

# ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมหนทางสู่ความเป็นเลิศของกิจการ

## Activity-Based Costing: The Way to Excel Your Business

ภาวิณี ช้อยสุนิรชร

### บทคัดย่อ

ผู้บริหารที่จะกล่าวได้ว่าเป็นผู้บริหารที่ประสบความสำเร็จจะต้องสามารถนำพาธุรกิจของตนสู่ความเป็นเลิศ โดยเฉพาะการประกอบธุรกิจในสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงดังเช่นในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบัน และเป็นที่น่าเชื่อกว่าสภาวะการแข่งขันจะยิ่งทวีความรุนแรงยิ่งขึ้นในอนาคต สืบเนื่องจากการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วและความต้องการของผู้บริโภคในสินค้าและบริการที่มีคุณภาพสูงขึ้น หลากหลายยิ่งขึ้น ส่งผลให้ธุรกิจต้องแข่งขันกันในทุกๆ ด้าน ผลักดันให้กิจการต้องมีการปรับตัวให้ทันต่อการแข่งขันอยู่ตลอดเวลา การนำพาให้กิจการเป็นเลิศได้ ผู้บริหารจำเป็นต้องมีข้อมูลชัดเจนเพียงพอเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตและการดำเนินงานเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงานรวมทั้งการลดต้นทุนต่างๆ ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมซึ่งเป็นระบบการบริหารต้นทุน โดยมีแนวคิดในการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องในแต่ละกิจกรรมจะสามารถให้ข้อมูลที่มีประโยชน์แก่ผู้บริหารเพื่อการเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนของกิจการ โดยการลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่างๆ ลงได้ นำพาให้กิจการสู่ความเป็นเลิศตามที่มุ่งหวัง

### ABSTRACT

A successful executive is the one who can lead his or her business to its best, particularly amid the intense business competition like today. All forms of business competition exist and they are getting heated even more each passing day. This phenomenon is clearly a result of the rapid development in technology, greater consumer demand as well as multifarious and high-quality services. For the success of his or her business, an executive therefore needs be dynamic and constantly looking for as well as adopting different and practical strategies to run the business. One of the things that he or she should always have is clear and ample information of production process and management. This kind of information will help increase the effectiveness of production and management, keeping the cost to the minimum. Adopting the activity – based costing, of which the emphasis is on activity-and-cost management, an executive will have useful information for cost-effective production and management that will lead the business to the expected goal.

### ความเป็นเลิศของกิจการ

Brimson ได้กล่าวไว้ว่า “Enterprise excellence in the cost-effective integration of activities within all units of an organization to continuously improve the delivery of products and services that satisfy the customer. ... The ability to achieve and sustain enterprise excellence requires the deliberate and continuous improvement of all activity.....” (Brimson, 1991: 5) พอสรุป “ความเป็นเลิศของกิจการ” ได้ว่าควรประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ กล่าวคือ

1. ผู้บริหารควรประกอบกิจกรรมต่างๆ ของกิจการ โดยตระหนักถึงประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่ามุ่งการลดต้นทุนเพื่อให้มีต้นทุนต่ำสุด แต่หมายถึงการเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบกิจกรรมต่างๆ และลดต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นให้อยู่ในจำนวนที่เหมาะสมยิ่งขึ้น

2. ผู้บริหารควรมีความเข้าใจถึงความเกี่ยวข้องและความสัมพันธ์ในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ของกิจการยอมรับถึงการกระทำและต้นทุนของแผนกหนึ่งอาจสืบเนื่องและส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจตลอดจนการกระทำและต้นทุนของแผนกอื่น ดังนั้นการจัดการบริหารที่ดีจึงควรกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจการโดยรวมและของแต่ละแผนกหรือหน่วยงานอย่างชัดเจนให้มีความสอดคล้องกัน

ทั้งกิจการ เป็นการมองกิจกรรมต่างๆ ของกิจการเป็นภาพรวม การตัดสินใจและการกระทำกิจกรรมใดๆ มุ่งประโยชน์ของกิจการเป็นส่วนรวมมากกว่ามุ่งประโยชน์ของแผนก ให้ความสำคัญต่อการแข่งขันระหว่างกิจการมากกว่าการแข่งขันระหว่างแผนกภายในกิจการ ซึ่งเป็นแนวคิดเดิมของการบริหารงานและประเมินผลการปฏิบัติงานของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ทำให้เกิดการแข่งขันกันระหว่างแผนก ส่งผลให้การตัดสินใจและการกระทำกิจกรรมของแผนกคำนึงถึงประโยชน์ของแผนกมากกว่าประโยชน์ต่อกิจการโดยรวม

3. ผู้บริหารควรยอมรับว่าความเป็นเลิศของกิจการ 'ไม่อาจเป็นไปได้เพียงแผนกใดแผนกหนึ่งหรือเพียงกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง' แต่ความเป็นเลิศของกิจการจะต้องเกี่ยวข้องกับทุกๆ แผนกและทุกๆ กิจกรรมของกิจการ ผู้บริหารที่มุ่งความเป็นเลิศของกิจการจึงต้องให้ความสำคัญและความสนใจเท่าเทียมกันในทุกๆ กิจกรรมที่เกิดขึ้น

4. ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อการพัฒนากิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value-Added Activities) ให้เหลือน้อยที่สุดหรือหมดไป ส่งผลให้ต้นทุนของกิจการลดต่ำลงได้ เนื่องจากต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าทำให้ต้นทุนของกิจการสูงขึ้นโดยไม่จำเป็นหรือไม่คุ้มค่า

5. ความเป็นเลิศของกิจการย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ถ้าสินค้าหรือบริการไม่สอดคล้องกับความต้องการหรือไม่สร้างความพอใจต่อผู้บริโภค กิจการจึงควรมีการวิเคราะห์ความต้องการของผู้บริโภค ประเมินความพึงพอใจของผู้บริโภคด้วยวิธีต่างๆ อย่างต่อเนื่อง ช่วยให้อุตสาหกรรมสามารถสร้างและตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคได้อย่างถูกต้องรวดเร็วด้วยกลยุทธ์ที่เหมาะสมและเน้นความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุน

6. ผู้บริหารควรทราบว่า การดำเนินงานของกิจการประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ อะไรบ้างและรู้วิธีการบริหารกิจกรรมต่างๆ ดังกล่าว เพื่อให้เข้าใจถึงโครงสร้างต้นทุนและบริหารต้นทุนได้อย่างเหมาะสมฉะนั้นการรวบรวมต้นทุนไว้เป็นยอดเดียวและปันส่วนต้นทุนให้แก่ผลิตภัณฑ์ตามระบบการบัญชีต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing) โดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุนว่าผลิตภัณฑ์หรือบริการแต่ละชนิดย่อมเกิดขึ้นจากกิจกรรมและการสนับสนุนของกิจกรรมที่แตก

