป
4. การตัดสินใจ ผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ แต่ระบบต้นทุนแบบเดิมมีสมมุติฐานว่ากิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตและไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

<sup>2</sup> James A. Brimson : Coopers & Lybrand, Deloitte. Activity Accounting : an Activity-Based Costing Approach, John Wiley & Sons, Inc. 1991, pp20 - 23

5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงานเช่น ในการผลิตผลิตภัณฑ์บางอย่างอาจต้องใช้ชิ้นส่วนจำนวนมากซึ่งจะก่อให้เกิดต้นทุนมากมายเพื่อทำให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ผู้บริหารอาจให้มีการออกแบบใหม่เพื่อทำให้ใช้ชิ้นส่วนน้อยลงต้นทุนในการผลิตลดลงแต่คุณภาพยังเหมือนเดิม

6. สร้างความเป็นเลิศแก่กิจการบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงซึ่งจะให้ประโยชน์แก่ผู้บริหารคือ

6.1 การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนากิจการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

6.2 การประเมินส่วนผลของผลิตภัณฑ์/บริการ ความเข้าใจเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่เหมาะสมจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหาทำใ้ในระยะยาวของกิจการ

6.3 การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้นเมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพข้อมูลเกี่ยวกับของคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราการเพิ่มผลผลิตและข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน จะทำให้การบริหารมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้นกิจการจึงสามารถนำข้อมูลกิจกรรมไปเป็นเครื่องมือในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารและเพิ่มกำไรอย่างต่อเนื่อง

#### ขั้นตอนการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ โดยกิจกรรม (Activity) หมายถึง การกระทำที่ทำการเปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร เช่น วัตถุดิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่างๆออกมาเป็นผลได้ ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง นั่นคือจะต้องมีการพิจารณาล่วงหน้าว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คืออะไร จากนั้นจะต้องระบุให้ได้ว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวหลักต้นทุนอย่างไร

เมื่อได้ระบุสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแล้วจะต้องทำการระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งคำนวณต้นทุนกิจกรรม และหาตัวหลักต้นทุน ตลอดจนตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Indicator) ที่เกี่ยวข้อง ตัววัดผลปฏิบัติงานอาจจะอยู่ในรูปของต้นทุนต่อหน่วยผลได้ (Cost Per

Output) สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและคุณภาพของผลได้ก็ได้ อันจะเป็นประโยชน์ในการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมต่างๆ ว่าเป็นไปอย่างเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งจะช่วยให้องค์กรเห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ กับผลสำเร็จที่เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้น ทุกๆ กิจกรรมที่ได้กระทำไปหรือหลีกเลี่ยงการกระทำจะต้องมีการเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ทั้งในระยะสั้นและระยะยาวเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาว่าควรประกอบกิจกรรมนั้นต่อไปหรือควรมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของกิจกรรมบางประเภทใหม่ การควบคุมต้นทุนจะมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เมื่อได้มีการนำเอาวิธีการใหม่ๆ ที่มีประสิทธิภาพมากกว่าเดิมมาใช้ ในการประกอบกิจกรรม และมีการระบุกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมไม่เพิ่มค่า

ในการที่กิจการจะจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมนั้นสิ่งที่สำคัญที่สุดคือ ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของระบบดังกล่าวก่อนว่าจะนำไปให้ใช้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในลักษณะใดให้แก่กิจการได้บ้าง จากนั้นก็จะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นแนวทางในการที่จะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และก่อประโยชน์สูงสุดให้แก่กิจการ โดยมีต้นทุนในการจัดทำและการนำมาใช้ต่ำสุด นอกจากนี้กิจการยังจะต้องมีการกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือ ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ขึ้นซึ่งอาจกำหนดจากลักษณะโครงสร้างขององค์กรโดยแบ่งหน่วยงานขององค์กรออกเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ฯลฯ หลังจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ

ขั้นตอนของการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมประกอบด้วย

1. การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม
2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ซึ่งหมายถึงต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น
3. การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน
4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน ตามปริมาณการใช้ตัวผลักดันต้นทุน

### ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม คือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์กิจกรรมจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และสลับซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกประกอบเพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่างๆลงสู่แผนกโดยมีเกณฑ์ในการกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรมดังต่อไปนี้

1. จะต้องเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้ผู้บริหารเห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้นๆ
2. กิจกรรมที่กำหนดจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร มีทั้ง กิจกรรมเบื้องต้น (Primary Activity) คือกิจกรรมที่สอดคล้องกับแผนก และ กิจกรรมรอง (Secondary Activity) คือกิจกรรมเสริมแต่มีความจำเป็นต่อแผนก
3. ในการกำหนดกิจกรรมของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบไม่ควรจะเกิน 5-10 กิจกรรม เพราะหากมีกิจกรรมมากเกินไปจะทำให้ต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรม (Measurement Costs) สูง การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทยุ่งยาก และทำให้เกิดความสับสนต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร เนื่องจากข้อมูลมากเกินไป (Overload Information)
4. กิจกรรมนั้นจะต้องสามารถมองเห็นผล (Output) ที่ชัดเจน สามารถมองเห็นเป็นรูปธรรมและสามารถให้ผู้อื่นนำไปใช้ประโยชน์ได้
5. กิจกรรมนั้นๆ ควรจะกินเวลามากกว่าหรือ เท่ากับ 10% ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ โดยจะเน้นความมีสาระของงาน ดังนั้นกิจกรรมที่เหลืออยู่ ก็จะต้องจัดอันดับของกิจกรรมที่ถูกตัดออกไป
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 แต่ถ้าทำการสัมภาษณ์เพียงอย่างเดียว ข้อมูลที่ได้อาจบิดเบือนจากความเป็นจริง จึงควรจะมีการสังเกตการณ์และต้องมีการตรวจสอบอย่างถี่ถ้วน โดยอาจสอบถามจากผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไปก่อนที่จะระบุเป็นกิจกรรมต่อไป
- 7.4 พิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ในกิจการที่ได้มีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบหากมีความละเอียดพอสมควรแล้วสามารถระบุกิจกรรม ให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบได้ง่ายขึ้น
- 7.5 ศึกษาจากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ในปัจจุบันบริษัทในสหรัฐอเมริกาได้มีการจัดทำพจนานุกรมกิจกรรมออกจำหน่าย โดยระบุกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละหน้าที่งานอย่างละเอียด กิจการสามารถนำไปดัดแปลงเพื่อระบุให้เข้ากับลักษณะการดำเนินงานของกิจการได้สะดวกขึ้น
- 7.6 ศึกษาโดยการพิจารณาจากกระบวนการดำเนินธุรกิจ แล้วจึงกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตอาจประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ได้แก่ การขนย้ายวัตถุดิบ การขึ้นแบบ การประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร การประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้สามารถทราบได้จากการศึกษาความเกี่ยวเนื่องกันของระบบข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการ

จากการวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ผู้บริหารทราบประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรของแต่ละแผนก และของกิจการเป็นส่วนรวม โดยพิจารณากิจการทั้งหมดว่า มีกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าและกิจการใดบ้างเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่า ซึ่งความหมายของกิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจการที่ไม่เพิ่มค่าจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ โดยผู้บริหารสามารถนำไปเป็นแนวทางในการลดต้นทุนหรือนำไปใช้ในการพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานหรือการผลิต โดยลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้น้อยลงหรือหมดไป หรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่มีความจำเป็นให้เหลือน้อยที่สุด

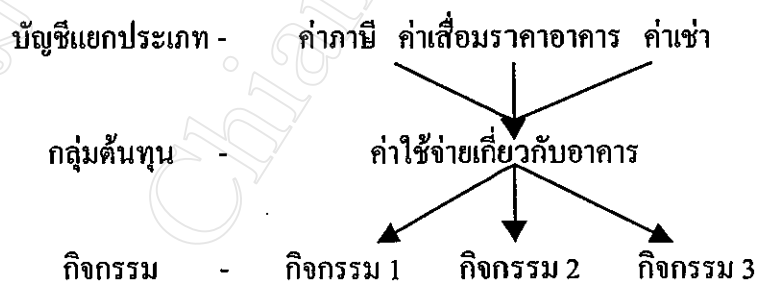


## ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตามรายการต้นทุน (Cost Element) และหากทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไป หรือ ต้นทุนตามรหัสบัญชี กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ต้นทุนนั้น จะเรียกว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Costs) กระบวนการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกว่า Cost Mapping การรวบรวมและประมาณผลต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีคือ

1. รวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายการต้นทุน (Cost Element) ต่าง ๆ ที่อยู่ในระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger Account) ของกิจการ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าแรงงาน ค่าวัสดุคิบ ค่าเสื่อมราคา และอื่นๆ อีก โดยจับกลุ่มรายการที่มีต้นทุนลักษณะเดียวกัน หรือสัมพันธ์กันไว้ด้วยกันที่เรียกว่า Cost Pool เช่นกลุ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคาร จะประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าภาษี ก็จะได้ว่าเป็นกลุ่มต้นทุน หรือ Cost Pool เดียวกัน จากนั้นพิจารณาตัวผลักดันต้นทุน หรือ Cost Driver ซึ่งจะใช้ตัวผลักดันเดียวกันในแต่ละกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม ดังภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม

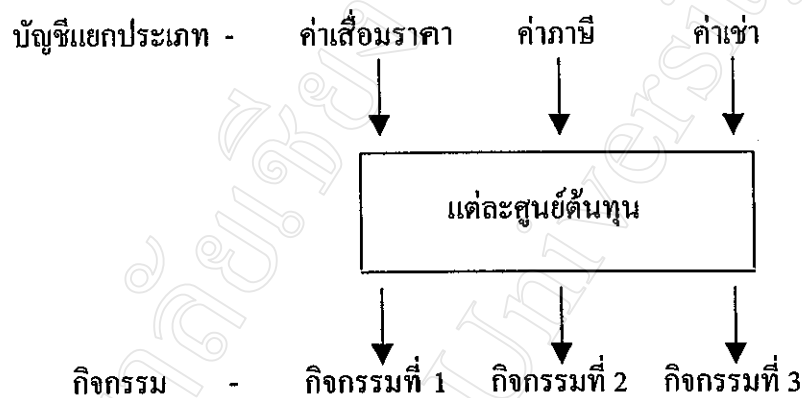
### ภาพที่ 2 แสดงการคิดต้นทุนจากกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม



2. รวบรวมต้นทุนกิจกรรม จากรายงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ที่ป็นมาจากบัญชีแยกประเภท (General Ledger) ลงสู่ศูนย์ต้นทุน แล้วจึงระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ในแต่ละศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรมโดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน หรือ Cost Driver ที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ในการจัดสรรต้นทุน ซึ่งจะทำให้ทราบต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกิจกรรมเหล่านั้นดังภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบ/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม

วิธีการนี้จะทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมแยกเป็นแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนได้ ซึ่งสามารถนำไปเป็นแนวทางในการลดต้นทุนเฉพาะที่ได้

ภาพที่ 3 แสดงการคิดต้นทุนจากศูนย์ความรับผิดชอบ/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม



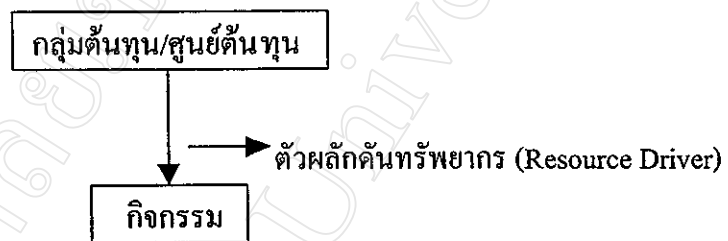
การที่จะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการของการนำไปใช้และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละกิจการ และจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-stage Allocation Procedure) นั้นในการปันส่วนขั้นแรกจะเป็นการปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม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

