

## บทที่ 2

### ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในสภาพแวดล้อมที่ระบบตลาดโลกจะกลายเป็นตลาดเดียวกัน บริษัทต่าง ๆ จะต้อง พบกับคู่แข่ง ที่มีความสามารถจากประเทศต่างๆ ที่มีการขยายตัวทางด้านธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ซึ่งภายใต้ความกดดันเหล่านี้ ผู้บริหารของบริษัทต้องการข้อมูลที่ถูกต้อง และมีความชัดเจนเพียงพอ ถึงผลกระทบของการตัดสินใจเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ชนิดต่างๆ รวมทั้งการให้บริการด้วย ผู้บริหารและนักวิชาการทางการบัญชีบริหารจึงได้พยายามแก้ไขข้อบกพร่อง ของระบบบัญชีแบบเดิม ซึ่งจะเน้นแต่ข้อมูลทางการเงินภายในกิจการเป็นสำคัญ และมุ่งความสนใจไปที่การควบคุมต้นทุนการผลิตมากกว่าการกำหนดกลยุทธ์ของกิจการ การคำนวณต้นทุนสินค้าจะคำนวณโดยระบบต้นทุนทางตรง ได้แก่ วัสดุดิบ ค่าแรง และการปันส่วนค่าใช้จ่ายใดหุ้บที่ใช้ในการผลิต โดยใช้ปริมาณการผลิตหรือชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรเป็นฐานในการปันส่วน ซึ่งการบัญชีบริหารดังกล่าวไม่เหมาะสมและไม่ใช่เป็นลักษณะของกิจการที่มีการแข่งขันกันสูงมากหรือเป็นการแข่งขันในระดับนานาชาติและเป็นการดำเนินกิจการภายใต้สภาวะแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ผู้บริหารต้องการข้อมูลในการบริหารงานที่เน้นความสำคัญของการกำหนดกลยุทธ์ของกิจการ ทั้งในเรื่องของคุณภาพของสินค้า ในเรื่องของการให้บริการอย่างมีคุณภาพ การส่งมอบสินค้า หรือการให้บริการดำเนินการได้ตรงต่อเวลา และรวดเร็วทันการใ้ใช้งานของลูกค้าในเรื่องของต้นทุน ความสามารถในการปรับตัวได้อย่างรวดเร็วต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน การพัฒนาผลิตภัณฑ์และความก้าวหน้าในเรื่องของเทคโนโลยี สิ่งทีผู้บริหารต้องการเหล่านี้จะปรากฏอยู่ในบัญชีต้นทุนกิจกรรม โดยผู้บริหารสามารถที่จะนำไปใช้ในการปรับปรุงขบวนการทำงานได้อย่างต่อเนื่องและตลอดเวลา

#### ต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Base Costing หรือ ABC)

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่เน้นและมุ่งความสนใจอยู่ที่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์หรือการขยายบริการ ค่าใช้จ่ายต่างๆจะถูกจำแนกเข้าเป็นต้นทุน

ของกิจกรรมก่อนแล้วถึงจะรวบรวมต้นทุนกิจกรรมเหล่านั้นเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการต่อไป ดังนั้นหัวใจสำคัญของระบบ ABC คือจะต้องจำแนกกิจกรรมหลักให้ได้ ซึ่งระบบ ABC ได้แบ่งกิจกรรมออกเป็น 4 ประเภทด้วยกันคือ

1. Unit Level Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิต ซึ่งทำให้เกิด Unit Level Cost นั่นคือ ต้นทุนของกิจกรรมนี้จะผันแปรโดยตรงกับหน่วยผลิต เช่น ต้นทุนการใช้วัตถุดิบ แรงงานทางตรง
2. Batch Level Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยใน Batch เหล่านี้ ทำให้เกิด Batch - Level Cost เช่น ค่าใช้จ่ายในการ Setup ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อแต่ละครั้ง
3. Product Sustaining Activity ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวม เพื่อให้ผลิตและขายสินค้าแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิต หรือจำนวน Batch แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์ เช่น การควบคุมงานการออกแบบผลิตภัณฑ์
4. Facility Sustaining Activity ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวม เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้อาจจะกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิด Common Cost หรือในลักษณะที่เรียกว่า Facility Level Cost เช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าบำรุงรักษาอาคาร

ต้นทุนใน 3 ระดับแรกจะปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงพฤติกรรมของต้นทุนนั้น ๆ สำหรับต้นทุนกิจกรรมในระดับ Facility Sustaining จะถือเป็นต้นทุนตามงวดเวลา (period cost) หรืออาจจะปันส่วนให้ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ โดยอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation)

จากความหมายของ ABC ข้างต้น ระบบ ABC จะต้องเป็นระบบที่ใช้ตัวผลักดันทั้ง 3 ประเภท คือตั้งแต่ระดับ Unit ไปจนถึงระดับ Product Sustaining ซึ่งเรียกระบบดังกล่าวว่า Full - fledged ABC systems ส่วนระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้ตัวผลักดันต้นทุนเพียง 2 ประเภทถือเป็นระบบ ABC เพียงบางส่วน (partial ABC) ซึ่งในบางครั้งผู้วางระบบเลือกที่จะใช้ตัวผลักดันเพียงบางประเภทก็เนื่องจาก

1. ผู้วางระบบอาจไม่เข้าใจว่ามีตัวผลักดันต้นทุนถึง 3 ประเภท
2. ในกระบวนการผลิตบางกระบวนการ กิจกรรมที่เกิดขึ้นในระดับที่ต่างกันไม่อาจแยกจากกันได้อย่างชัดเจน เช่น ถ้าในแต่ละกลุ่มของการผลิตมีสินค้าเพียง 1 หน่วย กิจกรรมที่เกิดขึ้นในระดับปริมาณ การผลิตและระดับกลุ่มการผลิต จะมีลักษณะเหมือนกันทุกประการ

3. ประโยชน์ที่ได้รับจากการรายงานต้นทุนแยกตามกิจกรรมอาจไม่มากนัก
4. ผู้วางระบบตระหนักถึงความเรียบง่ายและง่ายต่อการทำความเข้าใจเป็นหลัก

ต้นทุนตามกิจกรรมมีหลักการสำคัญที่สรุปได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรมและการวัดผลการปฏิบัติงาน
3. การระบุผลได้ของแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุนที่เกี่ยวข้อง
4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object)
5. การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรในระยะสั้นและระยะยาว
6. การประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมต่าง ๆ

วิวัฒนาการของต้นทุนตามกิจกรรม

ในรอบทศวรรษที่ผ่านมาแนวคิด ABC ได้รับความสนใจอย่างแพร่หลายในหมู่นักวิชาการไม่ว่าในบทความ ตำราเรียน กรณีตัวอย่างหรือการประชุมสัมมนาวิชาการต่างๆ โดยนักวิชาการและนักปฏิบัติต่างพยายามชี้ให้เห็นถึงความล้มเหลวของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม และเสนอแนวคิดการบริหารต้นทุนแบบใหม่ เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งเรียกว่าการบริหารต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Cost Management หรือ ABM) ในปี ค.ศ.1988 Kaplan และ Cooper ได้นำคำว่า "ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม" (Activity - Based Costing System) มาใช้ครั้งแรก ในบทความซึ่งตีพิมพ์ใน The Journal of Cost Management และ Havard Business Review ภายหลังจากนั้นไม่นานนัก ก็ได้มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิด ABC ตีพิมพ์ติดตามมาในนิตยสารชั้นนำทางด้านการบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักรอย่างแพร่หลาย เช่น Management Accounting (US) , Management Accounting (UK) The Journal of Cost Management, Journal of Management Accounting Review และ Journal of Cost Analysis

จนกระทั่ง ค.ศ. 1991 แนวคิดและทฤษฎีการบริหารต้นทุนกิจกรรม ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายไปทั่วทุกมุมโลก หลายกิจการไม่ว่าในประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชียหรือออสเตรเลีย ต่างเริ่มนำแนวคิดการบริหารต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ในหน่วยงานของตน สำหรับในประเทศไทย นักวิชาการหน่วยงานธุรกิจของภาคเอกชนต่างได้ให้ความสนใจในเรื่องนี้แล้ว แม้ว่าจะยังไม่สมบูรณ์แบบ เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิต บริษัทไมโครโพลีสเตอร์เปอร์เรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ธนาคารกรุงเทพ จำกัด ฯลฯ และยังมีอีกหลายบริษัทชั้นนำที่อยู่ในขั้นของการให้ความสนใจ และเริ่มศึกษาหาความรู้ในด้านนี้อยู่

การที่ระบบต้นทุนตามกิจกรรมได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในช่วงที่ผ่านมา ส่วนหนึ่งก็เนื่องมาจากผู้บริหารเริ่มไม่พอใจกับระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ซึ่งให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือน ระบบ ABC ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้นทุนแยกตามลูกค้าที่มีความถูกต้องมากกว่า จึงได้รับการกล่าวขวัญและถือเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญ ของแนวคิดการบริหารต้นทุน นักวิชาการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Johnson กล่าวว่า "การบริหารกิจกรรมจะเป็นกุญแจสำคัญสู่การเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจการอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเปรียบเสมือนการเดินทางที่ไม่มีที่สิ้นสุด"

### ความจำเป็นที่ต้องนำต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้

#### ● สภาพการแข่งขัน การผลิต เทคโนโลยี และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์

สภาพการแข่งขันในตลาดและการบริหารการผลิตในปัจจุบัน เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างเห็นได้ชัดเจน ผู้บริหารต้องการเลื่อนฐานะจากผู้ผลิตระดับประเทศเป็นผู้ผลิตระดับโลก เข้าไปแข่งขันในระดับโลกได้ มีการผลิตสินค้านานาชนิดเพื่อสนองความต้องการของลูกค้าหลายๆ ระดับ และระบบการผลิตสมัยปัจจุบันก็ได้มีการใช้เครื่องจักรแทนแรงงานคนมากขึ้น มีการจัดสายผลิตภัณฑ์เพื่อปรับขนาดและรูปแบบของผลิตภัณฑ์ให้มีความหลากหลายได้ตามความต้องการ ดังนั้น การบริหารต้นทุนแบบเดิมซึ่งเหมาะกับลักษณะการผลิตแบบเป็นจำนวนมาก แรงงานทางตรงถือเป็นปัจจัยสำคัญของการผลิต ไม่มีเครื่องจักรหรือเทคโนโลยีมากนัก และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีน้อย จึงไม่เหมาะสมกับสภาพการผลิตในปัจจุบัน ข้อมูลที่ได้จะบิดเบือนไปจากความเป็นจริงมาก เนื่องจากยังคงอิงอยู่กับปริมาณการผลิตเป็นสำคัญ อีกทั้งข้อมูลยังไม่ได้สะท้อนถึง ต้นทุนและความพยายามทั้งหมดที่กิจการได้ทุ่มเทไปกับตัวผลิตภัณฑ์นั้นแต่อย่างใด ซึ่งเมื่อนำแนวคิดต้นทุนการบัญชีกิจกรรมมาใช้แล้วก็จะสามารถแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวได้

#### ● ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมบกพร่อง

1) ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงเน้นไปที่ตัวผลิตภัณฑ์ และแบ่งประเภทของต้นทุนออกเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ตลอดจนใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์การปันส่วนเงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน การปันส่วนในลักษณะนี้นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมากต้องรับภาระ ค่าใช้จ่ายการผลิตไปมากแล้ว ยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอแก่ผู้บริหารถึงความยากง่ายในการผลิต ความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับกิจกรรมต่างๆ ที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน ตลอดจนโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มผลผลิตและประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

2) ระบบการบริหารต้นทุนแบบเต็มเน้นการปันส่วนและการรองรับค่าใช้จ่ายการผลิตตาม direct labour (แรงงานทางตรง) ซึ่งไม่สอดคล้องกับโครงสร้างการผลิตในปัจจุบัน ดังนั้นการปันส่วนแบบเดิมอาจทำให้ product cost (ต้นทุนผลิตภัณฑ์) สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง

3) ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม มุ่งเน้นเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี (Generally Accepted Accounting Principles หรือ GAAP) ซึ่งไม่เน้นทางการบริหาร ดังนั้นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ไม่ได้รวมต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้ง life cycle จึงอาจทำให้ต้นทุนสินค้าบิดเบือนไปจากความเป็นจริง

4) ระบบบริหารต้นทุนก่อให้เกิดการบิดเบือนของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งเกิดจากการไม่ได้นำผลได้ (output) ทั้งหมดมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เช่น output อาจประกอบด้วยผลิตภัณฑ์และบริการ แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นส่วนที่เกิดจากผลิตภัณฑ์หรือบริการกลับถูกปันส่วนเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพียงอย่างเดียว ซึ่งทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์สูงเกินไป หากค่าใช้จ่ายในส่วนบริการมีจำนวนไม่มากเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายทั้งหมด การปันส่วนในลักษณะดังกล่าวอาจไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนมากนัก

5) ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมมักใช้ราคาถัวเฉลี่ย เช่น การใช้อัตราค่าแรงทางตรงถัวเฉลี่ยเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ แทนที่จะใช้ราคาเฉพาะเจาะจงของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิด

6) การปันส่วนต้นทุนรวม (Common Cost) เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยอาศัยการประมาณที่ต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ซึ่งการประมาณดังกล่าวอาจผิดพลาด ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือน

- รายงานของผู้บริหารยังคงยึดติดอยู่กับมาตรฐานทางบัญชี (GAAP)

ความจำเป็นในการจัดทำงบการเงินประจำงวดทำให้เกิดการแบ่งประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) และต้นทุนประจำงวด (Period Cost) ทั้งนี้เพียงเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน ซึ่งไม่ยอมรับการรวมค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ แต่จะต้องนำไปหักจากค่าขายประจำงวดเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน ทั้งๆ ที่ผู้บริหารได้ให้การสนับสนุนผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดในระดับที่แตกต่างกัน อีกทั้งวิธีการเข้าสู่ตลาด การส่งเสริมการขาย การโฆษณา รูปแบบการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีความแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ความล้มเหลวในการแบ่งแยกประเภทต้นทุน เพื่อสะท้อนให้เห็นความยากง่ายในการออกแบบ ,การจัดซื้อ ,การผลิต ,การตลาด และการขายสินค้า อันเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการประเมินกลยุทธ์ต่างๆ ทำให้ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมไม่เป็นที่ยอมรับในหมู่ผู้บริหารมากนัก

- การผ่อนคลายข้อจำกัดทางการค้า (Deregulation)



อาจส่งผลให้วิธีการทางการแข่งขันของกิจการแตกต่างไปจากเดิม หากผลิตภัณฑ์ และการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ถูกควบคุมโดยหน่วยงานของรัฐ กิจการจะอุปราคาได้ด้วยการควบคุม ประสิทธิภาพโดยรวม ไม่ใช่ด้วยการใช้กลยุทธ์ของการขึ้นราคาเป็นหลัก เพราะจะทำให้กิจการสูญเสียส่วนแบ่งตลาด และไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ในกรณีเช่นนี้ผู้บริหารจะต้องหันมาให้ความสนใจกับ กลยุทธ์ของการบริหารต้นทุนมากขึ้น กล่าวคือ ระบบการบริหารต้นทุนจะต้องไม่ปิด เบียดต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในขณะที่เดียวกัน จะต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงาน กิจการซึ่งเคยอยู่ภายใต้ข้อจำกัดอื่น ๆ แต่ภายหลังถูกบีบบังคับให้ต้องแข่งขันกับคู่แข่งรายอื่นๆ โดยมีได้มีการเตรียมการล่วงหน้า ก็จะเผชิญกับสถานการณ์ที่ไม่ต่างไปจากการผ่อนคลายข้อจำกัดทางการค้า ในสถานการณ์เช่นนี้ ระบบราคาโอน (Transferred Pricing) ที่ใช้ในการตั้งราคาผลิตภัณฑ์จะกลายเป็นระบบการตั้งราคาที่ไม่ต่างไปจากระบบการตั้งราคาของกิจการที่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดทางการค้า

● โครงสร้างค่าใช้จ่ายการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป

คือค่าใช้จ่ายการผลิตเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นเรื่อยๆ ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม เช่น ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ทำให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริงมากขึ้น เมื่อค่าใช้จ่ายการผลิตมีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นเช่นนี้ การบริหารค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพจึงกลายเป็นสิ่งที่จำเป็นมากขึ้น

กล่าวโดยสรุป ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง มีการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีกันอย่างรวดเร็วและตลาดเป็นของผู้บริโภคดังเช่นที่เป็นอยู่ขณะนี้ การบริหารต้นทุนโดยอาศัยข้อมูลต้นทุนกิจกรรม เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่างๆ นับว่าเป็นหัวใจสำคัญของความอยู่รอดของการประกอบธุรกิจ และหัวใจสำคัญของระบบสารสนเทศทางการบริหารสมัยใหม่ที่จะให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจ อันจะช่วยให้เกิดการเพิ่มประสิทธิภาพ และลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่างๆ ข้อมูลดังกล่าวได้แก่

- ความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์หรือความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและสามารถติดตามได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าใด
- รูปแบบของพฤติกรรมต้นทุนกิจกรรมแต่ละประเภท (รวมทั้งขีดความสามารถของแต่ละกิจกรรม) ความสามารถของกิจการในการเพิ่ม หรือลดปริมาณการผลิตซึ่งจะไม่ทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลง
- ต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า (Non - Value - Added Costs) และการประกอบกิจกรรมที่จะช่วยให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

- ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงหากกิจกรรมของแผนกผลิตเปลี่ยนแปลงไป
- ต้นทุนที่กิจการสามารถหลีกเลี่ยงได้หากปริมาณการผลิตลดลง
- โครงสร้างต้นทุนในปัจจุบัน ประสิทธิภาพในการใช้กำลังการผลิต และแนวโน้มของผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non - Financial Performance) เมื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่ง

### สภาวะการณ์ที่เชื้ออำนาจต่อกรณี ABC มาใช้

กิจการควรจะนำระบบ ABC มาใช้ เมื่อพิจารณาแล้วว่าประโยชน์ในระยะยาวที่คาดว่าจะได้รับจากระบบดังกล่าวสูงกว่าค่าใช้จ่ายในการติดตั้งและนำเอาระบบมาใช้ แต่อย่างไรก็ตามการที่จะกำหนดประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเป็นตัวเงินค่อนข้างยาก ดังนั้นแนวทางที่กิจการสามารถจะนำมาพิจารณาเพื่อตัดสินใจนำระบบ ABC มาใช้คือการพิจารณาถึงต้นทุนจากการเก็บวัด (Measurement Cost) และต้นทุนจากความผิดพลาด (Costs of Error)

Measurement Costs ประกอบด้วย

- ค่าใช้จ่ายในการระบุข้อมูลต่าง ๆ เข้าสู่ระบบการบริหารต้นทุน
- ค่าใช้จ่ายในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์
- ค่าใช้จ่ายในการทำการศึกษาคณะพิเศษ (Special Studies) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนที่

เกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจ

หากกิจการนำระบบ ABC มาใช้แล้วทำให้ Measurement Costs เพิ่มขึ้นย่อมไม่เป็นการประหยัดอย่างแน่นอน แต่อย่างไรก็ตามเมื่อมีการนำเอาเทคโนโลยีสารสนเทศสมัยใหม่มาใช้ เช่น เครื่องจักรที่อาศัยคอมพิวเตอร์ในการควบคุมการปฏิบัติงาน ระบบการวางแผนการผลิตโดยใช้คอมพิวเตอร์ ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ก็จะอยู่ในรูปของอิเล็กทรอนิกส์มากขึ้น ซึ่งสามารถส่งผ่านไปยังระบบการบริหารต้นทุนได้โดยไม่มีค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้นตามมา ดังนั้นเมื่อระบบการผลิตมีความทันสมัยมากขึ้น จึงทำให้ Measurement Costs ลดลง และการที่ Measurement Costs ลดลงเช่นนี้จึงเป็นการส่งเสริมให้กิจการนำระบบ ABC มาใช้

Cost of Errors มีหลายรูปแบบได้แก่

- การตัดสินใจที่ผิดพลาดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ เช่น การขายสินค้าซึ่งไม่ใช่ตัวทำกำไรอย่างต่อเนื่อง การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ที่ไม่เหมาะสม การแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ที่ไม่สามารถทำกำไรได้สู่ตลาด

- การตัดสินใจที่ผิดพลาดเกี่ยวกับการออกแบบผลิตภัณฑ์ เช่น การเพิ่มขึ้นส่วนพิเศษบางชนิดเข้าไปในสินค้า เพียงเพื่อลดค่าแรงทางตรงลง ในขณะที่ต้นทุนในการเก็บรักษาชิ้นส่วนที่สั่งเพิ่มเข้ามานั้นเพิ่มสูงขึ้นกว่าค่าแรงที่ประหยัดได้

- การตัดสินใจที่ผิดพลาดเกี่ยวกับการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรบนพื้นฐานของค่าใช้จ่ายการผลิตที่คาดว่าจะสามารถประหยัดได้ ซึ่งในที่สุดแล้วไม่สามารถประหยัดได้จริง

- การตัดสินใจที่ผิดพลาดเกี่ยวกับงบประมาณค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่จำเป็น

Cost of Errors อาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการ คือ

- 1) ระบบการบริหารต้นทุนไม่ได้ให้ความสำคัญกับการระบุปัญหาที่เกิดขึ้น ตราบใดที่ความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์นั้นยังอยู่ในระดับที่น่าพอใจ ก็ไม่มีเหตุผลอันใดที่จะยกเลิกผลิตภัณฑ์นั้น

- 2) ระบบการบริหารต้นทุนไม่ได้มีการปรับปรุงข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ ให้มีความสอดคล้องกับการตัดสินใจของผู้บริหาร ส่งผลให้การตัดสินใจของผู้บริหารผิดพลาด

จากสภาวะการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงมากขึ้นในปัจจุบัน ทำให้ Cost of Errors เพิ่มขึ้นด้วย เพราะคู่แข่งมีโอกาสมากที่จะดักดวงผลประโยชน์ จากการที่คู่แข่งตัดสินใจผิดพลาด เช่น ผลิตภัณฑ์บางชนิดอาจมี profit margin ต่ำ อันเนื่องมาจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่เหมาะสม ทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นต้องรับภาระค่าใช้จ่ายการผลิตไปมาก ซึ่งที่จริงแล้วเป็นตัวที่ทำกำไร และหากคู่แข่งนำเอากลยุทธ์เชิงรุกมาใช้เพื่อช่วงชิงตลาด กิจการอาจจำเป็นต้องตัดสินใจยกเลิกผลิตภัณฑ์นั้น ซึ่งอาจพิสูจน์ได้ในภายหลังว่าเป็นการตัดสินใจที่ผิดพลาด ดังนั้น เมื่อกิจการต้องประสบภาวะ Cost of Errors เพิ่มมากขึ้น จึงควรนำระบบ ABC มาใช้เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนในลักษณะที่สามารถดัดแปลงได้ และสอดคล้องกับการตัดสินใจของผู้บริหารมากขึ้น

กล่าวโดยสรุปก็คือ เมื่อกิจการมีสภาพการบริหารและการผลิตที่ทันสมัยมากขึ้น ก่อให้เกิด Measurement Costs ลดลง แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องเผชิญกับภาวะการแข่งขันที่สูงขึ้น ซึ่งอาจก่อให้เกิด Cost of Errors ที่เพิ่มสูงขึ้นตามมา กิจการสมควรที่จะนำระบบ ABC มาใช้ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องนำไปสู่การลดลงของ Cost of Errors แต่อย่างไรก็ตามการนำระบบ ABC มาใช้นั้น ผู้บริหารระดับสูงจะต้องตระหนักถึงคุณค่าของการนำเอาระบบดังกล่าวมาใช้ ตลอดจนความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติ เงินทุนและทรัพยากรอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการติดตั้ง รวมทั้ง ผู้จัดการแผนก ผู้ควบคุมงานและพนักงานในระดับต่าง ๆ จะต้องเข้าใจต่อระบบและการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเอาระบบ ABC มาใช้



## แนวทางการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม

### 1. การกำหนดวัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม

กิจกรรมที่จะประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมจะต้องทราบ หรือระบุวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดว่าจะประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมเพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไป ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่น เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากร ในบางหน่วยงาน การประยุกต์ก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้น หรือมีวัตถุประสงค์ให้ได้มาซึ่งข้อมูล ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้นๆ การลดต้นทุนของกิจการโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการผลิต การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์ หรือการพัฒนาประสิทธิภาพ ในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ซึ่งต้องมีความซับซ้อนในการประยุกต์มากขึ้น

### 2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม คือ ขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อยๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลได้ (Output) ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและขอบเขตของกิจกรรม ควรจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กิจกรรมที่ระบุนี้เรียกว่าศูนย์กลางกิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลต่อไป