ต่างกันทำให้ผลสรุปต้นทุนเกิดการบิดเบือน กล่าวคือการปันส่วนต้นทุนที่ไม่เหมาะสมจะมีผลให้ผลิตภัณฑ์บางชนิดมีต้นทุนสูงเกินไปและบางชนิดมีต้นทุนต่ำเกินไป

กิจการจะเป็นเลิศได้ผู้บริหารจะต้องมีข้อมูลที่เหมาะสมชัดเจนเพียงพอเพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถวางแผนและตัดสินใจในด้านต่างๆ โดยเฉพาะการเพิ่มประสิทธิภาพและการลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่างๆ ของกิจการระบบบัญชีต้นทุนแบบใหม่ซึ่งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆ ที่กิจการดำเนินการอยู่ได้ชัดเจนเพียงพอแก่ผู้บริหารให้ทราบและสามารถประเมินถึงประสิทธิภาพตลอดจนความสอดคล้องของกิจกรรมต่างๆ ที่กิจการดำเนินการอยู่ต่อวัตถุประสงค์ของกิจการ ตลอดจนสาเหตุการเกิดต้นทุนของกิจกรรมและตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Drivers) ของกิจกรรมเหล่านั้น แนวคิดพื้นฐานของระบบบัญชีต้นทุนแบบใหม่นี้คือ "ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC)"

## ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

เพื่อให้เข้าใจถึงข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม และความจำเป็นต่อการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการเพื่อนำกิจการสู่ความเป็นเลิศ ตลอดจนแนวความคิดในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม การพิจารณาถึงความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีทั้ง 2 แบบจะนำไปสู่ความเข้าใจดังกล่าวได้ดังนี้

1. ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม คิดต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการอยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า ประเภทของผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุของการเกิดต้นทุน ดังนั้น ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมากจึงควรรับภาระต้นทุนการผลิตมาก ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณน้อยจึงควรรับภาระต้นทุนการผลิตน้อย ปัจจัยการผลิตและต้นทุนที่เกิดขึ้นล้วนมีความสัมพันธ์เป็นสัดส่วนโดยตรง เช่นเดียวกับต้นทุนทางตรงในการผลิตผลิตภัณฑ์ การสะสมต้นทุนจะอยู่ในรูปของกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) และการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์จะใช้เกณฑ์ความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนหน่วยผลิต เป็นต้น

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม คิดต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการอยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า กิจกรรมเป็นสาเหตุของ

การเกิดต้นทุน การผลิตผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นการใช้กิจกรรมต่างๆ เหล่านี้ อีกต่อหนึ่ง ดังนั้นผลิตภัณฑ์ใดจะต้องรับภาระต้นทุนมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ในสัดส่วนมากน้อยเพียงใด หากใช้กิจกรรมมากก็ควรรับภาระต้นทุนมาก ใช้กิจกรรม

น้อยก็ควรรับภาระต้นทุนน้อยไปตามสัดส่วน การสะสมต้นทุนจะอยู่ในรูปของกลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) และจะอาศัยตัวผลักดันกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน (Activity or Cost Driver) เป็นเกณฑ์การคำนวณปันส่วนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ เช่น

กิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุน
การสั่งซื้อและการรับวัตถุดิบ	จำนวนคำสั่งซื้อวัตถุดิบ
การขนย้ายวัตถุดิบ	จำนวนหน่วยของวัตถุดิบ
การจัดเตรียมเครื่องจักร	จำนวนครั้งหรือจำนวนชั่วโมงที่ต้องใช้เพื่อการจัดเตรียมเครื่องจักร
การตรวจสอบผลิตภัณฑ์	จำนวนหน่วยหรือจำนวนชั่วโมงที่ต้องใช้ในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์

2. ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม เน้นการบริหารกิจการและจำแนกต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของกิจการออกเป็นของหน่วยย่อยตามหน้าที่งาน (Functions) หรือตามประเภทของต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย (Cost Element) ซึ่งเกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือความรับผิดชอบเฉพาะอย่างของหน่วยงานนั้นๆ โดยมีการเก็บบันทึกรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นตามรูปแบบของข้อบัญญัติ เช่น ต้นทุนแรงงานทางตรง ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเช่าโรงงาน ค่าพาหนะ เป็นต้น การสรุปข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนจะสะท้อนเพียงจำนวนต้นทุนในแต่ละประเภทบัญชีที่เกิดขึ้นไม่สามารถให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอต่อผู้บริหารถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุนหรือประเมินได้ว่าต้นทุนจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรหากกิจกรรมของแผนกหรือการปฏิบัติงานมีการเปลี่ยนแปลงไป

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ทั้งนี้กิจกรรม (Activity) หมายถึง การกระทำหรือกระบวนการในการปฏิบัติงานเพื่อเปลี่ยนทรัพยากรของกิจการ เช่น เงินทุน แรงงาน วัตถุดิบ เทคโนโลยี ซึ่งถือเป็นปัจจัยการผลิตที่ใช้ไป (Input) เพื่อก่อให้เกิดผลได้ (Output) เป็นผลผลิตหรือบริการในลักษณะต่างๆ ดังนั้นจึงมีการเชื่อมโยงข้อมูลต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมที่มีการเก็บรวบรวมไว้ในข้อบัญญัติต่างๆ ตาม Cost Element เข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง หากต้นทุนตาม Cost Element ใดเกิดจากกิจกรรมเดียวการระบุเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมนั้นสามารถทำได้โดยตรง แต่หากต้นทุน

ตาม Cost Element ใดเกิดจากกิจกรรมหลายกิจกรรมการระบุเข้าเป็นต้นทุนของแต่ละกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัยการปันส่วนต้นทุนตามสัดส่วนของตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ที่เกี่ยวข้อง เช่น การปันส่วนเงินเดือนของพนักงานเข้าเป็นต้นทุนของแต่ละกิจกรรมที่พนักงานทำโดยอาศัยสัดส่วนเวลาของการทำงาน การสรุปข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรมจะทำให้ผู้บริหารทราบถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุน สามารถประเมินต้นทุนไว้ว่าจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรหากมีการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมหรือการปฏิบัติงาน

3. ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม เน้นการควบคุมและการประเมินผลการปฏิบัติงานในรูปของตัวเงิน โดยการวิเคราะห์ผลแตกต่างจากการดำเนินงานในลักษณะการเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนด เช่น การวิเคราะห์ผลแตกต่างจากต้นทุนมาตรฐานเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต การคำนวณอัตราผลตอบแทนในเรื่องต่างๆ เช่น อัตราผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ อัตราการหมุนเวียนของสินค้า อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขาย เป็นต้น มีผลให้ข้อมูลที่ได้ไม่ทันต่อเวลาที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และให้ข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมได้อย่างถูกต้อง

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เป็นการกำหนดและการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อระบุสาเหตุของการเกิดต้นทุน เป็นการวัดผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงต้นทุนคุณภาพและ

ปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมและต้นทุน เชื่อมโยงการวัดผลการปฏิบัติงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินเข้าด้วยกัน ทำให้ผู้บริหารสามารถประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นของแต่ละกิจกรรมได้อย่าง

ถูกต้อง สามารถควบคุมและใช้ทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนำไปสู่การพัฒนาาระบบต่างๆ อย่างต่อเนื่อง ลดหรือขจัดกิจกรรมสูญเปล่าต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

สรุปความแตกต่าง	ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม	ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม
ข้อสมมติฐานการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์	ประเภทและปริมาณของผลิตภัณฑ์เป็นสาเหตุการเกิดต้นทุน	กิจกรรมเป็นสาเหตุการเกิดต้นทุน
การสะสมต้นทุน	สะสมในรูปของกลุ่มต้นทุน (Cost Pool)	สะสมในรูปของกลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool)
การปันส่วนต้นทุน	ใช้ความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์การคำนวณปันส่วนต้นทุน	ใช้ตัวผลักดันกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุนเป็นเกณฑ์การคำนวณปันส่วนต้นทุน
การจำแนกต้นทุน	จำแนกออกเป็นหน่วยย่อยตามหน้าที่งานหรือประเภทของต้นทุนตามรูปแบบของบัญชี	จำแนกออกเป็นต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง
การควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน	จัดทำในรูปตัวเงิน โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นกับมาตรฐานที่กำหนด	จัดทำทั้งในรูปตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน โดยการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อระบุสาเหตุของการเกิดต้นทุน

### ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเสริมสร้างความเป็นเลิศให้กิจการ

จากความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมตามที่กล่าวมาในข้างต้นจะเห็นได้ว่าระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือสำคัญอย่างหนึ่งในการเสนอข้อมูลต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงและสอดคล้องกับการปฏิบัติงานจริง ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปใช้เพื่อการพัฒนากิจกรรมต่างๆ ได้อย่างต่อเนื่อง เพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานและประกอบกิจกรรมต่างๆ ของกิจการภายใต้ข้อจำกัดของทรัพยากรที่กิจการมีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจการได้อย่างต่อเนื่องโดย

1. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการ โดยสะท้อนถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต่างๆ กับการผลิตผลิตภัณฑ์และบริการ ทำให้เกิดความเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ กับกระบวนการผลิตเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตและผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการผลิต เช่น การยกเลิก

การผลิต การปรับเปลี่ยนรูปแบบหรือออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ การปรับกระบวนการผลิต การปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงาน

2. ทำให้สามารถวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ของกิจการว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าหรือเกิดการสูญเปล่า ผู้บริหารจึงสามารถตัดสินใจและดำเนินการลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างถูกต้องโดยยังรักษาประสิทธิภาพในด้านต่างๆ ได้คงเดิม ซึ่งส่งผลให้ลดต้นทุนโดยรวมของกิจการ

3. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) อันเป็นปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและกิจกรรมต่างๆ ตามมา การวิเคราะห์และการจัดการกับตัวผลักดันต้นทุนเพื่อการพัฒนากิจกรรมต่างๆ จะเป็นวิธีการที่ได้ผลที่สุดในการลดหรือขจัดความสูญเปล่าโดยลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลง

4. ให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารเพื่อการปรับปรุงโครงสร้างกิจกรรม ลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือเป็นอุปสรรค เป็นการเชื่อมโยงกลยุทธ์ในการดำเนินงานเข้ากับการตัดสินใจต่างๆ ของผู้บริหาร เพื่อการพัฒนากิจกรรม

ของกิจการ เสริมสร้างความมั่นใจได้ว่าการปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ทั้งในด้านต้นทุนและคุณภาพ

5. ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินผลการใช้กลยุทธ์ต่างๆ ว่าได้ผลลัพธ์ตามที่มุ่งหวังหรือไม่เพื่อกำหนดการปรับปรุงแก้ไขต่อไป พร้อมกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและเป็นแนวทางสำคัญเพื่อการควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total Quality Control)

6. เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำงานประมาณและการประเมินผล เนื่องจากมีการระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุน และผลการปฏิบัติงานของกิจกรรมในแต่ละระดับ จึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการตรวจและติดตามผลหากพบผลต่างจากประมาณการที่ได้ทำไว้ ทำให้สามารถดำเนินการแก้ไขได้อย่างเหมาะสม

7. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตได้รวดเร็วและชัดเจนกว่าการใช้ข้อมูลตามระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม จึงสามารถแก้ไขปัญหาได้จากต้นเหตุของปัญหามากกว่าการแก้ไขที่ปลายเหตุ สามารถติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นตามกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์ได้อย่างใกล้ชิด จึงสะท้อนให้ทราบถึงขีดความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้ถูกต้องชัดเจนขึ้น

8. ส่งเสริมและสนับสนุนการกำหนดผลการปฏิบัติงานเป้าหมาย (Target Performance Goal) เป้าหมายด้านต้นทุน (Cost Goal) และเป้าหมายด้านกิจกรรม (Activity Goal)

### ข้อควรคำนึงถึงก่อนการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ

ผู้บริหารควรตระหนักว่าการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการจำเป็นต้องอาศัยทั้งเงินทุนเวลาและกำลังคนในการรวบรวม วิเคราะห์กิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน จัดทำข้อมูลให้พร้อมเพื่อนำไปใช้เพื่อการวางแผนควบคุมและตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ฉะนั้นก่อนนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้จึงควรมีการยอมรับและพร้อมในด้านต่างๆ โดย

