

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ความหมายของระบบต้นทุนกิจกรรม

ในปี ค.ศ. 1988 ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Base Costing : ABC) ได้ถูกนำมาเผยแพร่ครั้งแรกในบทความซึ่งตีพิมพ์ใน The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review โดย Kaplan และ Cooper ซึ่งต่อมาได้มีบทความเชิงสนับสนุนระบบ ABC ทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร และได้แพร่หลายไปทั่วโลก สำหรับในประเทศไทยกิจการหลายแห่งได้ประยุกต์ใช้ ABC แล้วแม้จะยังไม่สมบูรณ์แบบ เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย การไฟฟ้านครหลวง บริษัทไมโครบิสคอร์เปอร์เรชั่น (ประเทศไทย) เป็นต้น

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ถูกนำเสนอขึ้นมาเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมมี กล่าวคือ ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือเมื่อการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้นผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิต ซึ่งในความเป็นจริงพบว่า การใช้กิจกรรมบางประเภทของสินค้าอาจจะไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต ระบบต้นทุนแบบเดิมจึงทำให้หลายองค์กรตกอยู่ในสภาพที่เสียเปรียบทางด้านต้นทุน ทั้งนี้เพราะสภาพการแข่งขันในตลาดและการบริหารการผลิตในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปจากอดีต แต่ระบบบัญชีต้นทุนของหลายองค์กรตั้งอยู่บนพื้นฐานของแนวคิดต้นทุนที่ได้มีการพัฒนาในช่วง ค.ศ. 1880 - 1925 ซึ่งความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์มีไม่มากนัก อีกทั้งลักษณะการผลิตเป็นแบบผลิตจำนวนมาก วัตถุดิบและแรงงานทางตรงเป็นปัจจัยสำคัญของการผลิต ตลอดจนเทคโนโลยีไม่เปลี่ยนแปลง กิจกรรมต่าง ๆ ของแผนกสนับสนุนเกิดขึ้นเพื่อให้บริการแก่แผนกผลิตเป็นสำคัญ

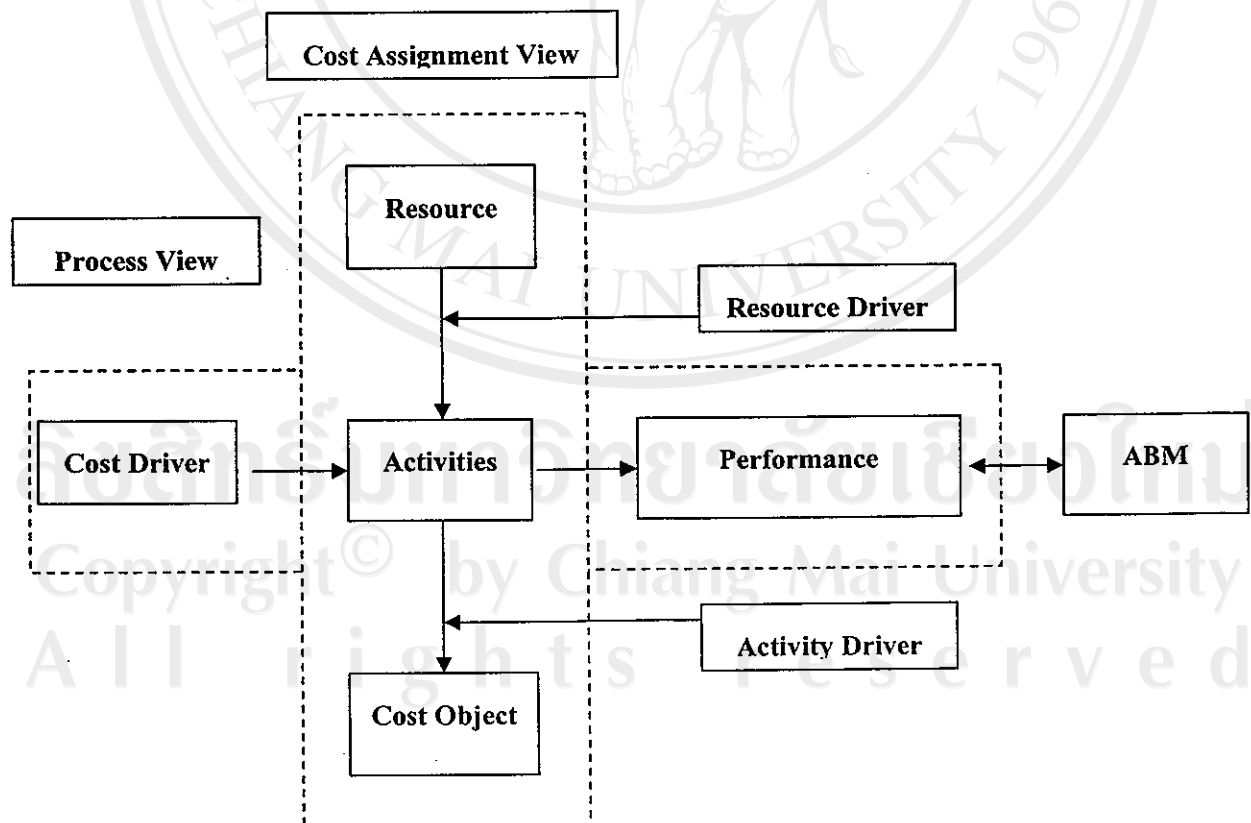
ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม จะเน้นการบริหารต้นทุนโดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับการดำเนินงาน เวลาที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้น ในความหมายของกิจกรรม (Activity) คือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กรออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนของระบบ ABC จึงประกอบด้วย การกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงานทั้งในรูปของเวลาและคุณภาพ ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งที่จะทำให้ผู้บริหารเห็นความสำคัญของการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non - value Added) รวมทั้งให้ความสำคัญกับการ

เพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานในระยะยาว เพื่อความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์ ภายใต้ภาวะการแข่งขันที่มีความรุนแรง และการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว เช่นปัจจุบัน

ความสำคัญของระบบ ABC

การคิดต้นทุนกิจกรรมจะช่วยลดปัญหาการบิดเบือนต้นทุนได้ โดยการสร้างกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) ขึ้น สำหรับแต่ละกิจกรรมหรือแต่ละรายการที่สามารถระบุตัวผลึกต้นทุน (Cost Driver) ได้ และโดยการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรืองานบนพื้นฐานของปริมาณกิจกรรมต่าง ๆ ที่แยกออกจากกันที่ผลิตภัณฑ์หรืองานเหล่านั้น จำเป็นต้องใช้เพื่อให้ผลิตภัณฑ์หรืองานเสร็จสิ้นลงได้ แบบจำลองการคิดต้นทุนกิจกรรมที่สะท้อนให้เห็นถึงการไหลเวียนของข้อมูลในระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม แต่ให้สังเกตว่าข้อมูลในระบบดังกล่าวสามารถมองได้เป็นสองมุมมองด้วยกัน ดังภาพที่ 1

ภาพที่ 1 แบบจำลองการคิดต้นทุนกิจกรรม



1. มุมมองทางด้านต้นทุน (Cost View) เป็นมุมมองที่แสดงถึงการปันส่วนต้นทุนที่แบ่งเป็น 2 ขั้นดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 กำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตตามรหัสบัญชี (Cost Element) เข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pools) ต้นทุน ตามรหัสบัญชีใดที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียว จะถูกกำหนดหรือระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้นโดยตรง แต่หากเกิดขึ้นจากหลายกิจกรรม จะต้องใช้เกณฑ์ที่เหมาะสม (Resource Driver) เป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ

ขั้นตอนที่ 2 ปันส่วนต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) และคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver Rate) แล้วนำอัตราต้นทุนกิจกรรมซึ่งเป็นอัตราต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนคูณด้วยปริมาณของตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ที่แต่ละผลิตภัณฑ์ใช้ไป และเมื่อรวมผลคูณดังกล่าวเข้าด้วยกันจะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เพื่อนำไปรวมกับต้นทุนทางตรงของแต่ละผลิตภัณฑ์ต่อไป

กล่าวโดยสรุปคือ มุมมองด้านการปันส่วนต้นทุนเป็นมุมมองที่คิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆเข้าไปในกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ต่อจากนั้น ก็จะคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าไปในตัวผลิตภัณฑ์หรือ Cost Object ที่ต้องการ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารนำต้นทุนผลิตภัณฑ์ไปใช้ในการวิเคราะห์ ตัดสินใจเกี่ยวกับการออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product Design) การจัดส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ (Product Mix) การปรับปรุงสายผลิตภัณฑ์ (Product Line) การกำหนดราคาขาย การลดต้นทุน เป็นต้น

2. มุมมองด้านกระบวนการ (Process View) เป็นมุมมองที่พิจารณาถึงสาเหตุของการเกิด การปฏิบัติงาน ซึ่งจะแสดงถึงรายละเอียด เกี่ยวกับการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆโดยระบุให้ทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติงานและความสามารถในการปฏิบัติงานได้ดี มากน้อยเพียงใด (Performance Measure) ซึ่งจากมุมมองนี้ ธุรกิจจะทราบถึงสาเหตุและแนวทางในการปรับปรุงการปฏิบัติงานใน กิจกรรมต่างๆให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ขณะเดียวกันลูกค้าก็จะได้รับคุณค่าเพิ่มขึ้นด้วย

ในแบบจำลองดังกล่าวจะแสดงให้เห็นการไหลเวียนของต้นทุน โดยที่การไหลเวียนจะเริ่มจากทรัพยากรลงสู่กิจกรรม และจากกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งมุมมองต้นทุนในแบบจำลองดังกล่าวจึงเป็นการสรุปแนวคิดหลักที่อยู่เบื้องหลังการคิดต้นทุนกิจกรรม นั่นคือ