ผลได้ (Output) ในที่นี้ คือ สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Objects) ที่ผ่านไปตามกิจกรรมต่างๆ เช่น ผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า โครงการ หน่วยธุรกิจ ฯลฯ ตัวอย่าง เช่น ผลได้ของธุรกิจประกันภัย อาจอยู่ในรูปของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ให้แก่ลูกค้าหรือตัวลูกค้าเอง ตัวแทนขายประกัน หรือ หน่วยงานที่ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น ฯลฯ ผลได้ทั้งหมดที่ผู้วางระบบระบุขึ้นจะเป็นประโยชน์ ในการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมอันเกี่ยวข้องกับผลได้นั้น ในกรณีที่ผู้วางระบบไม่สามารถระบุผล ได้ได้อย่างครบถ้วน ต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมจะปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของผลได้ เฉพาะในส่วนที่ระบุได้ ทำให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ใกล้เคียงความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น กิจกรรมการค้นคว้าและพัฒนาผลิตภัณฑ์ในอนาคตและในอดีต จะไม่มีความสัมพันธ์ใดๆกับสินค้า ปัจจุบัน ต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าวจึงควรแยกออกจากต้นทุนตามกิจกรรมที่จะปันส่วนเข้าเป็น ต้นทุนสินค้าปัจจุบัน หรือหากผู้วางระบบไม่ได้ระบุผลิตภัณฑ์ซึ่งเป็นแม่แบบหรือผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง เป็นผลได้ไว้แต่แรก ต้นทุนดังกล่าวก็จะปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้าปัจจุบัน ทำให้ต้นทุนสินค้า ปัจจุบันบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การค้นคว้าและพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่จะผลิตใน อนาคต ไม่ได้เกิดขึ้นเพื่อให้ผลิตสินค้าในปัจจุบันได้ จึงไม่ควรปันส่วนค่าใช้จ่ายของกิจกรรมดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนสินค้าปัจจุบัน

นอกจากนี้กิจกรรมที่ผู้วางระบบได้ระบุขึ้นควรเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและขอบเขตของกิจกรรมที่ระบุขึ้นนั้นควรสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้วางไว้

วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมกระทำได้หลายวิธีดังนี้

2.1 การพิจารณาจากกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process) คือ การพิจารณาจากกระบวนการดำเนินธุรกิจในเรื่องหนึ่งๆแล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกิจกรรมที่ระบุนี้จะมีลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน เช่น กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตอาจประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆได้แก่ การขนย้ายวัตถุดิบ การขึ้นแบบ การประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร การประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ การบัดกรี การทดสอบคุณภาพ การบริหารงานในโรงงาน ฯลฯ ข้อมูลเหล่านี้สามารถทราบได้จากการศึกษาความเกี่ยวเนื่องกันของระบุข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของการเกิดรายการ

2.2 การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ซึ่งหากกิจกรรมมีการแบ่งย่อยศูนย์ความรับผิดชอบไปจนถึงระดับที่มีความละเอียดพอควร ก็จะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้เป็นจุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวกเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่นๆ

2.3 การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง เป็นอีกวิธีหนึ่งที่สามารถนำมาใช้ระบุกิจกรรม วิธีนี้มีข้อดีคือผู้วางระบบจะได้ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นๆโดยตรง ซึ่งจะช่วยให้ผู้วางระบบเข้าใจลักษณะงานได้ดียิ่งขึ้น แต่มีข้อเสียคือข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์อาจบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์อาจมีความแตกต่างจากคำอธิบายงาน (Job Description) พอสมควร จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องทำการตรวจสอบข้อมูลที่ได้มาอย่างละเอียดถี่ถ้วนก่อนที่จะนำไประบุเป็นกิจกรรมต่อไป เช่น สอบถามผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไปและพิจารณาปรับกับ Job Description ตามเห็นสมควร

2.4 การใช้ Activity Dictionary ซึ่งอาจต้องมีการดัดแปลงให้เข้ากับลักษณะการดำเนินงานของกิจการบ้าง

ในขั้นตอนของการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมนี้ ไม่ได้เสร็จสิ้นเพียงเมื่อระบุกิจกรรมต่างๆ ได้เท่านั้น แต่เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ในการบริหารงานต่อไปควรมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมเหล่านั้นต่อไปในลักษณะดังนี้

1. การวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็น Value - added Activity หรือ Non-value - added Activity โดยยึดความคาดหมายของลูกค้าหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากกิจกรรมเป็นหลัก หรือแบ่งกิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็น (Necessary Activity) / กิจกรรมที่ไม่มีความจำเป็น (Unnecessary Activity) โดยพิจารณาประสิทธิภาพของการประกอบกิจกรรมเป็นสำคัญ ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานต่อไป

คำนิยามของ “กิจกรรมที่เพิ่มค่า” และ “กิจกรรมไม่เพิ่มค่า” จะต่างกันไปในแต่ละกิจการ บางกิจการก็ให้คำนิยามของกิจกรรมที่เพิ่มค่าว่าเป็นกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้า หรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่กระทำอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่จำเป็นต้องเกิดขึ้น เพื่อให้ได้มาซึ่งผลได้ (Output) ที่กิจกรรมต้องการ ตัวอย่างเช่น พนักงานบัญชีอาจมองว่ากิจกรรมในการจัดเตรียมงบการเงินเป็นกิจกรรมเพิ่มค่า ในขณะที่เดียวกันอาจมองว่ากิจกรรมการฝึกอบรมพนักงานเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เป็นต้น การระบุกิจกรรมเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่าจะช่วยให้ผู้บริหารมุ่งเน้นความสนใจไปที่นโยบายลดต้นทุนและมองเห็นถึงโอกาสหรือช่องทางต่างๆ ในการพัฒนากระบวนการผลิตและวิธีการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าที่ไม่มีความจำเป็นให้น้อยลงหรือให้หมดไป ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่มีความจำเป็นก็จะต้องลดให้เหลือน้อยที่สุด ข้อมูลในส่วนนี้จะช่วย ผู้บริหารอย่างยิ่ง ในการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

2. การวิเคราะห์และระบุว่าเป็นลำดับชั้นกิจกรรม (Activity Hierarchy) ในลักษณะใด การวิเคราะห์และระบุ Activity Hierarchy นี้ ทำให้ทราบพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้นๆซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวหลักต้นทุนต่อไป Activity Hierarchy แบ่งออกได้เป็น 4 ระดับคือ Unit - Level , Batch - Level , Product - Sustaining และ Facility - Sustaining

### 3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

โดยปกติการบันทึกรายการทางบัญชีจะบันทึกต้นทุนแยกตามบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนตามหมวดหมู่ต้นทุน (Cost Element) ในขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมนี้คือ การระบุต้นทุนตาม Cost Element เข้าสู่กิจกรรม เรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการเตรียมระบุต้นทุน (Cost Mapping)

ต้นทุนบางชนิดสามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยตรง เรียกว่าเป็นต้นทุนที่ติดตามได้ (Traceable Cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้นเพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัดหรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ เช่น จากการสัมภาษณ์ การเข้าถึงเหตุการณ์ปฏิบัติงาน หรือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง อาจต้องอาศัยความร่วมมือจากวิศวกรประจำโรงงาน นอกจากนี้จะมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริหาร หรืองานบริการต่างๆ ที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้ โดยอาศัยการประมาณได้อย่างมีหลักเกณฑ์ การทำ Cost Mapping ก็จะต้องเป็นไปในลักษณะดุลยพินิจ (Arbitrary Allocation)

### 4. การรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าด้วยกัน

กิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นอาจมีเป็นจำนวนมาก กิจกรรมย่อย (Micro Activity) ก่อให้เกิด ความสูญเปล่า ทั้งในแง่ของเวลาและแรงงาน หากผู้วางระบบจะใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ต่างกันไปใน แต่ละกิจกรรม เนื่องจากทำให้ภาระการจัดเก็บข้อมูลเพิ่มมากขึ้น การระบุความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับผลได้ก็จะยากขึ้นเป็นลำดับ จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องรวมกิจกรรมบางประเภทไว้ใน กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Pool) เข้าด้วยกัน และใช้ตัวผลิตภัณฑ์รวมกันเป็นเกณฑ์ในการ บินส่วนต้นทุนกิจกรรมที่นำมารวมกันนั้นเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

แม้ว่าการระบุกิจกรรมในรายละเอียดจะเป็นประโยชน์แก่ผู้วางระบบในการการระบุต้นทุน ตาม Cost Element หรือตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรม (Cost Mapping) และการบริหารกิจกรรม ประโยชน์ที่จะได้รับอาจมีน้อยมาก หากผู้วางระบบกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้การคำนวณ ผลได้ (Output) และต้นทุนตามกิจกรรมมีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง กล่าวคือยิ่งผู้วาง ระบบระบุกิจกรรมเพิ่มมากขึ้นเท่าไร ค่าใช้จ่ายในการหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เหมาะสมก็จะเพิ่มสูง ขึ้นเท่านั้น

สาเหตุที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนสูงขึ้นตามจำนวนกิจกรรมที่ระบุ ได้แก่

1. ผู้วางระบบระบุทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมและจำนวนครั้งที่กระทำกิจกรรมนั้น แยกตามประเภทของผลได้ในรายละเอียดมากเกินไป โดยเฉพาะในกรณีที่ผลได้ของกิจการมี หลายประเภท การระบุกิจกรรมในรายละเอียดเช่นนี้ย่อมทำให้ภาระการจัดเก็บข้อมูลเพิ่มมากขึ้น และทำให้กิจการมีค่าใช้จ่ายเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง กับสินค้าแต่ละชนิดสูงถึง 100 กิจกรรม และหากกิจการผลิตสินค้าทั้งสิ้น 5,000 ชนิด ก็จะต้องระบุ ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับผลได้แต่ละชนิดเป็นจำนวนสูงถึง 5 แสนกิจกรรม
2. ยิ่งระบุกิจกรรมเพิ่มมากขึ้นเท่าไร การระบุความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับผลได้ก็จะ ทำได้ยากขึ้นเป็นลำดับ และทำให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น ตัวอย่างเช่น พนักงานเตรียม การผลิตอาจระบุได้อย่างแม่นยำว่าในการเตรียมการผลิตสินค้าแต่ละครั้งจะใช้เวลาโดยเฉลี่ย 2 ชั่วโมง แต่ไม่อาจระบุได้อย่างชัดเจนถึงสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเตรียมการ ผลิตเพราะเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมนั้นอาจมีความซ้ำซ้อนกัน การระบุสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปใน แต่ละกิจกรรมจะมีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงก็ต่อเมื่อมีการติดตั้งเครื่องจับเวลา ซึ่งจะ ทำให้มีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นตามมา ดังนั้น จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องรวมกิจกรรมบางประเภทไว้ใน กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Cost Pool) เดียวกัน และใช้ตัวผลิตภัณฑ์รวมกันเป็นเกณฑ์ในการ บินส่วนต้นทุนตามกิจกรรมที่นำมารวมกันนั้นเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ยิ่งผู้วางระบบนำกิจกรรมมารวมกัน มากขึ้นเท่าไร ความสามารถของตัวผลิตภัณฑ์ในการบินส่วนต้นทุนตามกิจกรรมได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงย่อมลดลง

ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้วางระบบรวมกิจกรรมการขนย้ายวัตถุดิบและกิจกรรมการเตรียมการผลิตเป็นกิจกรรมเดียวกัน และปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมที่นำมารวมกันนั้นเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้จำนวนชั่วโมงเตรียมการผลิตเป็นตัวผลักดัน สมมติฐานของการปันส่วนในลักษณะนี้คือ ระยะทางในการขนย้ายวัตถุดิบจะผันแปรโดยตรงกับระยะเวลาในการเตรียมการผลิต (ในความเป็นจริงระยะทางขนย้ายวัตถุดิบผันแปรไม่จำเป็นต้องผันแปรโดยตรงกับระยะเวลาในการเตรียมการผลิตเสมอไป) แต่ถ้าผู้วางระบบใช้จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลักดันสมมติฐานคือ ระยะทางในการขนย้ายวัตถุดิบจะเท่ากันในแต่ละครั้งที่ทำการขนย้าย ไม่ว่าจะการเตรียมการผลิตสินค้าแต่ละชนิดจะใช้เวลาเท่ากันหรือไม่ อย่างไรก็ตามหากผู้วางระบบระบุเป็นสองกิจกรรมแยกจากกันและใช้ตัวผลักดันกิจกรรมต่างต้น (ตัวอย่างเช่นจำนวนชั่วโมงเตรียมการผลิตและระยะทางขนย้ายวัตถุดิบหรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรม ในกรณีเช่นนี้ผู้วางระบบก็ไม่จำเป็นต้องอาศัยสมมติฐานใดๆเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาในการเตรียมการผลิตกับระยะทางขนย้ายวัตถุดิบ ระบบการบริหารต้นทุนที่ระบุตัวผลักดันกิจกรรมในลักษณะนี้จึงให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากกว่าระบบการบริหารต้นทุนที่ใช้ตัวผลักดันกิจกรรมเพียงไม่กี่ชนิดเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนของกิจกรรมต่างๆที่นำมารวมกัน แต่ก็มีข้อเสีย คือ จะมีค่าใช้จ่ายในการหาตัวผลักดันสูงตามมา เพราะจะต้องอาศัยการจับเวลาที่ใช้ไปในการเตรียมการผลิตและการวัดระยะทางในการขนย้ายวัตถุดิบ