ผู้บริหาร ควรยอมรับและพร้อมในด้านต่างๆ กล่าวคือ

1. ยอมรับและพร้อมที่จะเป็นผู้ผลักดันและสนับสนุนการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้อย่างจริงจัง เนื่องจากการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้แทนระบบเดิมจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานในทุกๆ ระดับ จำเป็นต้องได้รับการสนับสนุนอย่างเต็มที่ทั้งด้านเงินทุนและทรัพยากรต่างๆ ที่จำเป็น รวมทั้งกำหนดให้มีการวัดผลการปฏิบัติงานอย่างจริงจังในรูปแบบที่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในการปฏิบัติงาน

2. ยอมรับและพร้อมจะนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมไปเชื่อมโยงกับกระบวนการวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีการนำไปใช้เพื่อการเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนของกิจการอย่างได้ผล โดยระบบการวัดผลการปฏิบัติงานที่ใช้ควรเป็นระบบที่สามารถวัดความมีประสิทธิภาพของกิจการโดยรวม ไม่ใช่การวัดผลการปฏิบัติงานเพียงผลงานใดผลงานหนึ่งหรือเพียงฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น

3. ควรตระหนักว่าการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้จะส่งผลกระทบต่อพนักงานค่อนข้างมากและนับเป็นปัญหามากที่สุดของการนำระบบมาใช้ ทั้งการโยกย้ายสับเปลี่ยนงานใหม่ ดังนั้นการจัดการฝึกอบรมเพื่อให้พนักงานมีความสามารถและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานใหม่จึงเป็นสิ่งจำเป็น

4. ควรเข้าใจและยอมรับว่าระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนมากกว่าการเป็นระบบบัญชีต้นทุนหรือระบบบัญชีการเงิน มุ่งเน้นการบริหารกิจกรรมต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพอันจะส่งผลในการลดต้นทุนโดยรวมของกิจการ ไม่ได้มุ่งเน้นเพียงการกำหนดหรือประเมินมูลค่าของผลิตภัณฑ์หรือบริการ

ผู้ปฏิบัติงานหรือพนักงานในแต่ละหน่วยงาน ควรยอมรับและพร้อมในด้านต่างๆ กล่าวคือ

1. ยอมรับว่าการประสบความสำเร็จของกิจการไม่อาจเกิดขึ้นจากเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ทุกๆ หน่วยงานเป็นองค์ประกอบของกิจการ การปฏิบัติและการดำเนินการใดๆ ของหน่วยงานย่อมส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติและการดำเนินการใดๆ ของหน่วยงานอื่นและย่อมได้รับผลกระทบในทำนองเดียวกัน ฉะนั้นการมุ่งสู่ความสำเร็จจึงไม่ควรคำนึงถึงเฉพาะความสำเร็จภายใน

หน่วยงานแต่ควรคำนึงถึงความสำเร็จโดยรวมของกิจการ การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้จะผลักดันให้ทุกหน่วยงานมีการวิเคราะห์กิจกรรมและเข้าใจสาเหตุของการเกิดต้นทุน ส่งผลให้เกิดความร่วมมือระหว่างหน่วยงาน และปรับปรุงการปฏิบัติงานในแต่ละหน่วยงานอย่างต่อเนื่องโดยมุ่งผลโดยรวมของกิจการ

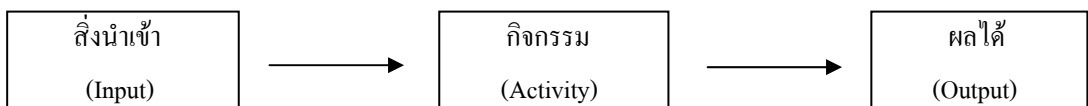
2. ขอมรับและพร้อมที่จะปรับเปลี่ยนการทำงาน การโยกย้ายสับเปลี่ยนงานใหม่อาจเกิดขึ้นแต่ทั้งนี้เพื่อประโยชน์โดยรวมกิจการ การรับการฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ความสามารถให้เหมาะสมกับการปฏิบัติงานใหม่ เพื่อรองรับการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้เป็นสิ่งจำเป็น

3. ขอมรับและพร้อมที่จะปรับเปลี่ยนระบบการวัดผลการปฏิบัติงาน จากการวัดผลการปฏิบัติงานเพียงผลงานใดผลงานหนึ่งหรือเพียงหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ตามแนวทางการวัดผลของระบบบัญชีต้นทุนหรือระบบบัญชีการเงิน เปลี่ยนเป็นการวัดความมีประสิทธิภาพของกิจการ โดยรวมตามแนวทางการวัดผลของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมอันเป็นระบบการบริหารต้นทุนโดยมุ่งหวังให้มีการเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ ได้ในปริมาณเท่าเดิมแต่ใช้ทรัพยากรต่างๆ ลดน้อยลง

เมื่อกิจการพร้อมที่จะนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ระหว่างการติดตั้งระบบและระหว่างการนำระบบมาใช้งาน ผู้บริหารควรมีการประเมินถึงความคุ้มค่า (Cost Benefit) ประกอบเสมอว่าต้นทุนการนำระบบมาติดตั้งและใช้งาน เช่น ต้นทุนการเก็บรวบรวมข้อมูล เวลาที่ต้องสูญเสีย เปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับ เช่น การลดความสูญเสีย การเพิ่มผลผลิต คู้มกันหรือไม่เพื่อปรับระบบให้เหมาะสมกับกิจการและเกิดความคุ้มค่า

### ตัวอย่างการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้คำนวณต้นทุนต่อหน่วย

ระบบการบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบเพื่อการบริหารต้นทุน ดังนั้นจึงเป็นการบริหารโดยแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นสาเหตุของการเกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ได้เป็นเพียงสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้นอีกต่อหนึ่ง โดยกิจกรรม (Activity) คือ การนำเอาสิ่งที้นำเข้า (Input) อันได้แก่ทรัพยากรต่างๆ ของกิจการมากระทำกรใด ๆ เพื่อเปลี่ยนให้ออกมาเป็นผลได้ (Output) ในรูปแบบของผลิตภัณฑ์หรือบริการต่าง ๆ



ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้จะก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแก่กิจการ ดังนั้น ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายทั้งหมดจึงคิดเป็นต้นทุนของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องและคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลได้ตามจำนวนกิจกรรมที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม จึงเป็นการระบุกิจกรรมของกิจการและพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการ และเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานต่อไป

เพื่อสามารถติดตามแนวคิดและการคำนวณต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมได้ชัดเจนขึ้นในที่นี้จึงนำแนวคิดและหลักการของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้