⁵ Chulalongkorn University, 2003, “Activity Base Costing”, [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา :

กิจกรรมเป็นตัวใช้ทรัพยากร และในทำนองเดียวกันผลิตภัณฑ์และบริการจะเป็นตัวการที่ทำให้เกิดกิจกรรมเหล่านั้นขึ้น

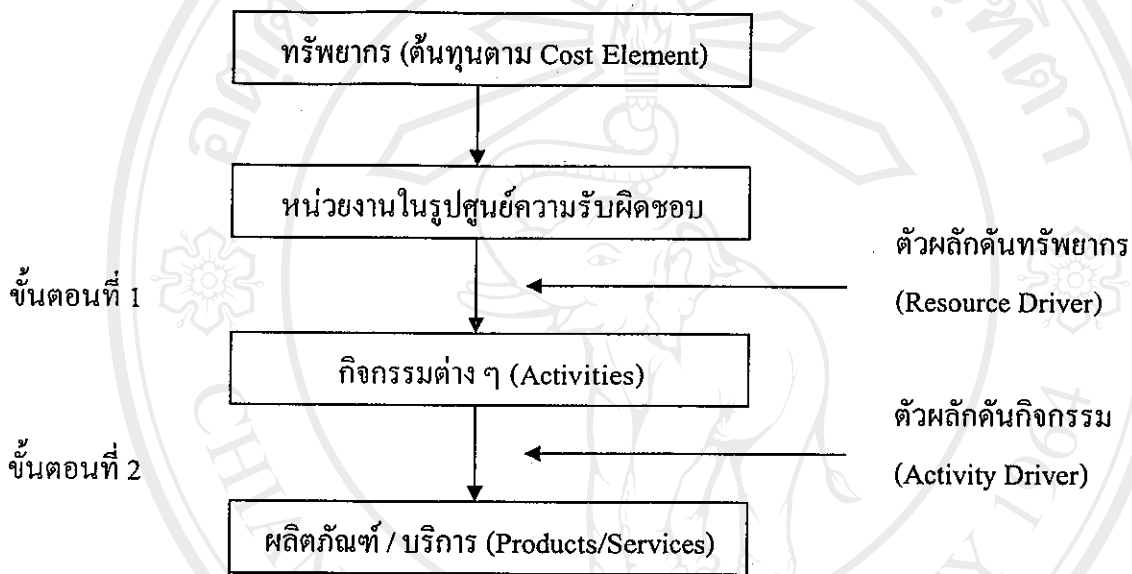
จากภาพที่ 1 ทำให้องค์กรทราบว่าต้องพัฒนากิจกรรมหรือกระบวนการวิธีการผลิต การขาย การบริหารจัดการ ฯลฯ ของทุกหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพต่อเนื่อง ทั้งนี้เพราะกิจกรรมเป็นศูนย์กลางของในการเปลี่ยนทรัพยากรขององค์กรให้เป็นผลิตภัณฑ์หรือบริการ และอีกนัยหนึ่งเป็นตัวแปรข้อมูลนำเข้า ให้ออกมาในรูปของการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งถือว่าเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งในการบริหารงานขององค์กร การใช้ระบบ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน ในขณะที่เดียวกันก็ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสด และสภาพคล่อง และการตัดสินใจได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะที่เดียวกันยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบถึงกิจกรรมที่สร้างมูลค่า (Value - Added) และกิจกรรมที่ไม่สร้างมูลค่า (Non Value - Added) ที่มีอยู่ต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์หรือบริการรวมขององค์กรอีกด้วย

หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (ABC) ต่างไปจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม โดยระบบ ABC เป็นแบบจำลองการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเน้นการบริหารองค์กรโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนที่อยู่ในกิจกรรมจะมีการปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ (Cost Object) ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ เป็นสำคัญ นอกจากนี้ระบบ ABC ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ เกิดขึ้นก็เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปไม่ได้และไม่ได้เป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนขึ้นเพื่อที่จะนำไปสู่การปันส่วนแต่อย่างใด ดังนั้น ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมจะประกอบด้วยการปันส่วนสองขั้นตอน โดยขั้นที่หนึ่ง จะเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามรหัสบัญชีหรือตาม Cost Element เข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ โดยอาจกำหนดเป็นศูนย์กลางรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ซึ่งจะเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับการใช้อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละแผนกเป็นเกณฑ์การรับปันส่วน ต้นทุนตาม Cost Element ใดเกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียว จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากหลายกิจกรรมด้วยกัน ต้องมีการปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าเป็นศูนย์กลางรับผิดชอบก่อน แล้วจึงปันส่วนในลำดับต่อไป

ในขั้นตอนที่ 2 จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์/บริการ (Cost Object) ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าผลิตภัณฑ์/บริการนั้นใช้กิจกรรมไม่มากน้อยเท่าใด ทั้งนี้เพราะผลิตภัณฑ์/บริการ เป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ อีกทอดหนึ่ง ดังที่แสดงในภาพที่ 2