## 5. การรายงานต้นทุนกิจกรรม

เมื่อผู้วางระบบได้ระบุและรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าไว้ในกลุ่มกิจกรรมเดียวกันแล้ว ประเด็นต่อไปที่จะต้องพิจารณา คือ ระดับของการรวมกิจกรรม (Level of Aggregation) ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการรายงานต้นทุนกิจกรรม ตัวอย่างเช่น ผู้วางระบบอาจจัดทำรายงานต้นทุนกิจกรรมในการเตรียมการผลิต โดยแยกออกตามกิจกรรมแต่ละประเภทที่ได้นำมารวมกัน (Micro Activity) หรือรายงานต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ที่นำมารวมกันเป็นยอดเดียวเสมือนหนึ่งว่า เป็นกิจกรรมเดียวกัน (Macro Activity) การตัดสินใจว่าจะรายงานต้นทุนกิจกรรมในรูปแบบใด จะไม่มีผลต่อข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่จะมีผลต่อรายละเอียดของต้นทุนกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินค้านั้น

## 6. การระบุศูนย์กิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม (Activity Center) หมายถึง ส่วนของกระบวนการผลิต (ซึ่งอาจรวมถึงแผนกบริการ) ที่ผู้บริหารต้องการให้แสดงต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นแยกออกมาต่างหาก เช่น แยกตามแผนก การระบุศูนย์กิจกรรมในลักษณะนี้จะไม่มีผลต่อตัวเลขต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่จะรายงานให้แก่ผู้บริหาร แต่จะมีผลต่อรายละเอียดข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ กล่าวคือ อาจรายงานใน



ลักษณะยอดรวมหรือแยกตามศูนย์กิจกรรม ซึ่งจะ เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการควบคุมกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้ดียิ่งขึ้น

#### 7. การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุน

ต้นทุนกิจกรรมมีการปันส่วน 2 ชั้น ซึ่งมีข้อดี คือผู้วางระบบสามารถเลือกใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่ต่างกันในแต่ละชั้นได้ ในชั้นแรกต้นทุนทรัพยากรต่างๆ หรือต้นทุนตาม Cost Element จะปันส่วนเข้าสู่กลุ่มกิจกรรมของแต่ละศูนย์กิจกรรม จะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ส่วนในชั้นที่ 2 คือ การปันส่วนต้นทุนในแต่ละศูนย์กิจกรรมเข้าสู่ตัวสินค้าหรือบริการ เรียกว่า ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)

##### ตัวผลักดันทรัพยากร

ในชั้นแรกของการปันส่วนตามวิธีการ ABC ต้นทุนทรัพยากรต่างๆหรือต้นทุนตาม Cost Element จะปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Cost Pool) ของแต่ละศูนย์กิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุนที่นำมาใช้ในการระบุต้นทุนตาม Cost Element เข้าสู่กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมต่างๆ จะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Drivers) กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมอาจอยู่ในรูปของกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรืออยู่ในรูปของกลุ่มกิจกรรมที่นำมารวมกันไว้เป็นกิจกรรมเดียวกันก็ได้การระบุต้นทุนตาม Cost Element เข้าสู่กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมอาจทำได้ 3 วิธี คือ การระบุทางตรง การประมาณ และการปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) ใช้ในกรณีที่สามารถทราบปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรม ตัวอย่างเช่น ในกิจการที่มีการติดตั้งมิเตอร์ไว้ในแต่ละจุดที่มีการเดินเครื่องจักร พนักงานในแผนกเตรียมการผลิต แผนกตรวจสอบคุณภาพ แผนกขนย้ายวัตถุดิบ จะทราบเวลาและพลังไฟฟ้าที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมได้จากการอ่านมาตรมิเตอร์ วิธีนี้ทำให้กิจการมีต้นทุนสูง จึงไม่มีเหตุผลสนับสนุนใดๆ ที่จะต้องลงทุนติดตั้งมิเตอร์เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรมที่มีความถูกต้อง

2. การประมาณ (Estimation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถวัดปริมาณการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่างๆได้โดยตรง จึงจำเป็นต้องอาศัยการประมาณต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้นๆ โดยอาศัยการสัมภาษณ์และการส่งแบบสอบถามไปยังพนักงานที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ตัวผลักดันทรัพยากร ผู้วางระบบอาจสัมภาษณ์หัวหน้าแผนกและผู้ควบคุมงานเพื่อประมาณสัดส่วนเวลาที่พนักงานแต่ละคนในความรับผิดชอบใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ โดยกำหนดให้พนักงานกรอกแบบฟอร์มเก็บข้อมูลตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver Sheet) เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีอื่นๆแล้ว การสัมภาษณ์มีข้อดี คือ ใช้เวลาไม่มากนักและมีต้นทุนต่ำ กล่าวคืออาจใช้เวลาเพียง 30 นาที 2 ชั่วโมงในการสัมภาษณ์ก็จะได้มาซึ่งข้อมูลที่ต้องการ นอกจากนี้

นี้ผู้วางระบบอาจส่งแบบสอบถาม (หรือพจนานุกรมกิจกรรม) ไปยังพนักงานที่เกี่ยวข้องของแผนกการสัมภาษณ์หรืออาจใช้ทั้ง 2 วิธีร่วมกัน ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือจากผู้จัดการแต่ละแผนกนำในการกรอกสัดส่วนเวลาที่พนักงานใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ข้อมูลที่ได้จะเป็นประโยชน์ในการระบุตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรที่เหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมต่างๆ กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมจึงเป็นที่สะสมต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรม ในขณะที่เดียวกันตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร (Resource Driver) จะเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่จะปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมตลอดจนความถูกต้องของข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรม ตัวอย่างเช่น ถ้าใช้จำนวนชั่วโมงของการทดสอบคุณภาพเป็นตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรศูนย์กิจกรรมที่ใช้เวลาการตรวจสอบคุณภาพมากกว่าย่อมรับภาระค่าใช้จ่ายในการทดสอบคุณภาพไปมากกว่าศูนย์กิจกรรมที่ใช้เวลาน้อยกว่า

3. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการบริหารโรงงานอาจปันส่วนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรมต่างๆโดยใช้จำนวนพนักงาน (Headcount) ในแต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ทั้งๆที่กิจกรรมการบริหารโรงงานอาจไม่มีความสัมพันธ์ใดๆกับจำนวนพนักงานในแต่ละศูนย์กิจกรรม วิธีนี้จึงควรนำมาใช้ให้น้อยที่สุด เพราะไม่ได้ให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารถึงความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมต่างๆซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน

#### ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

เมื่อต้นทุนทรัพยากรได้มีการปันส่วนเข้าสู่แต่ละกลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมแล้ว ขั้นที่ 2 จะเป็นการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมที่สะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนตามกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธีคือ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) ในกระบวนการผลิตโดยทั่วไป มักมีผลิตภัณฑ์หลายชนิดการระบุต้นทุนตามกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องจึงเป็นเรื่องยาก จะมีแต่เฉพาะค่าวัสดุและค่าแรงทางตรงเท่านั้นที่ระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง สำหรับกิจกรรมที่มีบริการหลากหลาย ก็จะทำให้เกิดปัญหาในการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมเข้าสู่บริการต่างๆเช่นกัน ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกิจการที่มีบริการเพียงไม่กี่ประเภท การระบุทางตรงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่า ตัวอย่างเช่น ธุรกิจประกันภัยอาจกำหนดให้แต่ละแผนกทำการขายประกันภัยเป็นแต่ละประเภทไป ในกรณีเช่นนี้ต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกจะสามารถปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนการให้บริการของแผนกนั้นๆได้โดยตรง

2. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) เป็นวิธีที่ตรงกันข้ามกับวิธีแรก การปันส่วนมักจบลงด้วยการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆกับการใช้กิจกรรมของผลได้ (Output) นั้น ข้อดี คือ เป็นวิธีที่ง่ายและไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย แต่ไม่ได้คำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด
3. การประมาณ (Estimation) วิธีอาจใช้เทคนิคทางสถิติ เช่น การวิเคราะห์การถดถอย หรือการวิเคราะห์สหสัมพันธ์เข้าช่วย เพื่อให้ทราบความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนตามกิจกรรมกับผลได้ (Output) วิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีแรกและควรนำไปใช้มากกว่าวิธีที่ 2

เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างผลได้ (Output) กับกิจกรรมจะมีเป็นจำนวนมาก จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องเลือกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมาใช้เท่าที่จำเป็น ทั้งนี้เพื่อให้มีค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลิตภัณฑ์ต่ำสุด ตัวอย่างเช่น กิจกรรม “การจัดทำคำสั่งผลิต” กิจกรรม “การจัดตารางการผลิต” กิจกรรม “การทดสอบคุณภาพชิ้นส่วนหน่วยแรก” และกิจกรรม “การขนย้ายวัตถุดิบ” สามารถยุบรวมเป็นกิจกรรมเดียวกันและใช้ตัวผลิตภัณฑ์ร่วมกัน เช่น การใช้จำนวน Production Runs หรือจำนวน Lot ของวัตถุดิบเป็นตัวผลิตภัณฑ์ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีความถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิตมากน้อยเพียงใด จึงขึ้นอยู่กับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมว่ามีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผล (Causal Relationship) กับกิจกรรมมากน้อยเพียงใด นอกจากนี้ ในแต่ละกิจกรรม อาจมีตัวผลิตภัณฑ์ที่เป็นไปได้หลายตัว ตัวอย่างเช่น ผู้วางระบบอาจเลือกใช้จำนวนชั่วโมงของการเตรียมการผลิตหรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมการเตรียมการผลิตก็ได้ ในกรณีที่ใช้จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลิตภัณฑ์ สมมติฐาน คือ การเตรียมการผลิตสินค้าแต่ละชนิดในแต่ละครั้งจะใช้ทรัพยากรในปริมาณเท่ากันไม่ว่าจะเป็นการเตรียมการผลิตสินค้าใดก็ตาม จึงมีผู้เรียกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมในลักษณะนี้ว่า Transaction Driver ซึ่งจะต้องอาศัยการวัดจำนวนครั้งที่กระทำกิจกรรมนั้นตัวผลิตภัณฑ์ชนิดนี้ควรนำมาใช้เมื่อสินค้าแต่ละชนิดใช้กิจกรรมในสัดส่วนใกล้เคียงกัน เช่น ใช้เวลาและความพยายามเท่าๆกันไม่ว่าจะเป็นการจัดตารางการผลิตหรือการจัดทำคำสั่งซื้อวัตถุดิบสำหรับสินค้าใดก็ตาม ในทางตรงกันข้าม หากใช้จำนวนชั่วโมงของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม สมมติฐาน คือ สินค้าแต่ละชนิดจะใช้ทรัพยากรในปริมาณต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเวลาที่ใช้ในการเตรียมการผลิต ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมในลักษณะนี้เรียกว่า Duration Driver ซึ่งจะต้องอาศัยการวัดสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์ชนิดนี้ควรนำมาใช้ในกรณีที่สินค้าแต่ละชนิดใช้กิจกรรมในปริมาณที่ต่างกัน

การที่ทราบ “Activity Hierarchy” ของกิจกรรม เป็นข้อมูลที่สำคัญยิ่งในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน การพิจารณาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนนั้น ต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็น

เหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจจะต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลายฝ่าย

### ความสำคัญของตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุน

จากขั้นตอนทั้งหมดที่ได้กล่าวมา ขั้นตอนที่จะส่งผลกระทบต่อกิจการมากที่สุดเมื่อมีการเปลี่ยนมาใช้ระบบ ABC คือ การวิเคราะห์และระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุน ในการเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุน ผู้วางระบบจะต้องคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้

1. จะใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนมากน้อยเพียงใด
2. จะใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนใดบ้าง

โดยผู้วางระบบจะต้องคำนึงเสมอว่าจะวางระบบอย่างไรที่จะก่อให้เกิดการประหยัดแก่กิจการมากที่สุด ในขณะที่เดียวกันให้ข้อมูลต้นตุนผลิตภัณฑ์ที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

### จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนที่ควรใช้

จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนขั้นต่ำสุดที่ผู้วางระบบจะนำมาใช้ ขึ้นอยู่กับระดับของความถูกต้องของข้อมูลต้นตุนผลิตภัณฑ์ที่ผู้วางระบบต้องการ และความซับซ้อนของส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ความถูกต้องของข้อมูลต้นตุนผลิตภัณฑ์ที่ต้องการมีบทบาทสำคัญในแง่ที่ว่า ยิ่งผู้วางระบบใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนมากขึ้นเท่าไร ความถูกต้องของต้นตุนผลิตภัณฑ์ย่อมมีมากขึ้นเท่านั้น นั่นก็คือ ยิ่งผู้วางระบบต้องการให้ข้อมูลต้นตุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องเพิ่มมากขึ้นเท่าไร ก็จำเป็นต้องเพิ่มตัวผลิตภัณฑ์ต้นตุนมากขึ้นเท่านั้น ความซับซ้อนของส่วนผสมของผลิตภัณฑ์จะมีบทบาทในแง่ของการตัดสินใจว่าต้นตุนของกิจกรรมที่ต่างกันจะนำมารวมกันได้หรือไม่ โดยไม่ทำให้ต้นตุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปในระดับที่ไม่สามารถยอมรับได้ การตัดสินใจว่าการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเพียงไม่กี่ตัวเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นตุนกิจกรรมต่างๆ ที่นำมารวมกันจะเป็นที่ยอมรับได้หรือไม่นั้น จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ต่อไปนี้

1. ความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์ (Product Diversity)
2. ต้นตุนสัมพันธ์ (Relative Costs) ของกิจกรรมที่นำมารวมกัน
3. ความแตกต่างของปริมาณการผลิต (Production Volume Diversity)

### 1. ความหลากหลายของประเภทผลิตภัณฑ์

ระบบการบริหารต้นตุนแบบเดิมจะให้ข้อมูลต้นตุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนหากผลิตภัณฑ์ใช้กิจกรรมในระดับ Unit ในสัดส่วนที่แตกต่างไปจากปริมาณการใช้กิจกรรมในลำดับอื่นๆ (ได้แก่ กิจกรรมในระดับ Batch, Product และ Facility) สาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นตุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปมักประกอบด้วย

1. ความแตกต่างของปริมาณการผลิต (Production-Volume Diversity) ความแตกต่างของขนาดของผลิตภัณฑ์ (Physical-Size Diversity)
2. ความซับซ้อนของผลิตภัณฑ์ (Complexity Diversity) (ผลิตภัณฑ์ที่มีความซับซ้อนอาจใช้กิจกรรมในระดับ Unit ในปริมาณที่มากกว่าผลิตภัณฑ์ที่มีความเรียบง่าย แต่ไม่จำเป็นต้องใช้กิจกรรมในลำดับอื่นๆ ในปริมาณที่มากกว่าเสมอไป)
3. ความแตกต่างของวัตถุดิบ (Material Diversity) ผลิตภัณฑ์ที่ใช้วัตถุดิบที่ใช้เวลาตัดที่ยาวนานกว่าอาจใช้กิจกรรมอื่นในระดับ Unit ในปริมาณที่น้อยกว่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้วัตถุดิบที่ใช้เวลาตัดที่สั้นกว่า

การบิดเบือนของข้อมูลผลิตภัณฑ์อันเนื่องมาจากสาเหตุต่างๆ ที่ยกมาข้างต้นจะหมดไปเมื่อมีการนำระบบ ABC มาใช้ เพราะ ABC จะใช้ตัวหลักัดกิจกรรมอย่างน้อย 1 ตัว เพื่อสะท้อนความแตกต่างในแต่ละประเด็นที่กล่าวมา ไม่ว่าจะเป็นความแตกต่างของปริมาณการผลิต ความแตกต่างของขนาดผลิตภัณฑ์ ความซับซ้อนของผลิตภัณฑ์หรือความแตกต่างของวัตถุดิบ

2. ต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรมที่นำมารวมกัน คือ ต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรมสัดส่วนของต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเมื่อคิดเป็นร้อยละของต้นทุนรวมของกระบวนการผลิต ยิ่งต้นทุนสัมพันธ์ของกับต้นทุนของกิจกรรมสูงเท่าไร ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการใช้ตัวหลักัดกิจกรรมที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์อย่างแท้จริงกับต้นทุนของกิจกรรมนั้นก็บิดเบือนไปจากความเป็นจริงเท่านั้น

3. ความแตกต่างของปริมาณการผลิต เกิดขึ้นเมื่อปริมาณการผลิตสินค้าแต่ละชนิดมีจำนวนต่างกันในแต่ละรอบการผลิต (Batch) หากสินค้าในแต่ละ Batch ต่างกันเป็นพันๆ หน่วย ขนาดของ Production Batch, Order Batch และ Shipping Batch จะแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดเจน ระบบ ABC จะใช้ตัวหลักัดต้นทุนที่สะท้อนถึงความแตกต่างของปริมาณการผลิต ในขณะที่ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมจะไม่คำนึงถึงความแตกต่างดังกล่าว โดยคำนึงถึงแต่จำนวนหน่วยผลิตเท่านั้น

#### บทบาทของผู้วางระบบในการตัดสินใจเลือกตัวหลักัดกิจกรรม

การที่ผู้วางระบบ ABC จะตัดสินใจเลือกใช้ตัวหลักัดกิจกรรมอย่างน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการเข้าใจถึงปัญหาในรายละเอียดของผู้วางระบบ สิ่งแรกที่ผู้วางระบบจะต้องกระทำ คือระบุกิจกรรมที่มีต้นทุนสูงและพิจารณาความแตกต่างของสินค้าแต่ละชนิด ตลอดจนความแตกต่างของปริมาณการผลิตของสินค้าแต่ละชนิดว่ามีอย่างน้อยเพียงใดในแต่ละ Batch การแยกสินค้าที่มีความแตกต่างไปจากสินค้าอื่นค่อนข้างมากในประเด็นที่กล่าวมา ออกมาจะเป็นประโยชน์ต่อการระบุกิจกรรมที่มีต้นทุนสูง ที่สามารถยุบต้นทุนมารวมกันได้โดยไม่ทำให้ต้นทุนผลิต



ภักดิ์บิดเบือนไปจากความเป็นจริงมาก จากนั้นผู้วางระบบจะสามารถวิเคราะห์ได้ว่า มีกิจกรรมใดบ้างที่มีต้นทุนต่ำที่สามารถนำไปรวมกับกิจกรรมอื่นที่มีต้นทุนสูง และมีกิจกรรมใดบ้างที่ควรแยกออกมาหากที่จะช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากขึ้น

สิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการเลือกตัวผลักดันต้นทุนได้แก่

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดันต้นทุน (Measurement Costs) นั่นคือ พิจารณาความยากง่ายในการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการระบุตัวผลักดันต้นทุน ระบบ ABC จะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากขึ้น โดยใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่ต่างไปจากที่ใช้อยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ผู้วางระบบสามารถลดค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดันกิจกรรมได้ โดยการเลือกตัวผลักดันกิจกรรมที่ง่ายต่อการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะใช้ในการระบุตัวผลักดันกิจกรรม ทั้งนี้อาจจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมอื่น ซึ่งไม่ใช่ตัววัดปริมาณการใช้กิจกรรมนั้นโดยตรง เช่น การใช้จำนวนครั้งของการทดสอบคุณภาพแทนจำนวนชั่วโมงของการทดสอบคุณภาพ ซึ่งสามารถยอมรับได้ หากสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในการทดสอบคุณภาพแต่ละครั้งไม่ต่างกันมากนัก การใช้ตัวผลักดันแบบจำนวน (Transaction Driver) ซึ่งวัดจำนวนครั้งที่กระทำกิจกรรมนั้นแทนตัวผลักดันแบบเวลา (Duration Driver) ซึ่งสะท้อนถึงเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมถือเป็นเทคนิคสำคัญอันหนึ่ง ที่จะช่วยลดค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดันกิจกรรม ตัวอย่างของ Transaction Driver เช่น จำนวนคำสั่งซื้อที่ได้ดำเนินการ จำนวนครั้งของการขนย้าย จำนวนครั้งของการทดสอบคุณภาพ ฯลฯ ข้อมูลที่จำเป็นต่อการระบุตัวผลักดันกิจกรรมเหล่านี้ มีพร้อมอยู่แล้วในระบบฐานข้อมูลของกิจการเพราะทุกครั้งที่เกิดกิจกรรมเกิดขึ้น จะต้องมีการบันทึกข้อมูลอันเกี่ยวข้องเกี่ยวกับกิจกรรมนั้นไว้เป็นหลักฐาน ตัวอย่างเช่น กิจการจะต้องจัดทำใบเบิกวัตถุดิบทุกครั้งที่มีการขนย้ายวัตถุดิบจากคลังสินค้าไปสู่สายการผลิต

2. สหสัมพันธ์ (Correlation) คือ การพิจารณาว่าปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริง (Actual Consumption in the Activity) มีสหสัมพันธ์มากน้อยเพียงใดกับปริมาณการใช้กิจกรรม ที่สะท้อนให้เห็นในตัวผลักดันต้นทุน (Consumption Implied by the Driver) การใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่ไม่ได้สะท้อนถึงปริมาณการใช้กิจกรรมของสินค้าแต่ละชนิดอย่างแท้จริง หรือใช้ตัวผลักดันซึ่งไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆกับต้นทุนของกิจกรรมนั้นย่อมเสี่ยงต่อการที่ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะบิดเบือนไป ตัวอย่างเช่น หากเวลาที่ใช้ในการทดสอบคุณภาพสินค้าแต่ละชนิดในแต่ละครั้งต่างกัน การใช้จำนวนครั้งของการทดสอบคุณภาพเป็นตัวผลักดันแทนจำนวนชั่วโมงของการทดสอบคุณภาพจะทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไป กล่าวคือ สินค้าที่ใช้เวลาในการทดสอบคุณภาพมากกว่าจะรับภาระค่าใช้จ่ายในการทดสอบคุณภาพไปน้อย และสินค้าที่ใช้เวลาในการทดสอบคุณภาพน้อยกว่าจะรับภาระค่าใช้จ่ายในการทดสอบคุณภาพไปมาก ตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาจะมีสหสัมพันธ์มากน้อยเพียงใดกับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ จะทราบได้จากการวิเคราะห์สห

สัมพันธ์ของปริมาณกิจกรรมที่ได้มีการระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ กับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์นั้น

3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรม การเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมใดนั้น จำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องคำนึงถึงผลกระทบของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมนั้น ที่มีต่อพฤติกรรมของพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น และจะถือว่าตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมีผลกระทบเชิงพฤติกรรม เมื่อพนักงานเกิดความรู้สึกที่ว่าผลการปฏิบัติงานของพวกเขา พิจารณาจากตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เขามีส่วนเกี่ยวข้องกับ (ตัวอย่างเช่น การใช้ต้นทุนตามกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเป็นเกณฑ์ ในการประเมินการปฏิบัติงาน) จึงจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องประเมินผลกระทบเชิงพฤติกรรมของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่จะเลือกมาใช้ (และไม่ประเมินผลกระทบไม่ว่าในทางบวกหรือในทางลบต่ำจนเกินไป) ก่อนที่จะตัดสินใจนำเอาระบบ ABC มาใช้สำหรับบางกิจการ การพิจารณาแต่เฉพาะผลกระทบเชิงพฤติกรรมของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเพียงอย่างเดียว ย่อมเพียงพอต่อการที่ผู้บริหารจะตัดสินใจว่าควรนำเอาระบบ ABC มาใช้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องการลดจำนวนชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับสินค้าเพียงไม่กี่ชนิดให้น้อยลง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดกิจกรรมเกี่ยวกับการทดสอบชิ้นส่วนที่ส่งเข้ามาใหม่ การจัดทำใบเบิกชิ้นส่วนและการตรวจสอบความเหมาะสมของผู้ขายให้น้อยลง ในกรณีเช่นนี้การใช้ "จำนวนชิ้นส่วน" เป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามกิจกรรมก็จะมี ความเหมาะสม กล่าวคือวิศวกรรมออกแบบผลิตภัณฑ์ซึ่งได้รับรางวัลหรือผลตอบแทนพิเศษ โดยพิจารณาจากความสามารถในการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนต่ำสุด มีแนวโน้มจะออกแบบผลิตภัณฑ์โดยลดจำนวนชิ้นส่วนบางประเภทลง