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุเมื่อทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าใด เช่น กิจการมีการฝึกอบรมและมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นเพื่อการฝึกอบรมนี้จะเป็นของกิจกรรมฝึกอบรมและพัฒนา

2. การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณขึ้นโดยอาจต้องมีหลักในการประมาณการเช่น ค่าไฟฟ้าของแผนกใดแผนกหนึ่งไม่สามารถปันเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ของแผนกได้ก็อาจจะมีการสัมภาษณ์ หรือกรอกแบบสอบถามเพื่อให้ทราบสัดส่วนเวลาทำงานของพนักงานแต่ละคนในแต่ละกิจกรรมแล้วนำมาเป็นฐานในการปันค่าไฟฟ้า ซึ่งข้อดีในการสัมภาษณ์คือจะได้ข้อมูลที่รวดเร็วและต้นทุนต่ำ

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์ เช่นค่าวัสดุสำนักงาน ซึ่งส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปในกับงานสำนักงานแต่ใช้จำนวนพนักงานของแต่ละแผนกเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนซึ่งจะต้องรวมพนักงานที่ทำงานด้านการผลิตเข้าไปด้วย ทำให้อาจได้ข้อมูลที่ไม่สมเหตุสมผล จึงควรรณาวินีมาใช้ให้น้อยที่สุดเพราะอาจไม่มีความเกี่ยวข้องกับสาเหตุของการเกิดต้นทุน

ภาพที่ 4 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม



### ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม/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) จะเป็นต้นทุนผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย และสามารถระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนได้โดยตรง เช่นค่าวัสดุดิบทางตรง จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ จำนวนวัตถุดิบ หรือ ค่าแรงทางตรง ก็จะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ ชั่วโมงแรงงานทางตรง เป็นต้น

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

3. ตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Product Line) หรือ ตามกระบวนการผลิต (Process Line) ต้นทุนกลุ่มนี้จะผันแปรตามความหลากหลายของสินค้าเช่นค่าใช้จ่ายในการออกแบบจะมีตัวผลักดันต้นทุน/กิจกรรมคือ จำนวนประเภทของผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

4. ตามกิจกรรมรวมขององค์กรเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ (Organization Level) จะเป็นต้นทุนที่ไม่ผันแปรตามทั้ง 3 ระดับแรก แต่จะเป็นต้นทุนคงที่อย่างแท้จริงเป็นต้นทุนโดยรวมที่ทำให้ธุรกิจสามารถดำเนินงานได้ เช่น ค่าเสื่อมราคา จะมีตัวหลักคั่นต้นทุน/กิจกรรมคือ พื้นที่ (ตารางฟุต) หรือเงินเดือนผู้บริหารโรงงาน จะมีตัวหลักคั่นต้นทุน/กิจกรรมคือ จำนวนพนักงาน เป็นต้นนอกจากนั้นในการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุน/กิจกรรมยังมีองค์ประกอบอื่นที่จะต้องคำนึงถึงคือ