จัดสรรค่าใช้จ่ายในรูปแบบง่าย ๆ เพื่อให้เกิดความเข้าใจเบื้องต้นต่อระบบโดยอาศัยข้อมูลสมมติเป็นของฝ่ายจัดซื้อดังนี้

1. การวิเคราะห์กิจกรรม ในขั้นแรกของระบบจะต้องมีการวิเคราะห์การดำเนินงานของกิจการว่าประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ในทางปฏิบัติการกำหนดและการวิเคราะห์กิจกรรมสามารถทำได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับทางเลือกใช้ให้เหมาะสมและความพร้อมของกิจการ อาทิ การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากโครงสร้างสายบังคับบัญชาโดยพิจารณารายละเอียดของกิจกรรมตามศูนย์ความรับผิดชอบหรือหน่วยงาน นับเป็นวิธีที่สามารถเข้าใจได้

ง่ายสะดวกเพราะหน่วยงานจะเป็นผู้กำหนดกิจกรรมของ  
หน่วยงานตนเอง ตัวอย่างเช่น

ฝ่ายจัดซื้อ กำหนดกิจกรรมออกได้เป็น

- 1) การเตรียมการเพื่อการจัดซื้อ
- 2) ดำเนินการจัดซื้อ
- 3) ร่วมกับผู้ซื้อและผู้เกี่ยวข้องในการตรวจ  
รับของที่จัดซื้อ
- 4) การจัดทำเอกสารต่าง ๆ
- 5) การจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับผู้ขาย สินค้า บริการ  
 ฯลฯ
- 6) ประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน

นอกจากการกำหนดกิจกรรมแล้ว ในขั้นนี้ควรมีการ  
แบ่งกิจกรรมต่างๆ ออกตามคุณลักษณะเพื่อให้ผู้บริหารใช้  
เป็นข้อมูลในการพิจารณาปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงาน  
ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น คุณลักษณะของ  
กิจกรรมสามารถจำแนกได้หลายคุณลักษณะ แต่คุณลักษณะ  
ของกิจกรรมที่สำคัญได้แก่

1) กิจกรรมปฐมภูมิ (Primary Activities) หมายถึง  
กิจกรรมเพื่อให้การปฏิบัติการกิจของหน่วยงานเกิดผล  
สำเร็จและถือเป็นเหตุผลสำคัญของการจัดตั้งหน่วยงานนั้น  
ขึ้น เช่น กิจกรรมเกี่ยวกับการติดต่อผู้ขายสินค้าและบริการ  
ที่ต้องการจัดซื้อ การต่อรองราคา และการออกไปสั่งซื้อ

2) กิจกรรมทุติยภูมิ (Secondary Activities) หมายถึง  
กิจกรรมที่ช่วยให้การประกอบกิจกรรมปฐมภูมิเป็นไป  
อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นกิจกรรมที่ต้องใช้เวลาและ  
ทรัพยากรส่วนหนึ่งจากกิจกรรมปฐมภูมิจึงควรมีการ  
บริหารด้วยความระมัดระวังรอบคอบเพื่อไม่ให้เกิดความ  
สิ้นเปลืองหรือเกิดความเสียหายต่อการปฏิบัติงาน เช่น การ  
เข้าร่วมประชุมกับหน่วยงานผู้ซื้อเพื่อทราบถึงความ  
ต้องการในสินค้าหรือบริการที่ต้องการให้จัดซื้อ การจัด  
กลุ่มและเก็บข้อมูลเกี่ยวกับผู้ขายตามประเภทสินค้าและ  
บริการ การเข้ารับการศึกษาอบรมของผู้ปฏิบัติงานฝ่ายจัดซื้อ

3) กิจกรรมเพิ่มค่า (Value-Added Activities)  
หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ผลิตภัณฑ์และบริการของ  
หน่วยงานมีคุณค่าหรือคัมราคาในมุมมองของลูกค้าหรือ  
ผู้ใช้บริการ เป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็นต่อหน่วยงานหรือ  
กิจการเพื่อการดำรงอยู่ เช่น การหาแหล่งขายสินค้าและ

บริการที่มีคุณภาพและคุณสมบัติตรงกับความต้องการ การ  
ต่อรองราคา

4) กิจกรรมไม่เพิ่มค่า (Non - Value - Added Activi-  
ties) หมายถึง กิจกรรมที่สามารถลดลงหรือขจัดออกไป  
ได้ในขณะที่หน่วยงานหรือกิจการยังคงสามารถสนองตอบ  
ต่อความต้องการและวัตถุประสงค์ต่างๆ ได้ ส่วนใหญ่  
กิจกรรมไม่เพิ่มค่ามักจะเกี่ยวกับการแก้ไขข้อบกพร่อง  
ต่างๆ ที่ไม่ควรมีหรือไม่ควรเกิดขึ้น มีผลให้มีการใช้ทรัพยากร  
ต่างๆ ไปโดยไม่เพิ่มมูลค่าหรือคุณค่าของผลิตภัณฑ์  
หรือบริการ ดังนั้นจึงควรลดหรือขจัดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าให้  
เหลือน้อยที่สุดหรือหมดไป เช่น กิจกรรมการส่งคืนของ  
ด้อยคุณภาพในฝ่ายจัดซื้อ การยกเลิกใบสั่งซื้อและออก  
ใบสั่งซื้อฉบับใหม่เนื่องจากความผิดพลาดในการจัดทำ

2. การระบุต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง  
ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรม  
นั้น เช่น เงินเดือนและค่าแรงงาน วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป ค่า  
เสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น ต้นทุนเหล่านี้ตาม  
ปกติจะถูกบันทึกสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตาม Cost  
Element ซึ่งระบุชื่อตามประเภทของต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย  
เช่น บัญชีเงินเดือน บัญชีวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป บัญชีค่า  
เสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน ดังนั้นจึงต้องทำการระบุและ  
แบ่งแยกต้นทุนตาม Cost Element ดังกล่าวเข้าสู่กิจกรรม  
แต่ละกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง กรณีต้นทุนตาม Cost Element ใด  
ถูกใช้ไปเพื่อกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยเฉพาะการระบุ  
ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมจะกระทำได้ง่ายโดยระบุเป็นต้นทุน  
ของกิจกรรมนั้น ได้โดยตรง แต่กรณีต้นทุนตาม Cost  
Element ใดถูกใช้ไปเพื่อกิจกรรมหลาย ๆ กิจกรรมพร้อมกัน  
การระบุจำนวนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมแต่ละกิจกรรมต้อง  
อาศัยการปันส่วนต้นทุนตาม Cost Element นั้นเข้าสู่  
กิจกรรมด้วยเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งที่เหมาะสมหรือมี  
ความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันระหว่างทรัพยากรที่ใช้  
กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น เงินเดือนของเจ้าหน้าที่  
จัดซื้อที่ปฏิบัติหน้าที่ในกิจกรรม 4 กิจกรรม ได้แก่ การ  
เตรียมการเพื่อการจัดซื้อ การดำเนินการจัดซื้อ ร่วมตรวจรับ  
ของที่จัดซื้อ จัดทำเอกสารต่างๆ การปันส่วนเงินเดือนของ  
เจ้าหน้าที่จัดซื้อเข้าสู่กิจกรรมทั้ง 4 กิจกรรมอาจใช้สัดส่วน  
เวลาที่เจ้าหน้าที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมเป็นเกณฑ์