อย่างไรก็ตาม ผู้วางระบบจะต้องระวังด้วยว่า ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมานั้น อาจถูกนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการเบี่ยงเบนพฤติกรรมบางอย่างในภายหลัง กล่าวคือ หากผู้วางระบบปันส่วนต้นทุนตามกิจกรรมต่างๆ โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมร่วมกันมากจนเกินไป แทนที่จะเป็นผลดีแก่กิจการในแง่ของการลดค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลิตภัณฑ์ กลับก่อให้เกิดพฤติกรรมที่มองแต่ผลได้ (Beneficial Behavior) มากเกินไป ตัวอย่างเช่น วิศวกรรมออกแบบผลิตภัณฑ์อาจตัดความสามารถในการใช้งาน (Functionality) ของผลิตภัณฑ์บางส่วนออก ทั้งๆ เป็นสิ่งที่ลูกค้าต้องการ ด้วยเหตุผลเพียงเพื่อลดจำนวนชิ้นส่วนบางประเภทลง

จากทั้งหมดที่กล่าวมาพอจะสรุปได้ว่า ในบางครั้งผู้วางระบบอาจจำเป็นต้องใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่ก่อให้เกิดพฤติกรรมที่มองแต่ผลได้ แม้ว่าจะมีค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลิตภัณฑ์นั้นสูงและมีสหสัมพันธ์ต่ำ หากประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมมีมากกว่าผลเสีย ตัวอย่างเช่น หากมีวัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรมในการลด Throughput Time ผู้วางระบบอาจจำเป็นต้องใช้ Throughput Time เป็นตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม แม้ว่าต้นทุนของบางกิจกรรมอาจไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับ Throughput Time ในทางตรงกันข้าม ผู้วางระบบอาจจำเป็นต้องเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์

ต้นทุนกิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายในการวัดสูง และตัวผลิตภัณฑ์นั้นอาจก่อให้เกิดพฤติกรรมที่ไม่พึงปรารถนาขึ้นได้ หากตัวผลิตภัณฑ์นั้นมีสหสัมพันธ์สูงและต้นทุนของการตัดสินใจพลาด (Cost of Errors) มีความสำคัญยิ่งต่อการตัดสินใจในสภาวะการณ์ที่กิจการกำลังเผชิญอยู่ ตัวอย่างเช่น ในสภาวะการณ์ที่การแข่งขันทางการค้าทวีความรุนแรงมากขึ้น การทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องจะเป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อการวางกลยุทธ์ทางการตลาด

#### 8. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะอาศัยรายการความต้องการกิจกรรม (Bill of Activity) นั่นคือ ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดที่ผลิตจะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ

ABC ก่อให้เกิดการบิดเบือนต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรือไม่

1. ความผิดพลาดจากการคำนวณต้นทุนกิจกรรม คือความบิดเบือนของข้อมูลต้นทุนกิจกรรมจากการปันส่วนขั้นแรกคือ การปันส่วนจาก Cost Element เข้าสู่กิจกรรม เช่น อาจมีการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรที่ไม่เหมาะสม

2. ความผิดพลาดจากการคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Objects) คือความบิดเบือนของข้อมูลต้นทุนซึ่งเป็นผลมาจากการปันส่วนจากต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

3. ความผิดพลาดจากการปันส่วนต้นทุนหน่วยงานรอง (Secondary Department) เข้าสู่หน่วยงานหลัก (Primary Department)

4. ความผิดพลาดจากการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมรอง (Secondary Activity) เข้าสู่กิจกรรมหลัก (Primary Activity)

5. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยใน ABC อาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่า ต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดผันแปรตามจำนวนหน่วย แต่อันที่จริงแล้วต้นทุนกิจกรรมระดับ Batch จะลดลงได้ด้วยการลดจำนวน Batch ลงเท่านั้น (หรือด้วยการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น) และไม่อาจลดลงได้ด้วยการลดปริมาณการผลิตลงเพียงอย่างเดียว

6. ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยยังอาจบิดเบือนไปจากความเป็นจริง หากมีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมระดับ Facility เข้าสู่ผลิตภัณฑ์ (การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมระดับ Batch และ Product เข้าสู่ผลิตภัณฑ์จะไม่ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยบิดเบือน เพราะต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดยังมียอดรวมเท่าเดิม) ดังนั้นจะเห็นว่าในระบบ ABC จะมีเพียงต้นทุนกิจกรรม

ระดับ Facility เท่านั้นที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ อย่างเช่นต้นทุนกิจกรรมใน 3 ลำดับแรก การปันส่วนต้นทุนดังกล่าวจึงเป็นไปในลักษณะที่ใช้ดุลย พินิจส่วนตัวเข้าช่วย ด้วยเหตุนี้จึงไม่ควรมีการระบุต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

7. การบิดเบือนของต้นทุนผลิตภัณฑ์อาจเกิดขึ้นจาก การละเลยข้อกำหนดบางอย่าง เพราะระบบ ABC ตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า ฟังก์ชันต้นทุน (Cost Function) จะผันแปรเชิงเส้นตรงกับตัวหลักต้นทุนกิจกรรม สมมติฐานเช่นนี้อาจทำให้ข้อมูลบิดเบือนไปจากความเป็นจริงอย่าง ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น การผลิตสินค้าบางชนิดอาจมีการใช้ส่วนประกอบบางชิ้นร่วมกัน การที่ผู้ บริหารตัดสินใจเพิ่มสินค้าเข้ามาใหม่ หรือยกเลิกสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งก็ไม่ได้หมายความว่า จำนวน Batch ของส่วนประกอบที่สินค้าแต่ละชนิดใช้ร่วมกันจะต้องเพิ่มขึ้นหรือลดลงเสมอไป

8. การระบุต้นทุนกิจกรรมบางชนิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้ตัวหลักต้นทุนร่วมกัน อาจ ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปจากความเป็นจริง เช่น การใช้จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต เป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ทั้งๆที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีกระบวนการเตรียมการผลิตและขั้นตอนของ การผลิตต่างกัน

ความแตกต่างระหว่างระบบ ABC และระบบต้นทุนแบบเดิม

1. ความสัมพันธ์ระหว่างสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) กับสาเหตุของการเกิดต้นทุน ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยที่คำนวณได้จากระบบ ABC จะแตกต่างไปจากระบบการบริหารต้นทุน แบบเดิม อันเป็นผลเนื่องมาจากการใช้ตัวหลักต้นทุนที่แตกต่างกันในแต่ละกิจกรรม กล่าวคือ ระบบ ABC จะใช้ข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์และจำแนกกิจกรรมเป็นเกณฑ์ ในการระบุต้นทุนเข้าสู่ ผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ จะคำนึงถึงกิจกรรมในการผลิตของผลิต ภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน จึงจะช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียง ความเป็นจริงมากขึ้น

2. ค่าใช้จ่ายที่มารวมคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในระบบต้นทุนแบบเดิมจะคิดเฉพาะ ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) ให้กับผลิตภัณฑ์ แต่ในระบบ ABC ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะ ครอบคลุมต้นทุนทั้งก่อนการผลิตและหลังจากการขายสินค้าให้กับลูกค้า (Life Cycle Costing)

3. ฐานในการปันส่วนในระบบต้นทุนเดิม จะใช้เพียง Unit Based Activity เป็นฐานใน การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ซึ่งมีสมมติฐานว่าผลิตภัณฑ์ได้มีการใช้ (Consume) ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยมีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยผลิต ซึ่งมีอย่างน้อย 2 ปัจจัยหลักๆ ที่ทำให้ การใช้ Unit Based มีความถูกต้องน้อยลงคือ

- สัดส่วนของ Non-unit - Related Overhead Cost ต่อต้นทุนรวมเพิ่มสูงขึ้น
- มีระดับความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ที่ค่อนข้างมาก (Product Diversity)

ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่ขึ้นกับหน่วยผลิต (Non-unit - Related Overhead Cost)

มีกิจกรรมบางอย่างที่ไม่ได้สัมพันธ์กับหน่วยผลิต เช่น Setup Cost ซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตาม จำนวน Batch Setup ไม่ใช่จำนวนหน่วยผลิต หรือ Product Engineering Cost ซึ่งจะขึ้นอยู่กับ Number of engineering work order ซึ่ง Nonunit Based Driver ถือเป็นปัจจัยที่นอกเหนือจาก Unit Based ที่จะเป็นตัววัดความต้องการของ Cost Object ที่อิงกับกิจกรรมได้ถูกต้องยิ่งขึ้น ความรุนแรงของการบิดเบือนต้นทุนในการใช้ Unit Based เพียงอย่างเดียวจะขึ้นอยู่กับสัดส่วนของ Nonunit Based Cost ในต้นทุนทั้งหมดคือถ้า Nonunit Based Cost มีสัดส่วนมากขึ้นการบิดเบือนก็จะมากขึ้น

ความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ (Product Diversity)

หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ใช้กิจกรรมการผลิตในสัดส่วนที่ต่างกันไป อาจเนื่องมาจากความแตกต่างในขนาดของผลิตภัณฑ์ ความซับซ้อนในการผลิต เวลาตั้งเครื่อง (Setup Time) ขนาดของ Batch ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะทำให้ผลิตภัณฑ์ใช้ค่าใช้จ่ายการผลิตในอัตราส่วนที่ต่างกันไป การที่ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะบิดเบือนก็ต่อเมื่อปริมาณของ Unit Based Overhead Cost ที่ใช้ไป ไม่ได้ผันแปรเป็นสัดส่วนโดยตรงกับปริมาณของ Non-unit Based Overhead Cost ที่ใช้ไป ก็คือมีอัตราความต้องการ (Consumption Ratio) ที่แตกต่างกัน

ดังนั้นการใช้เพียง Unit Based Activity Driver จะทำให้ผลิตภัณฑ์หนึ่งต้องแบกรับต้นทุนของอีกผลิตภัณฑ์หนึ่ง ซึ่งจะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่มีกำไรและอีกผลิตภัณฑ์ขาดทุน ส่งผลต่อการกำหนดราคา และการแข่งขันที่เสียเปรียบ

#### 4. การคำนึงถึงพฤติกรรมที่แท้จริงของต้นทุน

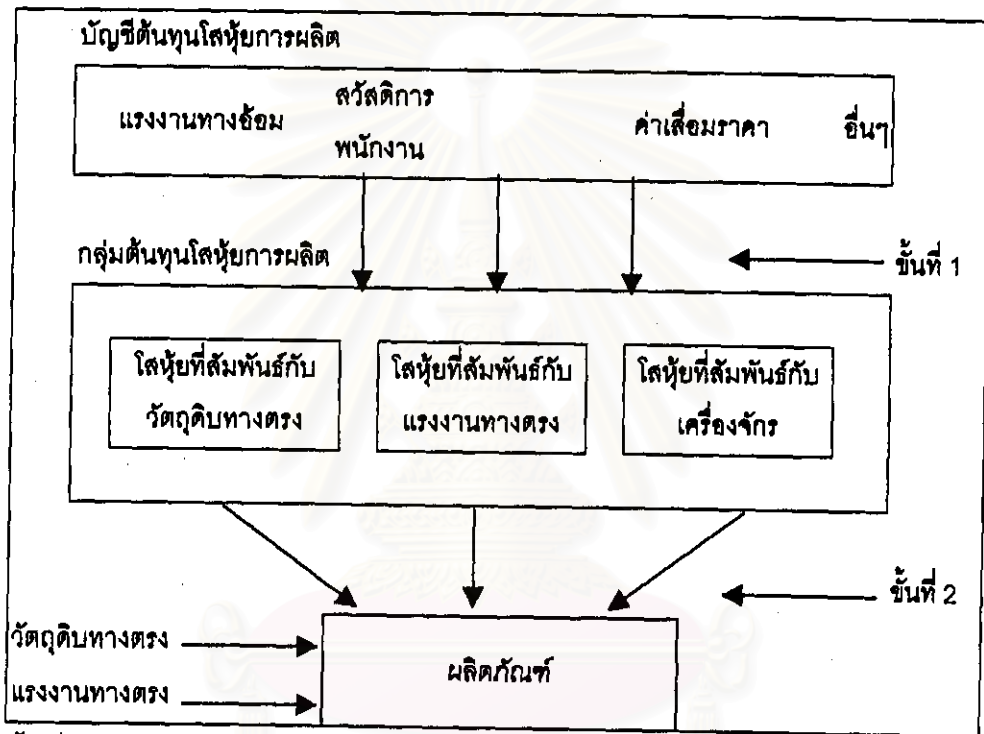
ในระบบต้นทุนเดิมค่าใช้จ่ายการผลิตจะถูกจำแนกออกเป็น ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร โดยใช้ความสัมพันธ์กับหน่วยผลิตภัณฑ์เป็นเกณฑ์ และมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนคงที่ตามอัตราโทษ์คงที่ (Fixed Overhead Rate) และค่าใช้จ่ายการผลิตที่เป็นต้นทุนผันแปรตามอัตราโทษ์แปรผัน (Variable Overhead Rate)