ภาพที่ 2 แสดงการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมตามลำดับขั้น



ขั้นตอนการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหาร โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ กิจกรรม (Activities) หมายถึง การกระทำที่ทำการเปลี่ยนทรัพยากร เช่น วัตถุดิบ แรงงาน ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี และอื่น ๆ ออกมาเป็นผลิตภัณฑ์หรือบริการ ดังนั้น จึงถือได้ว่ากิจกรรมทำให้เกิดต้นทุน ผลิตภัณฑ์หรือบริการใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง แสดงว่า ผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้นเป็นสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) โดยต้นทุนจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณกิจกรรมที่ใช้ไปในผลิตสินค้าและบริการนั้น

ในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมนั้นสิ่งที่สำคัญที่สุดคือ ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของระบบดังกล่าวก่อน แล้วจึงกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด นอกจากนี้กิจการต้องมีการกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือ ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) โดยแบ่งหน่วยงานของ

องค์กรออกเป็นศูนย์กลางความรับผิดชอบต่าง ๆ หลังจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์กลางความรับผิดชอบหรือศูนย์กลางต้นทุนนั้น

ขั้นตอนของการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมประกอบด้วย

1. การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรม ซึ่งหมายถึงต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการผลิตสินค้าหรือบริการนั้น
3. การกำหนดตัวผลัดกันกิจกรรม/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน
4. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์/บริการ คือการระบุต้นทุนตามกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน ตามปริมาณการใช้ตัวผลัดกันต้นทุน⁶

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรม

กิจกรรม หมายถึง เหตุการณ์หรือรายการใด ๆ ที่เป็นตัวก่อให้เกิดต้นทุนขึ้นในองค์กร การวิเคราะห์กิจกรรม คือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการแบ่งลักษณะการดำเนินธุรกิจ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม และการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และมีความซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์กลางความรับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่แผนก โดยมีเกณฑ์หลักในการกำหนดหรือวิเคราะห์กิจกรรมดังนี้

หลักการกำหนดกิจกรรม

1. ต้องเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และชี้ให้ผู้บริหารเห็นถึงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรของกิจกรรมนั้น
2. กิจกรรมที่กำหนดต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งประกอบด้วยกิจกรรมที่สอดคล้องกับการดำเนินงานของแผนกหรือกิจกรรมเบื้องต้น (Primary Activity) และกิจกรรมที่เสริมการดำเนินงานแต่มีความจำเป็นหรือกิจกรรมรอง (Secondary Activity)
3. ในการกำหนดกิจกรรมของแต่ละศูนย์กลางความรับผิดชอบ หรือ 1 ฝ่าย/แผนก ควรมีกิจกรรมไม่เกิน 5 –10 กิจกรรม

⁶วรศักดิ์ ทุมมานนท์, Chulalongkorn University, 2003, “บทความเรื่อง ABC”, [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา : <http://www.chula.ac.th> (25 มกราคม 2546)

4. กิจกรรมนั้นต้องสามารถมองเห็นผลได้ (Out Put) ที่ชัดเจน ซึ่งสามารถเห็นเป็นรูปธรรมและผู้อื่นนำไปใช้ประโยชน์ได้
5. กิจกรรมนั้นควรใช้เวลามากกว่าหรือเท่ากับ 10% ของเวลาปฏิบัติงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ โดยเน้นความมีสาระของงาน ดังนั้นกิจกรรมที่เหลืออยู่จะรับต้นทุนของกิจกรรมที่ถูกตัดออกไป
6. เมื่อนำเวลาในข้อ 5 ของทุกกิจกรรมมารวมกันแล้วจะต้อง มากกว่าหรือเท่ากับ 80% ของเวลาที่ใช้ปฏิบัติงานโดยรวมของฝ่าย/แผนก
7. การกำหนดกิจกรรมจะต้องกำหนดกิจกรรมที่มีอยู่ในปัจจุบันและครอบคลุมถึงอนาคต อาจศึกษาได้จาก
 - 7.1 คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึงลักษณะงานของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ หรือของแต่ละแผนกที่ต้องทำ ทำให้ง่ายต่อการกำหนดกิจกรรมและตรงตามวัตถุประสงค์งานของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบหรือแต่ละแผนก
 - 7.2 โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) เพื่อให้ทราบถึงศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) จึงจะทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับโครงสร้างขององค์กรได้
 - 7.3 แผนปฏิบัติการ (Action Plan) ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปฏิบัติงานของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ ซึ่งจะเป็นโยบายต่อการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสมและชัดเจนยิ่งขึ้น
 - 7.4 การสัมภาษณ์ (Interview) และการสังเกตการณ์ (Observe) การสัมภาษณ์จากผู้บังคับบัญชาระดับสูง จะทำให้เข้าใจถึงลักษณะและกระบวนการทำให้ได้อย่างชัดเจนขึ้น แต่หากเป็นเพียงการใช้วิธีการสัมภาษณ์เพียงอย่างเดียวอาจทำให้เกิดการบิดเบือนข้อมูลการปฏิบัติงานได้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องทำควบคู่กับการสังเกตการณ์ แล้วนำมาวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ เพื่อให้ได้กิจกรรมที่เหมาะสมมากขึ้น
 - 7.5 ศึกษาโดยพิจารณาจากกระบวนการดำเนินงานธุรกิจ ทั้งนี้จะเป็นประโยชน์พื้นฐานในการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน เช่น กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจบริการ ประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การทำความสะอาดของสถานที่ การดูแลรักษาความปลอดภัย การอำนวยความสะดวกต่าง ๆ แก่ผู้ใช้บริการ