เงินเดือน	สัดส่วนเวลาที่ใช้	ต้นทุนตามกิจกรรม	
1,000,000 บาท	25 %	เตรียมการจัดซื้อ	250,000 บาท
	50 %	ดำเนินการจัดซื้อ	500,000 บาท
	10 %	ร่วมตรวจรับของ	100,000 บาท
	15 %	จัดทำเอกสาร	150,000 บาท
	<u>100 %</u>	รวม	<u>1,000,000</u> บาท

ต้นทุนตาม Cost Element	
เงินเดือน	1,150,000 บาท
วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	200,000 บาท
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องใช้สำนักงาน	400,000 บาท
ค่าสาธารณูปโภค	100,000 บาท
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>30,000</u> บาท
รวม	<u>1,880,000</u> บาท

ต้นทุนตามกิจกรรม	
เตรียมการจัดซื้อ	350,000 บาท
ดำเนินการจัดซื้อ	770,000 บาท
ร่วมตรวจรับของ	180,000 บาท
จัดทำเอกสาร	240,000 บาท
จัดเก็บข้อมูล	200,000 บาท
ประสานกับฝ่ายบัญชี	<u>140,000</u> บาท
รวม	<u>1,880,000</u> บาท

การระบุต้นทุนกิจกรรมหากมีการพิจารณาเพิ่มเติมเพื่อแบ่งแยกต้นทุนตามพฤติกรรมออกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรของแต่ละกิจกรรมจะช่วยให้สามารถอธิบายและประเมินถึงการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้นซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำงบประมาณและการประเมินผลการปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมซึ่งจะทำให้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสนองต่อการบริหารจัดการได้ผลดียิ่งขึ้น

3. การระบุตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่เป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติกิจกรรมต่าง ๆ มีผลให้จำนวนต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป ตัวผลักดันต้นทุนอาจจะอยู่ในลักษณะทางกายภาพของกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) ที่ก่อให้เกิดกิจ-

กรรม เช่น เอกสารใบสั่งซื้อ หรือในรูปของผลได้ (Output) ที่เป็นผลจากการทำกิจกรรม เช่น เอกสารใบสั่งซื้อ ทั้งนี้ตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรมหนึ่งอาจมีได้มากกว่า 1 ชนิดขึ้นอยู่กับทวิเคราะห์ข้อเท็จจริงของปัจจัยที่เป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ การเลือกตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสมนอกจากใช้เป็นฐานในการคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนเพื่อแสดงถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการเมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้วยังเป็นข้อมูลสำคัญที่ช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ได้ชัดเจนขึ้นจึงเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารเพื่อใช้ในการวางแผนงานในการปฏิบัติงาน ควบคุมต้นทุนและลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นของกิจการจากกิจกรรมต่างๆ นั้น



กิจกรรม	ต้นทุน	ตัวผลัดต้นทุน	จำนวน
เตรียมการจัดซื้อ	350,000 บาท	จำนวนใบขอซื้อ	7,000 ใบ
ดำเนินการจัดซื้อ	770,000 บาท	จำนวนใบสั่งซื้อ	7,000 ใบ
ร่วมตรวจรับของ	180,000 บาท	จำนวนชั่วโมงการตรวจรับ	4,000 ชั่วโมง
จัดทำเอกสาร	240,000 บาท	จำนวนชั่วโมงการจัดทำ	3,000 ชั่วโมง
จัดเก็บข้อมูล	200,000 บาท	จำนวนชั่วโมงการจัดเก็บ	2,000 ชั่วโมง
ประสานกับฝ่ายบัญชี	140,000 บาท	จำนวนใบสั่งซื้อ	7,000 ใบ
รวม	<u>1,880,000</u> บาท		

$$\text{อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลัดต้นทุน} = \frac{\text{ต้นทุนกิจกรรม}}{\text{จำนวนหน่วยของตัวผลัดต้นทุน}}$$