ในระบบ ABC จะจำแนกต้นทุนออกเป็น 4 ระดับ คือ Unit Level , Batch Level , Product Level และ Facility Level โดยต้นทุนทั้ง 4 ระดับ จะถือเป็นต้นทุนที่ผันแปรได้ทั้งหมด เพราะระบบ ABC มองในระยะยาว ซึ่งต้นทุนผันแปรจะถูกระบุเข้าผลิตภัณฑ์โดยตรงตามเกณฑ์ของแต่ละกิจกรรม หากกลับไปเทียบกับระบบต้นทุนเดิมจะเห็นว่า คำว่าต้นทุนคงที่ในอดีตจะประกอบด้วย Batch Level , Product Level และ Facility Level ซึ่งจะทำให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือน



5. วิธีในการปันส่วนระบบต้นทุนแบบเดิมประกอบด้วย 2 ชั้น ในชั้นแรกค่าใช้จ่ายการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุน (Cost Pools) ต่างๆ ข้อมูลต้นทุนที่ได้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้น ๆ ในชั้นที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น การใช้ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ซึ่งวิธีการในการปันส่วนต้นทุนที่ใช้กันอยู่มี 2 วิธีคือ Plant Wide Rate และ Departmental Rate ตามภาพที่ 2.1

ภาพที่ 2.1 แสดงวิธีการปันส่วนโดยใช้เกณฑ์การปันส่วนหลายเกณฑ์

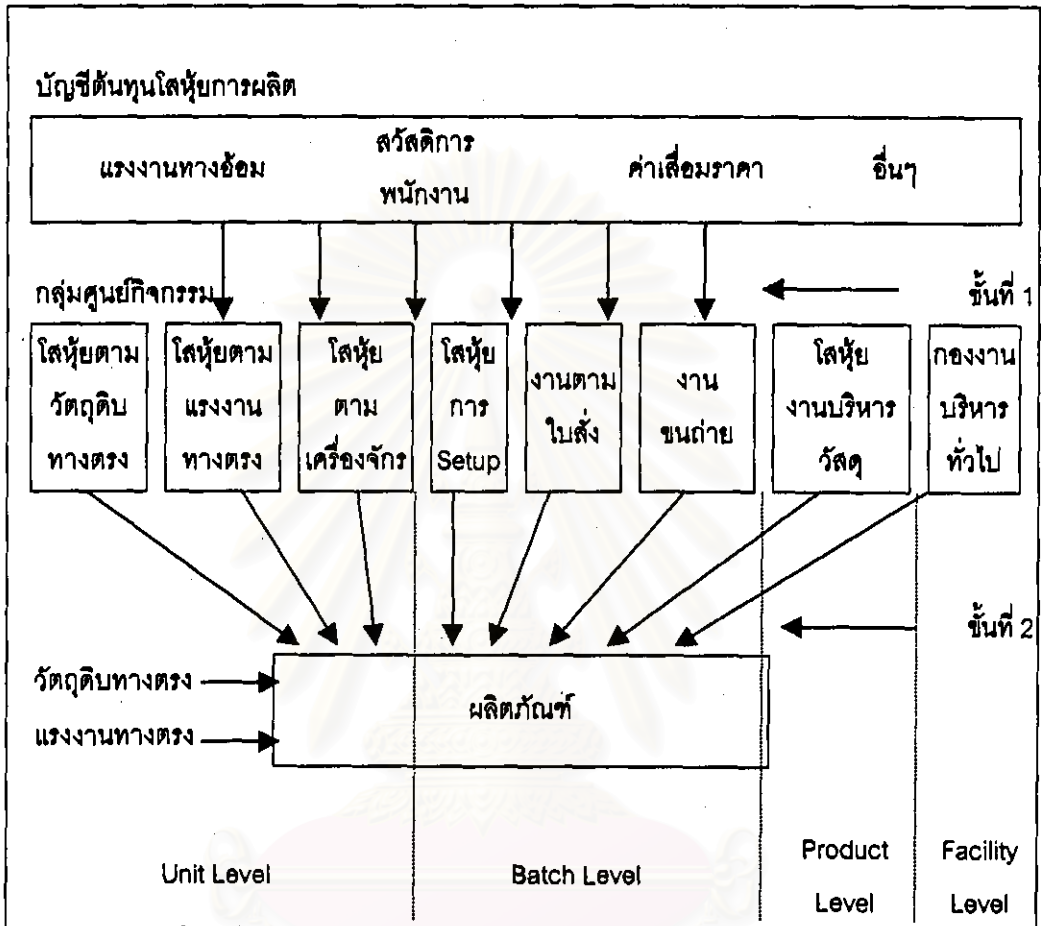


ที่มา : ดัดแปลงจาก J.A. MacLariello and C.J. Kirby , Management Control System ,Second Edition, Prentice Hall Inc., 1997 หน้า 458

ระบบต้นทุนกิจกรรม ABC จึงต่างไปจากระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมในแง่ที่ว่า ABC คือแบบจำลองการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่างๆ ซึ่งเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่างๆ เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้ำ หรือโครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของแต่ละผลได้ นอกจากนี้ระบบ ABC ถือว่ากิจกรรมสนับสนุนเกิดขึ้นโดยรวม เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้ และไม่ใช่สิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนเพื่อการปันส่วน ดังนั้น ในชั้นแรกของระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตาม Cost Element เข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ต้นทุนตาม Cost Element ใดที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้นโดยตรง แต่ถ้าเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมหลายกิจกรรม ก็จะต้องอาศัยการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุน

ของกิจกรรมนั้นๆ ต่อจากนั้นจึงปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) แต่ละชนิดใช้กิจกรรมมากน้อยเพียงใด ดังภาพที่ 2.2

ภาพที่ 2.2 แสดงวิธีการปันส่วนตามแนวคิดต้นทุนตามกิจกรรม



ที่มา : คัดแปลงจาก J.A. Maciariello and C.J. Kirby , Management Control System ,Second Edition, Prentice Hall Inc., 1994 หน้า 460

ความสำเร็จ กับ ABC

เมื่อนำระบบ ABC มาใช้ในองค์กรแล้ว มิใช่ว่าระบบดังกล่าวจะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จในการวางแผน การควบคุมหรือการตัดสินใจได้ดีขึ้นเสมอไป ทั้งนี้เนื่องจากการนำ ABC มาใช้จะประสบผลสำเร็จ ก็ต่อเมื่อแนวทางการปฏิบัติในด้านต่างๆ ของระบบจะต้องสามารถปฏิบัติได้จริง และง่ายต่อการปฏิบัติ ผู้ใช้ระบบมีความเข้าใจ เช่น ในการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ควรเป็นตัวหลักต้นที่เกี่ยวของสัมพันธ์กับกิจกรรมนั้น และต้องสามารถเก็บข้อมูลได้ง่ายด้วย

นอกจากนี้การนำระบบนี้มาใช้จะประสบผลสำเร็จก็ต่อเมื่อ ระบบดังกล่าวให้ข้อมูลที่ถูกต้องชัดเจน และสามารถจะนำไปใช้ในการบริหารงานได้ดีกว่าระบบเก่า ทำให้ผู้ใช้ระบบเห็นความสำคัญและให้การยอมรับ รวมทั้งมีการตอบรับกลับมาในทางที่ดีด้วย

ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรเป็นอีกส่วนหนึ่งที่จะทำให้ระบบ ABC ประสบความสำเร็จ นั่นคือ ผู้บริหารจะต้องเห็นความสำคัญ และให้การสนับสนุนทั้งในเรื่องของทรัพยากรบุคคล เงินทุน เพราะถ้าผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของ ABC และไม่ให้ความร่วมมือแล้ว ระบบดังกล่าวไม่มีทางสำเร็จได้อย่างแน่นอน

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงซึ่งจะก่อให้เกิดความสำเร็จในการนำ ABC มาใช้ในองค์กรอีกอย่างก็คือ ประโยชน์ที่ได้รับจากระบบต้องมากกว่าต้นทุนที่เสียไป เพราะไม่ว่าระบบ ABC จะให้ประโยชน์มากมายเพียงใด แต่หากกิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายไปมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ผู้บริหารอาจไม่เห็นด้วยที่จะนำระบบดังกล่าวมาใช้ หรือถ้านำมาใช้ก็อาจจะไม่ให้ความสำคัญและไม่ให้ความสนับสนุนอย่างเต็มที่ ระบบดังกล่าวก็จะไม่มีความสำคัญในองค์กรได้เลย

การบริหารตามกิจกรรม (Activity Based Management หรือ ABM)

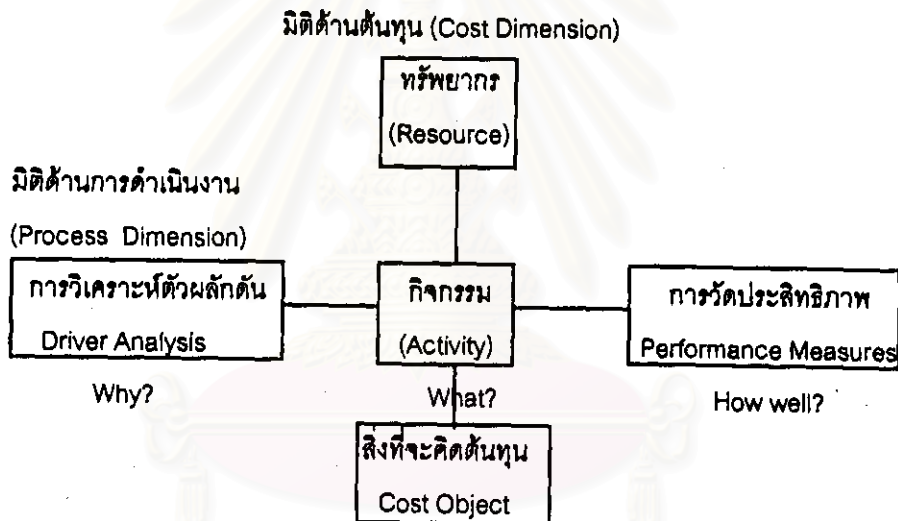
จากที่ได้กล่าวถึงระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งเรียกว่าการบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activities Based Costing - ABC) ซึ่งจะสนับสนุนความเป็นเลิศขององค์กรโดยการให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆ ที่ดำเนินการอยู่และต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องยิ่งขึ้น เนื่องจากระบบ ABC สะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวผลิตภัณฑ์ ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ทำให้ได้ข้อมูลที่ดีกว่าในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคา ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า การพัฒนากระบวนการผลิต การจัดหาเทคโนโลยี ฯลฯ ระบบ ABC จึงเป็นทั้งระบบควบคุม (Control System) ระบบการจัดทำงบประมาณ (Budgeting System) และระบบการวางแผนงาน (Management Planning) ในเวลาเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม การมีเพียงระบบข้อมูลที่ดีแต่ประการเดียวนั้น ไม่เพียงพอจะต้องนำข้อมูลจากระบบ ABC ไปใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสินค้า โดยต่อเนื่องอยู่ตลอดเวลา การที่ผู้บริหารนำข้อมูลจากระบบ ABC มาปรับปรุงกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เกิดความได้เปรียบทางการตลาดนี้ ก็คือการบริหารตามกิจกรรม (Activities-Based Management หรือ ABM)

จะเห็นได้ว่าการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการบริหารโดยใช้กิจกรรมเป็นฐาน เพราะองค์กรที่จะนำกิจกรรมมาใช้ในการบริหารงานของตนจะต้องมีการขอยางานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ในลักษณะที่เป็น Cross - Functional Barriers เมื่อได้กิจกรรม

ครบตามงานที่องค์กรดำเนินการ จะต้องมีการจับกลุ่มกิจกรรมเข้าไปสู่กระบวนการ (Process) แล้วแบ่งกระบวนการออกเป็นกระบวนการหลัก (Core Process) และกระบวนการสนับสนุน (Support Process) มีการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่ทำแล้วเพิ่มค่า (Value Added Activity) และกิจกรรมที่ทำแล้วไม่เพิ่มค่า (Non Value Added Activity) โดยต้องลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์หรือบริการซึ่งเมื่อไปถึงมือลูกค้าแล้วมีคุณค่าแก่ลูกค้ามากที่สุด จะเห็นได้ว่า ABM นั้นเน้นในเรื่องความถูกต้องของต้นทุน ในเรื่องของกระบวนการและให้ความสำคัญแก่ลูกค้าตลอดเวลา เมื่อมีปัจจัยจากภายนอกมากระทบการทำงานขององค์กรในส่วนของกระบวนการใดก็ตาม จะมีความยืดหยุ่นปรับตัวได้รวดเร็ว นอกจากนี้ ABM ยังกำหนดให้มีการหาตัววัดผลการดำเนินงาน (Key Performance Indicator - KPI) ของแต่ละกระบวนการ เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรตลอดเวลาด้วย