ขั้นตอนที่ 2 การระบุต้นทุนกิจกรรม

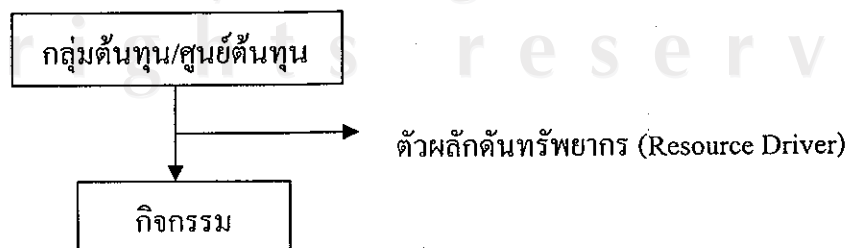
การที่จะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้และความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละกิจการ และจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ชั้น (Two-stage Allocation Procedure) นั้น ในการปันส่วนชั้นแรกจะเป็นการปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งตัวผลักดันต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนี้ จะเรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ดังภาพที่ 3 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งในการระบุจะทำได้ 3 วิธี คือ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุต้นทุนได้โดยตรง เมื่อสามารถระบุได้ว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าใด เช่น กิจการมีให้บริการห้องสัมมนาและมีค่าแรงงานในการจ้างคนจัดห้องเกิดขึ้น 300 บาท ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะถือเป็นของกิจกรรมจัดห้องสัมมนา

2. การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณขึ้น และต้องมีหลักในการประมาณการ เช่น ค่าไฟฟ้าของแผนกใดแผนกหนึ่งไม่สามารถปันเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ของแผนกได้ อาจจะมีการสัมภาษณ์ หรือกรอกแบบสอบถาม เพื่อให้ทราบสัดส่วนเวลาทำงานของพนักงานแต่ละคนในแต่ละกิจกรรม แล้วนำมาเป็นฐานในการปันค่าไฟฟ้า ซึ่งข้อดีในการสัมภาษณ์ คือ จะได้ ข้อมูลที่รวดเร็วและต้นทุนต่ำ

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงาน ซึ่งส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปกับงานสำนักงาน แต่ใช้จำนวนพนักงานของแต่ละแผนกเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จะทำให้ได้ข้อมูลที่ไม่สมเหตุสมผล วิธีนี้จึงควรใช้น้อยที่สุดเพราะอาจทำให้การปันส่วนนั้นไม่สอดคล้องกับสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน

ภาพที่ 3 แสดงการปันส่วนจากกลุ่มต้นทุน/ศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม



ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน

การแบ่งหรือจัดกิจกรรมแต่ละประเภทที่ระบุขึ้นแต่ละศูนย์กิจกรรมแยกจากกันอาจจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้นจึงต้องมีการรวมหลาย ๆ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันเข้าเป็นศูนย์กิจกรรมเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อที่จะลดต้นทุนในการจัดเก็บข้อมูลและการจัดทำรายละเอียด เช่น การจัดการและการขนถ่ายวัตถุดิบ วัตถุดิบอาจจะเกิดจากการกระทำหลายฝ่าย แต่โดยทั่วไปการกระทำเหล่านี้มักจะยุบรวมกันเป็นแห่งศูนย์กิจกรรม หรือเรียกว่าการจัดการวัตถุดิบ

ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) มักคำนวณในรูปของอัตราต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หรือ ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ซึ่งตัวผลักดันต้นทุน/ตัวผลักดันกิจกรรม อาจอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) ผลได้ (Output) หรือลักษณะทางกายภาพของกิจกรรม อย่างไรก็ตามหนึ่งก็ได้ โดยมีหลักในการกำหนด Activity Driver

1. ควรเป็นหน่วยที่สามารถวัดได้ในรูปปริมาณ เช่น ชัน อัน แผ่น เป็นต้น
2. มีความสัมพันธ์กับการเกิดต้นทุนกิจกรรม
3. ควรเป็นหน่วยที่แหล่งภายนอกคิดค่าบริการจากองค์กร หากมอบหมายให้แหล่งภายนอกรับกิจกรรมนั้นไปทำ
4. ในบางสถานการณ์ควรเป็นหน่วยที่ก่อให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในองค์กร (Behavior Modification)