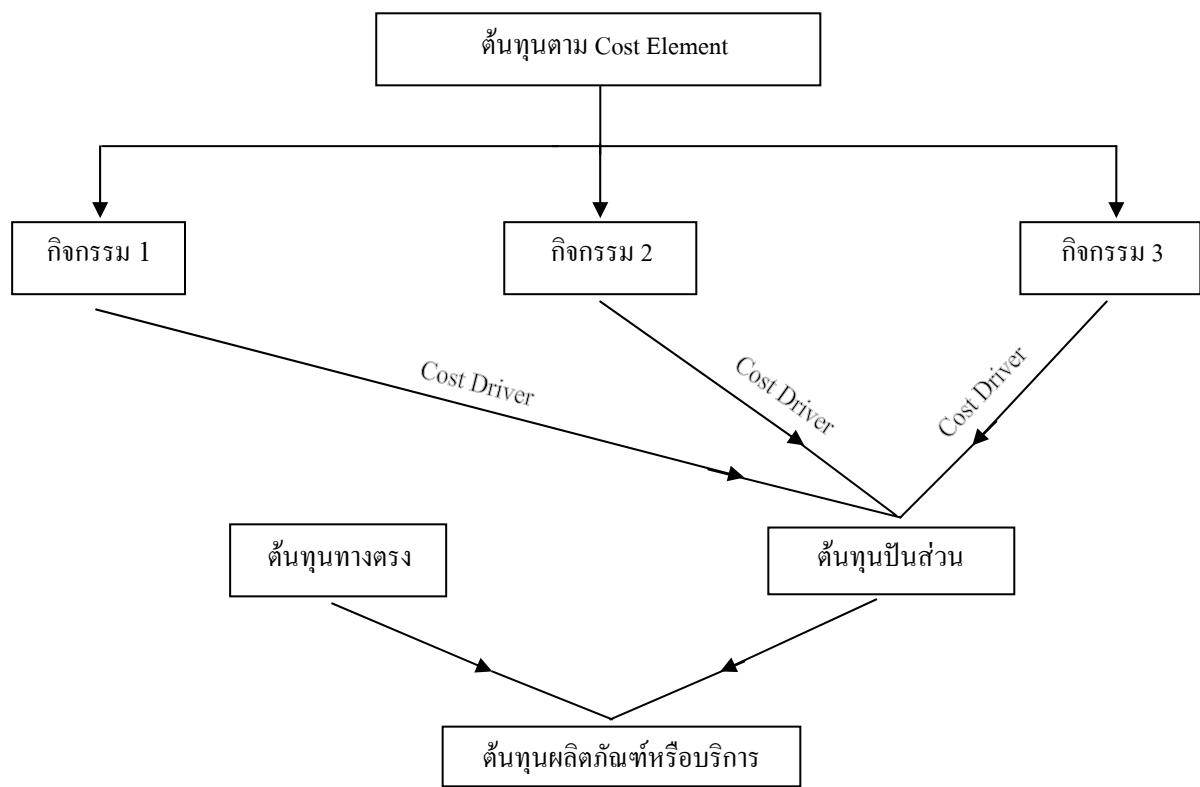
กิจกรรม	อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลัดต้นทุน	
เตรียมการจัดซื้อ	$\frac{350,000 \text{ บาท}}{7,000 \text{ ใบ}}$	= 50 บาท/ใบขอซื้อ
ดำเนินการจัดซื้อ	$\frac{770,000 \text{ บาท}}{7,000 \text{ ใบ}}$	= 110 บาท/ใบสั่งซื้อ
ร่วมตรวจรับของ	$\frac{180,000 \text{ บาท}}{4,000 \text{ ชั่วโมง}}$	= 45 บาท/ชั่วโมงการตรวจรับ
จัดทำเอกสาร	$\frac{240,000 \text{ บาท}}{3,000 \text{ ชั่วโมง}}$	= 80 บาท/ชั่วโมงการจัดทำ
จัดเก็บข้อมูล	$\frac{200,000 \text{ บาท}}{2,000 \text{ ชั่วโมง}}$	= 100 บาท/ชั่วโมงการจัดเก็บ
ประสานกับฝ่ายบัญชี	$\frac{140,000 \text{ บาท}}{7,000 \text{ ใบ}}$	= 20 บาท/ใบสั่งซื้อ

4. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการ ในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมอยู่ในแนวความคิดที่ว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ ดังนั้นการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการจึงขึ้นอยู่กับว่าผลิตภัณฑ์หรือบริการแต่ละชนิดใช้กิจกรรมใดมากน้อย

เพียงใด ความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงของต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงขึ้นอยู่กับการระบุกิจกรรมได้ถูกต้องชัดเจนเพียงพอและคำนวณต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามปริมาณการใช้กิจกรรมได้อย่างถูกต้อง ความยากง่ายในการปฏิบัติงานหรือการผลิตจะสะท้อนให้เห็นถึงความ

แตกต่างของการใช้กิจกรรมเพื่อปฏิบัติงานหรือการผลิต มีผลให้ได้ต้นทุนที่แตกต่างกัน จุดมุ่งหมายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการไม่ได้มุ่งเพียงให้ทราบจำนวนต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ได้มาเท่านั้น แต่ยังมุ่งหมายให้ได้ข้อมูลรูปแบบของการใช้กิจกรรมต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการวางแผนควบคุมและประเมินความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและอนาคต ลดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานขจัดและลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการ จะอาศัยอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนมาใช้เป็นเกณฑ์การคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการซึ่งขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์นั้นๆ ใช้กิจกรรมต่างๆ มากน้อยเพียงใด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้รวมกับต้นทุนทางตรง (Direct Costs) ของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น จะสามารถสรุปเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่อไป



สมมติ การผลิตสินค้าต้องใช้วัสดุชนิดหนึ่งเพื่อการผลิต จำนวนวัสดุที่สั่งซื้อในระหว่างงวด จำนวน 2,500 กิโลกรัม ในราคา กิโลกรัมละ 100 บาท แบ่งการสั่งซื้อเป็น 5

ครั้ง ประมาณการใช้กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสั่งซื้อวัสดุในฝ่ายจัดซื้อและคำนวณต้นทุนป็นส่วนของแต่ละกิจกรรม เพื่อคิดเป็นต้นทุนป็นส่วนรวมของวัสดุที่สั่งซื้อ ดังนี้

กิจกรรม	กิจกรรมที่ใช้	ต้นทุนป็นส่วนจากฝ่ายจัดซื้อ
เตรียมการจัดซื้อ	5 ใบขอซื้อ	5 ใบ x 50 บาท/ใบ = 250 บาท
ดำเนินการจัดซื้อ	5 ใบสั่งซื้อ	5 ใบ x 110 บาท/ใบ = 550 บาท
ร่วมตรวจรับของ	3 ชั่วโมงการตรวจรับ	3 ชั่วโมง x 45 บาท/ชั่วโมง = 135 บาท
จัดทำเอกสาร	2 ชั่วโมงการจัดทำ	2 ชั่วโมง x 80 บาท/ชั่วโมง = 160 บาท
จัดเก็บข้อมูล	1.5 ชั่วโมงการจัดเก็บ	1.5 ชั่วโมง x 100 บาท/ชั่วโมง = 150 บาท
ประสานกับฝ่ายบัญชี	5 ใบสั่งซื้อ	5 ใบ x 20 บาท/ใบ = 100 บาท
รวมต้นทุนป็นส่วนจากฝ่ายจัดซื้อ 1,345 บาท		

ต้นทุนรวมของวัตถุดิบที่จัดซื้อมาเพื่อการผลิตสินค้า ประกอบด้วย

ต้นทุนทางตรง - ราคาวัตถุดิบ 2,500 กิโลกรัม @ 100 บาท	=	250,000 บาท
ต้นทุนป็นส่วน - ฝ่ายจัดซื้อ		1,345 บาท
- ฯลฯ (สมมติเพิ่มเติม)		<u>10,655 บาท</u>
	รวม	<u>262,000 บาท</u>
เฉลี่ยต้นทุนวัตถุดิบ	=	$\frac{262,000 \text{ บาท}}{2,500 \text{ กิโลกรัม}}$ = 104.80 บาท/กิโลกรัม