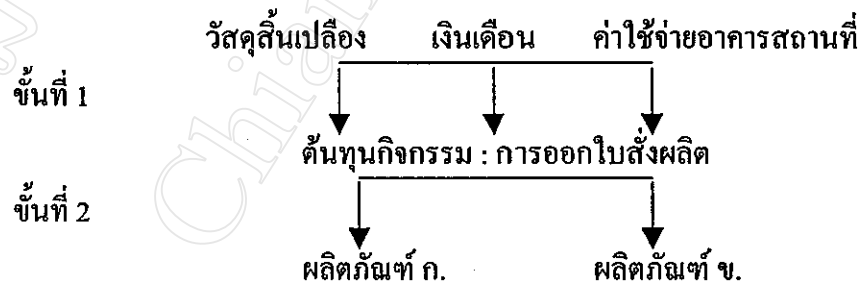
1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวหลักคั่น (Measurement Costs) กิจการจะเลือกใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนที่สามารถหาข้อมูลมาใช้ระบุตัวหลักคั่นต้นทุนนั้นได้ง่าย เพื่อจะได้มีต้นทุนที่ต่ำ
  2. สหสัมพันธ์ (Correlation) กิจการจะใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรจริงเพื่อจะทำให้ได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง
  3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรมของพนักงาน (Behavioral Effects) ตัวหลักคั่นต้นทุนที่เลือกจะต้องไม่มีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในทางที่ไม่สร้างสรรค์
  4. ตัวหลักคั่นที่กิจการเลือกจะต้องเป็นตัวหลักคั่นที่แหล่งภายนอกใช้คิดค่าบริการเพื่อที่จะทำให้สามารถเปรียบเทียบได้ว่ากิจกรรมดังกล่าวควรที่จะดำเนินการเองหรือจ้างจากแหล่งภายนอก
- การเลือกตัวหลักคั่นต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงปัจจัยต่างๆ ที่เป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยของตัวหลักคั่นต้นทุนนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้ว ยังใช้เป็นแนวทางในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ ตลอดจนใช้เป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานได้อีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น ในงวดบัญชีที่ผ่านมาแผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,000 ใบ โดยมีค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 30,000 บาท ต้นทุนต่อรายการเท่ากับ 30 บาท หากในงวดบัญชีต่อมา แผนกจัดซื้อจัดทำใบสั่งซื้อวัตถุดิบทั้งสิ้น 1,500 ใบ โดยค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการปรับเปลี่ยนขั้นตอนการจัดทำใบสั่งซื้อใหม่ ทำให้ค่าใช้จ่ายของแผนกจัดซื้อจะลดลงเหลือเพียง 20 บาทต่อใบ แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพการทำงานที่ดีขึ้นทำให้ต้นทุนในการจัดทำใบสั่งซื้อต่อหน่วยลดลง

#### ขั้นตอนที่ 4 การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัว ผลัดกันต้นทุน

ระบบการบัญชีต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวผลัดกันอย่างไร ในกิจการที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบางแผนกอาจเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น โดยตรง แต่ในกรณีที่การปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมายการคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาลดหลั่นตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้นจนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) อยู่ 2 วิธีคือ

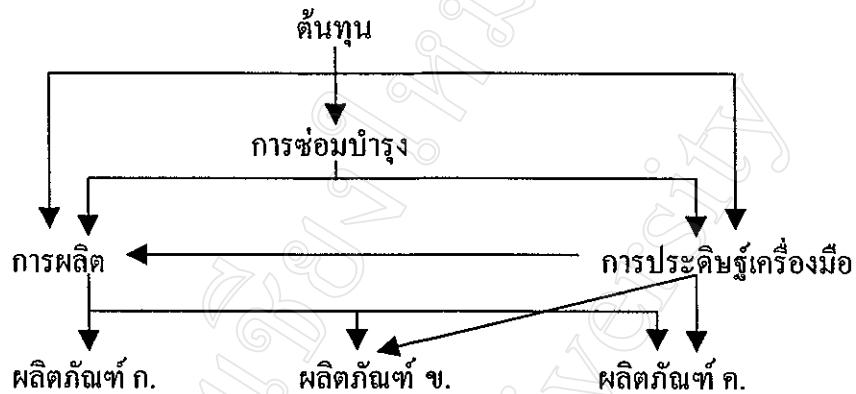
1. วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The two - stage Approach) ซึ่งในขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลัดกันต้นทุนที่เรียกว่าเป็นตัวผลัดกันทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน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

ภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน แบบ 2 ขั้นตอน



2. วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple - stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจการที่มีกิจกรรมซับซ้อน คือมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คือตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นสุดท้ายดังภาพที่ 6 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน

ภาพที่ 6 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน

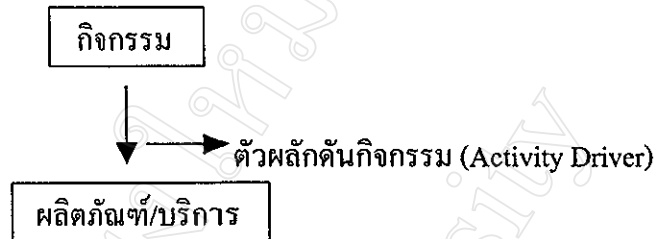


การปันส่วนหรือระบายค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์จะเรียกตัวผลักดันต้นทุนในขั้นนี้ว่าตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) สามารถระบุได้ 3 วิธีคือดังภาพที่ 7 แสดงการปันส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ

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

ในการเลือกตัวผลักดันกิจกรรมมาใช้ควรจะเลือกเท่าที่จำเป็นเพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนในการวัดตัวผลักดันมากเกินไป และควรเลือกตัวผลักดันโดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์เป็นเหตุเป็นผลกันเพื่อให้ข้อมูลของต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิต

ภาพที่ 7 แสดงการเป็นส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ



ตัวอย่างของธุรกิจที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม ได้ถูกนำมาประยุกต์ใช้กับหลายบริษัทในประเทศต่าง ๆ รวมทั้งในประเทศไทยเพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ปัญหาสำคัญต่างๆ มากมาย เช่น

**บริษัท โทเทิลแอกเซส คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) (Total Access Communication - TAC)** เป็นบริษัทที่ให้บริการสื่อสารโทรคมนาคม

สาเหตุที่ผลักดันให้ บริษัท โทเทิลแอกเซส คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเพราะความต้องการรายงานสำหรับผู้บริหารที่จะใช้ในการตัดสินใจ และวัดผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องและรวดเร็ว อันจะทำให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เพื่อใช้ปันส่วนค่าใช้จ่ายร่วมที่เกิดจากการที่บริษัทอื่นได้เข้าร่วมใช้บริการระบบสัญญาณของบริษัท เพื่อให้การเรียกเก็บเงินจากบริษัทดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย และเพื่อให้สามารถระบุต้นทุนที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของแต่ละบริการที่มีอยู่ของบริษัทได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้นและทำให้ทราบถึงกำไร-ขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในบริการต่างๆ อย่างแท้จริง

**บริษัท เจนเนอรัลมอเตอร์ จำกัด (General Motors)** เป็นบริษัทผลิตรถยนต์และชิ้นส่วนรถยนต์ของอเมริกา

สาเหตุที่ผลักดันให้ บริษัท เจนเนอรัลมอเตอร์ จำกัด ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเพราะอุตสาหกรรมรถยนต์มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง ซึ่งกดดันให้กิจการจะต้องพัฒนาและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันในตลาดโลก

วัตถุประสงค์ของ บริษัท เจนเนอรัลมอเตอร์ จำกัด ที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เพื่อที่จะสามารถคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่แท้จริงและนำข้อมูลเพื่อการตัดสินใจว่าควรจะซื้อหรือผลิตเอง โดยมีหลักเกณฑ์คือการเปรียบเทียบทรัพยากรซึ่งหมายถึง วัตถุดิบ ค่าแรงงานทางตรง ไปเป็น

ผลิตภัณฑ์ และปันส่วนโสร้อยต่างๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์โดยใช้วิธีคิด 2 ขั้นตอน (Two-stage Approach) ซึ่งจะเป็นการบันทึกค่าใช้จ่ายลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุน จากนั้นจึงปันสู่ผลิตภัณฑ์

บริษัท ฮิวเลตต์แพคการ์ด โรสวิลล์ เนทเวิร์ค ดีวิชัน จำกัด (Hewlett-Packard, Roseville Network Division (HPRND) HPRND) เป็นกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตชิ้นส่วนให้กับผลิตภัณฑ์คอมพิวเตอร์ของ บริษัทฮิวเลตต์แพคการ์ด โรสวิลล์ เนทเวิร์ค ดีวิชัน จำกัด ซึ่งอุตสาหกรรมนี้งานหลักอยู่ที่ขั้นตอนการประกอบวงจรพิมพ์ (Print Circuit)

สาเหตุที่ผลักดันให้กิจการใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม คือ

- HPRND ต้องการเปลี่ยนแนวคิดในการบริหารจากการมุ่งที่ตัวผลิตภัณฑ์ไปเป็นการให้ความสำคัญกับการบริหารขั้นตอนหรือกระบวนการผลิต
- ระบบการปันส่วนต้นทุนแบบเดิมได้จูงใจให้มีการลดต้นทุนค่าแรงการผลิตลงแต่ในความเป็นจริงไม่ได้ทำให้ต้นทุนลดลงอย่างที่ควร