ในทางทฤษฎี การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนหรือตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งในการกำหนดตัวผลักดันต้นทุนอาจแบ่งได้เป็น 4 ระดับ คือ

1. กิจกรรมในระดับหน่วยผลิต (Unit - Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นในแต่ละครั้งที่มีการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย
2. กิจกรรมในระดับกลุ่มสินค้า (Batch - Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นในแต่ละครั้งที่มีการจัดการหรือการประมวลผลกลุ่มสินค้า ซึ่งจะผันแปรตามปริมาณกลุ่มสินค้าที่ได้ประมวลผลมากกว่าที่จะผันแปรตามปริมาณการผลิต ปริมาณการขาย หรือตัววัดปริมาณอื่น ๆ นอกจากนี้ต้นทุนในระดับกลุ่มสินค้าโดยทั่วไปจะไม่ขึ้นอยู่กับขนาดของกลุ่มสินค้า
3. กิจกรรมระดับสินค้า (Product - Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นต่อการสนับสนุนการผลิตสินค้าแต่ละชนิดที่แตกต่างกัน⁷

⁷ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, เรื่องเดียวกัน.

กิจกรรมที่สนับสนุนการผลิตสินค้า คือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินค้าใดสินค้าหนึ่ง โดยเฉพาะที่บริษัทผลิตขึ้น กิจกรรมเหล่านี้จะเกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นต่อการสนับสนุนการผลิตสินค้าแต่ละประเภทที่แตกต่างกัน ดังนั้น กิจกรรมในระดับสินค้าจะเกี่ยวข้องกับสินค้าบางประเภทเท่านั้น และกิจกรรมในระดับสินค้าจะประกอบไปด้วยการกำหนดระดับชิ้นส่วนคงเหลือ การออกไปเปลี่ยนรายละเอียดงานวิศวกรรม เพื่อให้สอดคล้องกับรายละเอียดจำเพาะที่ลูกค้ากำหนดมา และสร้างแนวทางการทดสอบพิเศษ โดยทั่วไปศูนย์กิจกรรมนี้จะกำหนดขึ้นต่างหากสำหรับแต่ละกิจกรรมในระดับสินค้าที่สามารถระบุได้

4. กิจกรรมในระดับอำนาจการ (Facility - Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นเพียงเพื่อสนับสนุนกระบวนการผลิตโดยทั่วไปที่เกิดขึ้นในโรงงาน

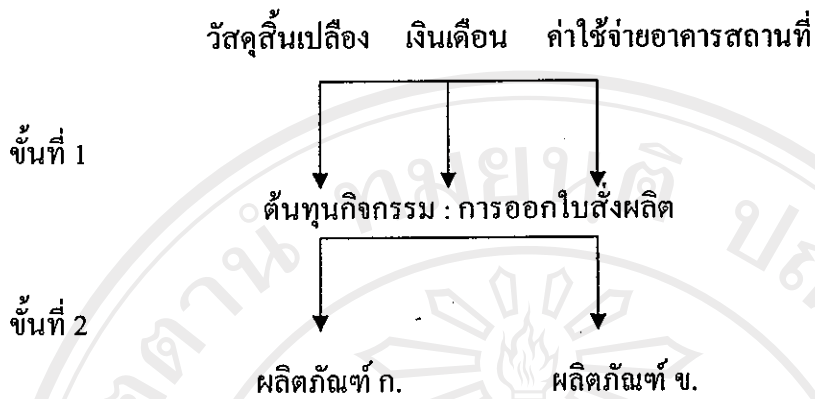
กิจกรรมเพื่ออำนาจการผลิต โดยทั่วไปจะรวมไว้ในศูนย์กิจกรรมเพียงศูนย์เดียว เนื่องจากกิจกรรมในระดับนี้จะเกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งหมดและไม่ได้สัมพันธ์กับสินค้าหรือกลุ่มสินค้าใดโดยเฉพาะ ดังนั้นต้นทุนกิจกรรมในระดับอำนาจการผลิตจะประกอบด้วยต้นทุนที่เกี่ยวกับการบริหารโรงงาน การประกันภัย ภาษี โรงเรือน และอุปกรณ์สันตนาการสำหรับพนักงานเท่านั้น

ขั้นตอนที่ 4 การระบุต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน

การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะการใช้ตัวผลิตภัณฑ์อย่างไร ในกิจการที่นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบางแผนก อาจเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นโดยตรง แต่ในกรณีที่มีการปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาคัดหลั่นตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) อยู่ 2 วิธี คือ