จากต้นทุนของวัตถุดิบที่คำนวณได้ เมื่อมีการนำวัตถุดิบไปใช้เพื่อการผลิตร่วมกับปัจจัยการผลิตอื่น ๆ ซึ่งสามารถคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิดได้ไปทำนองเดียวกันจนสามารถคำนวณสรุปต้นทุนของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ได้ และในขณะเดียวกันผู้บริหารสามารถพิจารณาได้ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นเหมาะสมหรือไม่ภายใต้กิจกรรมและต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานซึ่งจะส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพ และลดต้นทุนได้ในที่สุด ตัวอย่างเช่น ในการสั่งซื้อวัตถุดิบตามตัวอย่างข้างต้นมีความจำเป็นเพียงใดในการแยกการสั่งซื้อเป็น 5 ครั้ง หากสามารถลดจำนวนครั้งการสั่งซื้อจะมีผลต่อต้นทุนโดยรวมได้ เนื่องจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะมีการเปลี่ยนแปลงไปส่งผลให้ต้นทุนเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ทั้งนี้ผู้บริหารจะต้องระลึกลู่เสมอว่าแต่ละกิจกรรมย่อมส่งผลกระทบต่อกิจกรรมอื่นๆ การสั่งซื้อบ่อยครั้งลงมีผลในกิจกรรมการเตรียมการจัดซื้อลดลง ส่งผลกระทบให้กิจกรรมดำเนินการจัดซื้อลดลงตาม แต่อาจส่งผลให้กิจกรรมการร่วมตรวจรับของที่จัดซื้อกลับใช้เวลาการตรวจรับที่มากขึ้น เป็นต้น ซึ่งต่างเป็นกิจกรรมต่างๆ ในฝ่ายจัดซื้อเช่นเดียวกัน และอาจส่งผลกระทบต่อกิจกรรมของฝ่ายอื่น ๆ ด้วย เช่น ส่งผลกระทบต่อกิจกรรมในฝ่ายคลังพัสดุ เนื่องจากมีจำนวนวัตถุดิบที่ต้องจัดเก็บมากขึ้นนานขึ้น เป็นต้น ดังนั้น การพิจารณาเพื่อการลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน จึงควรพิจารณาโดยรวมทั้งกิจการไม่ควรพิจารณาเพียงประโยชน์ของกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

### บทสรุป

ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่มีแนวความคิดว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุน

เนื่องจากการใช้ทรัพยากรของกิจการไปในการทำกิจกรรมต่างๆ ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ได้มาเป็นเพียงสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่างๆ อีกต่อหนึ่ง ดังนั้นผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ใช้กิจกรรมที่แตกต่างกันย่อมมีต้นทุนที่แตกต่างกัน ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดยแบ่งการผลิตและการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรมต่างๆ กำหนดกลุ่มต้นทุนที่เกิดขึ้นออกเป็นกลุ่มต้นทุนกิจกรรม วิเคราะห์กำหนดตัวหลักต้นทุนที่ช่วยสะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเป็นสาเหตุสำคัญที่มีผลให้ต้นทุนของกิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลงไปเมื่อกิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลง นำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการซึ่งจะแตกต่างกันไปตามการใช้กิจกรรมที่แตกต่างกัน ช่วยให้ได้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น และยังให้ข้อมูลที่ประโยชน์ต่อผู้บริหารเพื่อทราบและเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ส่งผลต่อต้นทุนรวมทั้งการทำงานที่เกี่ยวข้องเนื่องกันนำไปใช้เพื่อการวางแผนตัดสินใจ ควบคุมการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงานสามารถปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิตและการดำเนินงาน ตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ลดความสูญเปล่านำไปสู่การลดต้นทุนโดยรวมของกิจการ ซึ่งแตกต่างไปจากการใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่มุ่งแต่เพียงการสะสมต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายตามกลุ่มต้นทุน เน้นเพียงตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการและปริมาณการผลิตเป็นสำคัญ โดยมีแนวความคิดที่ว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณเป็นสาเหตุการเกิดต้นทุน จึงไม่ได้ให้ความสำคัญอย่างเพียงพอในกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตและการดำเนินงานอย่างแท้จริง ส่งผลให้ต้นทุนที่สรุปได้จากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเกิดการบิดเบือน ไม่สามารถทำความเข้าใจ

ถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้น  
ในกิจการได้อย่างถูกต้อง อาจนำไปสู่การบริหารที่ผิดพลาด  
ได้ ดังนั้น ผู้บริหารที่มุ่งหวังความเป็นเลิศของกิจการจึงควร  
ให้ความสนใจและนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้เป็น  
เครื่องมืออย่างหนึ่งเพื่อการบริหาร



### บรรณานุกรม

ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ. 2544. **มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles. กัมกับการจัดการงบประมาณระบบใหม่.** พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: ชีระฟิล์มและไซเท็กซ์.

คณูชา คุณพนิชกิจ. “การบัญชีต้นทุนกิจกรรมกับความเป็นเลิศของกิจการ”. **วารสารนักบัญชี ปีที่ 38 ฉบับที่ 3** (เมษายน-กรกฎาคม 2535). สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: ศักดิ์โสภากการพิมพ์.

ปรีวิรักษ์ ฉิมโฉม. “การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้ในแผนกจัดซื้อ” **วารสารนักบัญชี ปีที่ 39 ฉบับที่ 2** (มีนาคม 2535-มีนาคม 2536). สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: ศักดิ์โสภากการพิมพ์.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และธีรยุทธ วัฒนาสุภโชค. 2545. **ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม และระบบการวัดผลคุณภาพ.** กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติเพรส.

Brimson, J.A. (1991). **Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach.** John Wiley & Sons, Inc.

Weygandt, J.J.; Kieso, D.E.; and Kimmel, P.D. (2002). **Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, 2nd.** John Wiley & Sons, Inc.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ภาวิณี ช้อยสุนิรชร สำเร็จการศึกษา  
บัญชีมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และบัญชี  
บัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) มหาวิทยาลัยกรุงเทพ เคย  
ดำรงตำแหน่งคณบดีคณะบัญชี และผู้อำนวยการฝ่าย  
จัดการและบริหารทรัพย์สิน มหาวิทยาลัยกรุงเทพ ปัจจุบัน  
ดำรงตำแหน่งผู้ช่วยอธิการบดีฝ่ายการคลัง มหาวิทยาลัย  
กรุงเทพ ผลงานทางวิชาการประเภทหนังสือ (1) การบัญชี  
ต้นทุน (2) การบัญชีขั้นสูง 1