วัตถุประสงค์ในการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม คือ HPRND มีเป้าหมายที่จะพัฒนาระบบบัญชีใหม่ที่สามารุสสะท้อนให้เห็นถึงขั้นตอนหรือกระบวนการผลิตที่ชัดเจน ซึ่งรวมถึง

- เพื่อจัดต้นทุนค่าแรงทางตรงที่เข้าซ้อนกันอยู่
- เพื่อควบคุมค่าแรงโดยควบคุมจากกิจกรรม
- เพื่อควบคุมวัตถุดิบโดยควบคุมระบบหรือขั้นตอนการไหลเวียนของวัตถุดิบ

ในขั้นแรกของกิจการได้ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมกับขั้นตอนการตรวจสอบสินค้า การวิเคราะห์สินค้าที่เสียหาย การซ่อมแซม การประกอบเครื่องจักร และงานด้านเคเบิล (Cable)

สิ่งสำคัญของ HPRND ในการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมคือการใช้ร่วมกับระบบการควบคุมคุณภาพ (Total Quality Control) โดยกำหนดออกมาเป็นรูปแบบขั้นตอนหรือกระบวนการทำงานคือการหันมาควบคุมขั้นตอนการผลิตหรือกิจกรรมมากกว่าการควบคุมที่ต้นทุนของสินค้าแต่ละประเภท

จะเห็นได้ว่าจริงอยู่ที่รายงานของต้นทุนสินค้าจากระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะเป็นผลิตผลหลักที่สำคัญมาก แต่สำหรับ HPRND แล้ว รายงานดังกล่าวมีความสำคัญอยู่ในอันดับรองจากความสำคัญของขั้นตอนระบบการผลิตซึ่ง HPRND ไม่ได้มองแยกออกเป็นส่วนๆ หากแต่มองว่ากิจกรรมของงานทุกส่วน เช่น ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายวางแผนการผลิต ฯลฯ ล้วนแต่สนับสนุนงานการผลิตทั้งสิ้น<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Ibid., pp16 - 18



### ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะกับกิจกรรมที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงประเภทเดียว
2. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้อง 100%

เช่น

- 2.1 กิจกรรมที่มี อายุผลิตภัณฑ์ (Life Cycle) ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจะทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต
  - 2.2 กิจกรรมกำหนดกิจกรรมไม่เหมาะสม โดยอาจกำหนดกิจกรรมมากหรือน้อยเกินไป
  - 2.3 กิจกรรมบางกิจกรรมที่ไม่มีสาระสำคัญจะถูกเฉลี่ยเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ในอัตราส่วนที่เท่ากันทั้งๆ ที่กิจกรรมบางอย่างที่รับส่วนเฉลี่ยนั้นอาจจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจกรรมที่ไม่มีสาระสำคัญนั้นเลย
  - 2.4 แนวคิดในการปันส่วนระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นแนวคิดภายใต้สถานะการณ์และข้อสมมุติฐานที่กำหนดในขณะนั้นซึ่งจะมีความยืดหยุ่นน้อย เช่น การผลิตของเครื่องจักรสามารถกำหนดได้แน่นอนว่าสามารถผลิตได้ชั่วโมงละกี่ชิ้น แต่ในการทำงานของคนไม่สามารถกำหนดได้แน่นอนว่าจะสามารถทำงานได้เท่าใด เนื่องจากการทำงานของคนจะดีหรือไม่จะต้องมีสภาพแวดล้อมทางกายภาพเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย
3. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุดย่อมส่งผลให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องมากที่สุด แต่ความละเอียดในการจำแนกกิจกรรมจะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงขึ้น
4. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในบริษัท เนื่องจากเกิดความกดดันด้านเวลาและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานแก่บุคลากร หรือพนักงานเกรงว่าตนเองจะต้องพบกับการเปลี่ยนแปลงในหน้าที่การงาน หากงานที่ตนทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า