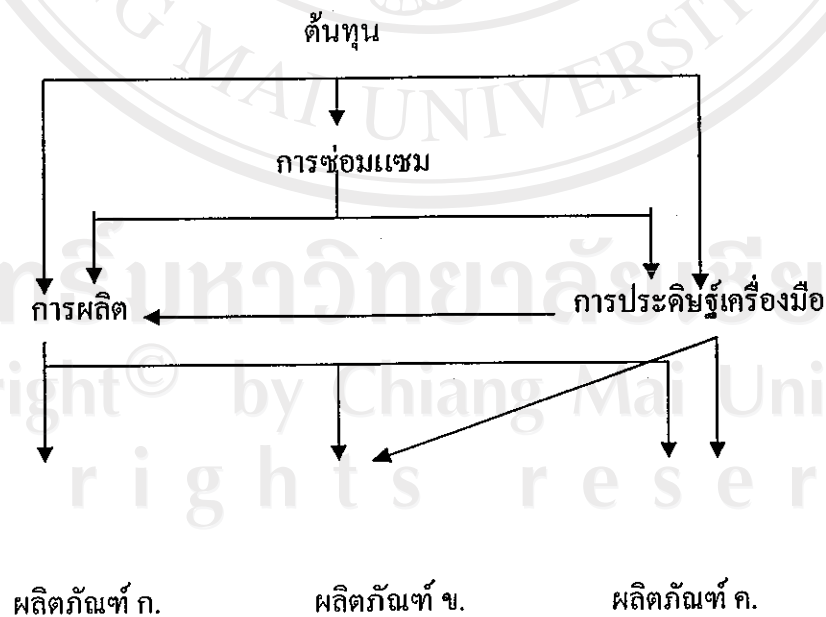
วิธีที่ 1 วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The Two-stage Approach) ซึ่งในขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เรียกว่าเป็นตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร (Resource Cost Driver) เข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost object) ดังภาพที่ 4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน

ภาพที่ 4 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน แบบ 2 ขั้นตอน



วิธีที่ 2 วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple-stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจการที่มีกิจกรรมซับซ้อน คือมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คือตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นสุดท้าย ดังภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน

ภาพที่ 5 แสดงการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแบบหลายขั้นตอน



การปันส่วนหรือระบายค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์จะเรียกตัวผลักดันต้นทุนในขั้นนี้ว่า ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) สามารถระบุได้ 3 วิธีเช่นเดียวกับการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรม ภาพที่ 6 แสดงการปันส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ

ในการเลือกตัวผลักดันกิจกรรมมาใช้ควรจะเลือกเท่าที่จำเป็น เพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนในการวัดตัวผลักดันมากเกินไป และควรเลือกตัวผลักดันโดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์เป็นเหตุเป็นผลกัน เพื่อให้ข้อมูลของต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิต

ภาพที่ 6 แสดงการปันส่วนจากกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน/ผลิตภัณฑ์/บริการ



ประโยชน์ของระบบ ABC

1. เป็นระบบที่แสดงการคำนวณต้นทุนสินค้า บริการ ได้ถูกต้องและมีความสมเหตุสมผลมากกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม เพราะสมมติฐาน ของระบบนี้พิจารณาการรวบรวมและประมวลผลต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเข้าไปใน Cost Object เมื่อ Cost Object ใช้กิจกรรม ประเภทใดไป ก็ควรที่จะได้รับต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าว นั้น ในขณะที่ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมคำนวณต้นทุนทั้งหมดเข้าไปใน Cost Object โดยไม่สนใจว่า Cost Object นั้นได้ใช้ต้นทุนครบถ้วนทุกกิจกรรมหรือไม่ จึงทำให้ต้นทุนที่ได้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง
2. ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลและต้นทุนที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ต่างๆเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน

3. ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปบริหารกิจการต่างๆ เพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับผลิตภัณฑ์ โดยการวิเคราะห์คุณค่าของกิจกรรมที่สัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างกัน (Value Chain Analysis) ซึ่งผลจากการวิเคราะห์ทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดเพิ่มคุณค่าและกิจกรรมใดไม่เพิ่มคุณค่าแต่ยังจำเป็นต้องคงอยู่ต่อไป และกิจกรรมประเภทใดสามารถลดหรือกำจัดลงได้
4. ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมต้นทุนและลดต้นทุนได้เป็นอย่างดี ในกรณีที่ธุรกิจต้องเผชิญกับสถานะการแข่งขันทางการตลาดหรือ สถานะเศรษฐกิจที่ตกต่ำโดยผู้บริหารกิจการที่ใช้ระบบ ABC จะทราบทันทีว่ากิจกรรมประเภทใดที่ก่อให้เกิดความสูญเปล่าสิ้นเปลือง โดยไม่จำเป็น และควรจะลดหรือกำจัดกิจกรรมประเภทใดของแผนกใดเป็นระยะเวลาเท่าใดจึงจะมีผลทำให้ต้นทุนลดลงได้ตามต้องการ
5. ทำให้ผู้บริหารมีความรู้ความเข้าใจถึงลักษณะของการใช้ต้นทุนทรัพยากรใน กิจกรรมต่างๆ ทั้งที่อยู่ในแผนกเดียวกันและแผนกอื่นๆ อย่างต่อเนื่องตลอดอายุของผลิตภัณฑ์
6. กิจการสามารถกำหนดหน่วยวัดผลการปฏิบัติงาน สำหรับกิจกรรมต่างๆ ไว้ล่วงหน้า เพื่อใช้เป็นบรรทัดฐาน (Benchmark) สำหรับผู้บริหาร และพนักงานในทุกๆ ระดับ การกำหนดหน่วยวัดผลเชิงปฏิบัติงานที่ใกล้เคียงกับลักษณะการทำงานจริงในรูปของหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวเงิน จะทำให้พนักงานผู้ปฏิบัติงานสามารถเข้าใจและนำข้อมูลนี้ไปปรับปรุงงานในหน้าที่ได้โดยตรง ก่อให้เกิดความสะดวกในการรายงาน และประเมินผลการปฏิบัติงาน
7. การตัดสินใจซื้อสินค้า/บริการจากแหล่งภายนอก (Outsourcing) แทนการผลิตสินค้า/บริการเองภายใน กิจการที่ใช้ระบบ ABC จะสามารถเปรียบเทียบต้นทุนและจำนวนข้อดีข้อเสียที่เกิดขึ้นในระหว่างทางเลือกทั้ง 2 ทาง เพื่อตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด
8. สามารถนำไปใช้ในการบริหารโครงการ เพื่อให้โครงการเสร็จสมบูรณ์ตามเป้าหมาย ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการผลิตเครื่องจักรขึ้นใช้เอง เป็นต้น กิจการที่ใช้ระบบ ABC ในการบริหารโครงการจะสามารถประมาณต้นทุนในการประกอบกิจกรรม และผลการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนของโครงการไว้ล่วงหน้า เมื่อปฏิบัติงานขั้นตอนใดเสร็จสิ้น ก็จะทำรายงานวิเคราะห์เปรียบเทียบ ต้นทุนและผลการปฏิบัติงานจริงกับประมาณการ ในกรณีที่ผลต่างก็จะทราบได้ว่า

เกิดจากกิจกรรมใดและขั้นตอนใดของ โครงการทำให้สะดวกต่อการควบคุมและ ประเมินผล

9. ใช้ในการจัดทำงบประมาณต้นทุนกิจกรรม (Activity Base Budgeting) ซึ่งตามวิธีของ งบประมาณแบบเดิม (Traditional Budgeting) นั้นจะกำหนดเป้าหมายกำไรไว้ ล่วงหน้า และวางแผนการขาย ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆเพื่อให้บรรลุกำไรที่ต้องการ ส่วนงบประมาณ- ต้นทุนกิจกรรมนั้นจะระบุกิจกรรมที่จำเป็น เพื่อส่งเสริมให้เกิด ยอดขายที่กำหนดไว้ เมื่อผู้บริหารอนุมัติกิจกรรมดังกล่าว จะมีการ งบประมาณต้นทุน กิจกรรมที่ผ่านการอนุมัติใช้เป็นงบประมาณสำหรับงวดถัดไป ในกรณีที่กิจการ กำหนดเป้าหมายกลยุทธ์ใดไว้โดยเฉพาะ ก็จะนำไปพิจารณาวิเคราะห์กิจกรรมที่ เกี่ยวข้องและทำงบประมาณเพื่อการนั้นเช่นเดียวกัน พอสิ้นปีก็จะทำการจัดทำรายงาน เปรียบเทียบ ต้นทุนจริงกับประมาณการ รายงานนี้จะบอกให้ทราบว่าการใดที่ทำให้ เกิดผลต่างต้นทุนและเกิดจากสาเหตุใด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการ ปรับปรุงการ ทำงานของฝ่ายบริหาร
10. ใช้ในการกำหนดต้นทุนเป้าหมาย (Target Cost) กิจการที่วางแผนออกจำหน่ายสินค้า ใหม่ ซึ่งต้องกำหนดราคาขายให้ใกล้เคียง กับราคาในตลาด อาจจะใช้ต้นทุนเป้าหมาย เป็นเครื่องมือควบคุมต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในกรณีที่ผู้บริหารจะต้องระบุกิจกรรมที่สำคัญ และจำเป็นในการสร้างคุณค่าและหาทางลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุด เท่าที่จะทำได้ ทั้งนี้เพื่อให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์เป็นไปตามเป้าหมายที่ต้องการ⁸

ข้อจำกัดของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

1. การประยุกต์บัญชีต้นทุนกิจกรรมนั้นอาจดูไม่ซับซ้อน หากแต่อาจก่อให้เกิดความ ไขว้เขวในการจำแนกกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ได้ หากไม่มีความชัดเจนหรือ เข้าใจหลักการที่ถูกต้อง ทั้งนี้ทั้งนั้น ต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันระหว่างผู้เกี่ยวข้อง ทุกฝ่าย
2. หน่วยงานที่มีความซับซ้อน กิจกรรมมีความหลากหลายและมีตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม หลายตัว ที่เกี่ยวข้อง อาจทำให้เกิดความสับสนในการจำแนกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน อัน จะนำมาซึ่งข้อมูลทางการบริหารที่ไม่ถูกต้องในที่สุด

⁸Chulalongkorn University, 2003, เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.