ภาพที่ 2.3 แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ABC และ ABM



ที่มา : Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Cost Management, Second Edition Prentice Halling 1996

ตามแนวคิด ABM แยกเป็น 2 มิติ ดังรูป 4 คือ มิติด้านต้นทุน (Cost Dimension) และ มิติด้านการดำเนินงาน (Process Dimension) ซึ่งจะเห็นว่า ABC เป็นมิติด้านต้นทุน คือเป็นการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ เข้าไปในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต่อนั้นก็จะคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าไปในตัวสินค้าหรือสิ่งที่จะคิดต้นทุนที่ต้องการ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารได้นำต้นทุนของสินค้าไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

1. การออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product design)
2. การเลือกช่องทางจำหน่ายให้กับผลิตภัณฑ์ชนิดใดชนิดหนึ่งหรือทั้งกลุ่ม
3. การปรับปรุงผลิตภัณฑ์ใน Product Line

4. การกำหนดราคาขาย

5. การลดต้นทุน ฯลฯ

ส่วนมิติด้านการดำเนินงาน เป็นมิติที่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในกิจการต่างๆ โดยระบุให้ทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติงาน (Cost Driver) และความสามารถในการปฏิบัติงานได้ดีมากน้อยเพียงใด (Performance Measure) ข้อมูลจากมิตินี้ จะนำไประบุสาเหตุและแนวทางการปรับปรุงการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆได้ และต้องการวัดถึงการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) ซึ่งเราจะต้องเข้าใจและศึกษาถึงการวิเคราะห์คุณค่าของกระบวนการ (Process Value Analysis หรือ PVA)

**การวิเคราะห์คุณค่าของกระบวนการ (Process Value Analysis)**

เน้นการประเมินผลกิจกรรมในภาพรวมทั้งองค์กรแทนการประเมินผลแยกตามศูนย์ความรับผิดชอบเช่นในอดีต การวิเคราะห์คุณค่าของกระบวนการประกอบด้วย การศึกษาถึงการวิเคราะห์ตัวผลักดัน (Driver Analysis) ,การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) , การวัดประสิทธิภาพ (Performance Measurement)

**การวิเคราะห์ตัวผลักดัน (Driver Analysis)**

คือการระบุถึงสาเหตุที่แท้จริง (Root Cause) ของต้นทุนกิจกรรม เช่น สาเหตุที่แท้จริงของค่าใช้จ่ายในการเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ ซึ่งก็คือ มังโรงงานที่ไม่เหมาะสม ดังนั้นการที่จะลดต้นทุนจากการเคลื่อนย้ายวัตถุดิบดังกล่าวก็คือการปรับปรุงมังโรงงานให้เหมาะสมยิ่งขึ้น หรือสาเหตุที่แท้จริงของต้นทุนการตรวจสอบก็คือ การส่งวัตถุดิบจากผู้ขาย (Supplier) ที่ด้อยคุณภาพ ซึ่งแก้ไขได้โดยการทำการประเมินผู้จำหน่าย (Supplier Evaluation Program) ดังนั้นการระบุสาเหตุที่แท้จริงก็คือการระบุถึงต้นตอของการเกิดกิจกรรม อะไรทำให้เกิดกิจกรรมเหล่านั้นขึ้น ซึ่งเปรียบเหมือน ตัวผลักดันกิจกรรมระหว่างองค์กร (Organization Activity Driver) นั่นเอง

**การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)**

คือการวิเคราะห์กิจกรรมโดยระบุและประเมินผลกิจกรรมในองค์กร แยกกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่า และระบุต้นทุนให้แก่กิจกรรมเหล่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุน (Cost Reduction) โดยเน้นการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง เพื่อประโยชน์ในการแข่งขันของกิจการ ในการขนส่งสินค้าให้ทันเวลาที่ลูกค้าต้องการและในต้นทุนที่ต่ำที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ซึ่งต้องมี การปรับปรุงต้นทุน (Cost Improvement)

การวิเคราะห์กิจกรรม คือกฎแจสำคัญที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนซึ่งสามารถทำได้ 4 แนวทางคือ

1. การกำจัดกิจกรรม (Activity Elimination) เช่น การตรวจสอบวัตถุดิบ ซึ่งสามารถตัดทิ้งได้โดยการตรวจสอบ Supplier ที่มีคุณภาพ



2. การเลือกกิจกรรม (Activity Selection) กลยุทธ์ที่แตกต่างกันทำให้เกิดกิจกรรมที่แตกต่างกัน ซึ่งกิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดต้นทุน ดังนั้นเราจึงควรเลือกกลยุทธ์ที่ก่อให้เกิดกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำ

3. การใช้กิจกรรมร่วมกัน (Activity Sharing) คือการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็นโดยอาศัยกฎการประหยัดต่อขนาด เป็นการเพิ่มผลได้โดยไม่เพิ่มต้นทุน การวัดประสิทธิภาพ (Performance Measurement) เน้นการวัดผลการปฏิบัติงานโดยการปรับปรุงกิจกรรม คือ

1. จัดกิจกรรมไม่เพิ่มคุณค่า (Non Value Added Activity)

2. ทำให้กิจกรรมมีคุณค่า (Value Added Activity) ทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาจมีการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน ในรูปของ Value and Non Value Added Cost Report, Value Added Cost Standard, Trend Report เปรียบเทียบการทำกิจกรรมในงวดต่างๆ ABM เน้นการปรับปรุงการกระทำกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง การตัดสินใจว่ามีประสิทธิภาพของกิจกรรม โดยการวัดจาก Productivity ซึ่งเราอาจจะทำการเพิ่มผลผลิต (Productivity) โดยการ

1. เพิ่มผลได้ (Output) โดยไม่เพิ่มต้นทุน (Cost)

2. คงผลได้ (Output) ขณะลดต้นทุน (Cost)

3. ใช้ 2 วิธีร่วมกัน

การบริหารกิจกรรมสามารถสร้างความเป็นเลิศให้องค์กรได้อย่างไร

โดยการกำจัดการบิดเบือนซึ่งเกิดจากการปันส่วนต้นทุนของระบบเดิม ข้อมูลต้นทุนกิจกรรม ทำให้เห็นว่ากิจกรรมจะไปบรรลุวัตถุประสงค์ในระยะยาวขององค์กรได้อย่างไรได้ชัดเจนขึ้น การลดต้นทุนทำได้โดยการวิเคราะห์กิจกรรมที่ไม่มีคุณค่า การใช้ Non - financial Performance Measurement (เวลา และคุณภาพ) เวลาที่ควรจะใช้ในการทำกิจกรรม ซึ่งข้อมูลต้นทุนกิจกรรม และข้อมูลด้านการบริหารเป็นที่ต้องการมากในการทำธุรกิจปัจจุบัน เพื่อให้ประสบความสำเร็จในเป้าหมายขององค์กร ซึ่งประโยชน์ที่ได้รับจาก AMB ประกอบด้วย

- การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหาร ในการตัดสินใจการยกเลิกผลิตภัณฑ์ การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ และการออกแบบผลิตภัณฑ์ (โดยมีต้นทุนต่ำสุด) ฯลฯ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะสะท้อนถึงกิจกรรมในการผลิตของผลิตภัณฑ์ ตลอดจนความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด
- การลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ ให้เหลือน้อยที่สุด โดยการวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมดขององค์กรว่ามีกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า
- การระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในรูปของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)
- การเชื่อมโยงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของกิจการเข้ากับการตัดสินใจ อันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหาร ในการพัฒนากิจกรรมที่เป็นจุดเด่นขององค์กรให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อีกทั้งให้ข้อมูล

สำคัญแก่ผู้บริหารในการปรับปรุงโครงสร้างกิจกรรมใหม่ โดยการลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นเลิศของกิจการให้เหลือน้อยที่สุด หรือให้หมดไป

- การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ต่างๆ ว่าเป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้หรือไม่ เพื่อดำเนินการแก้ไขต่อไป
  - การทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่าการปฏิบัติงานขององค์การบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งในด้าน เวลา คุณภาพ ความยืดหยุ่นในการประกอบกร และการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการที่ตรงเวลา โดยการเชื่อมโยงตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measures) เข้ากับกลยุทธ์ของกิจการ
  - การกระตุ้นให้มีการพัฒนาและประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และการควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total Quality Control)
  - การเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดทำงานประมาณ โดยการระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลการปฏิบัติงาน ณ ระดับต่างๆ ของการให้บริการ
  - การเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์ โดยติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นตลอดวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์ และความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์
  - การให้ข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว ซึ่งไม่อาจทราบได้จากระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม
  - การทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า กิจกรรมบรรลุวัตถุประสงค์ที่ได้ระบุไว้ในแผนการลงทุนต่างๆ โดยการไ้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมในการติดตามผล หากการตรวจสอบพบว่ามีผลต่างจากที่ได้ประมาณไว้ จะได้ดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสม
  - การประเมินความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่องและการระบายนโอกาส หรือช่องทางต่างๆ ในการลงทุนที่จะเป็นไปได้ในอนาคต
  - การกำหนดผลการปฏิบัติงานที่เป็นเป้าหมาย (Target Performance Goal) เป้าหมายต้นทุน (Cost Goal) และเป้าหมายกิจกรรม (Activity Goal)
  - การแก้ไขปัญหาที่ต้นเหตุมากกว่าที่จะแก้ที่ปลายเหตุ
- การเปรียบเทียบระหว่าง ABC - GAAP

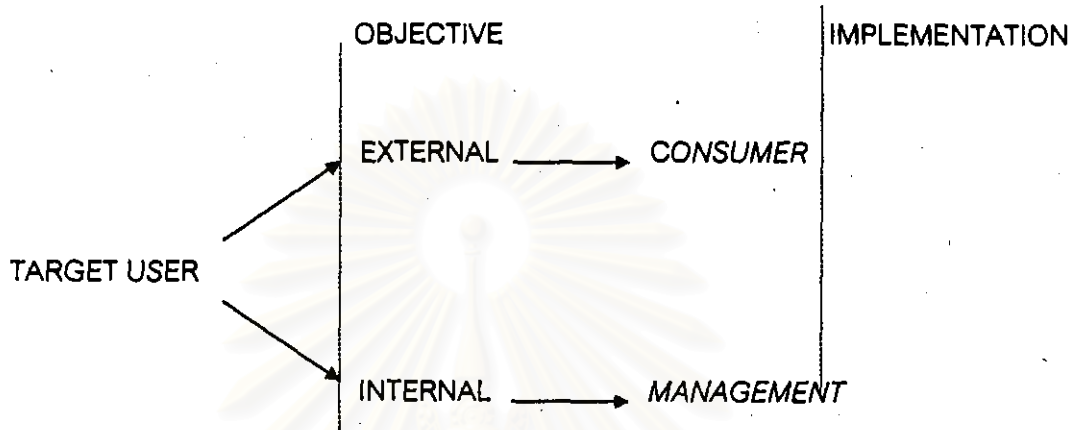
ตารางที่ 2.1 แสดงการเปรียบเทียบระหว่าง ABC - GAAP

หัวข้อ	ABC	GAAP
1. วัตถุประสงค์	มุ่งเน้นเชิงบริหาร ให้ข้อมูลกับผู้ใช้ข้อมูลภายในองค์กร	มุ่งเน้นที่ความปลอดภัยของผู้ใช้งบการเงิน ให้ข้อมูลกับบุคคลภายนอกองค์กร
2. การรวมต้นทุน	เป็น Activity	เป็น Functional

หัวข้อ	ABC	GAAP
3. Period Cost	ในระบบ ABC จะคำนวณค่าใช้จ่ายทุกอย่างที่เป็นต้นทุนตามงวดเวลาในระบบต้นทุนเต็ม (Period Cost) เช่น ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่ายสินค้า ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา เข้าสู่กิจกรรม และลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) เป็น ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost)	ถือว่าค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นต้นทุนตามงวดเวลา (Period Cost)
4. Inventory Valuation		
a) Product Costing	เน้นการคำนวณต้นทุนสินค้าให้ถูกต้อง	เลือกนโยบายบัญชีเพื่อคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยมีวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรของกิจการโดยเลือกวิธีที่ทำให้กิจการมีกำไรมากกว่า
b) Conservation	รวมทุก ๆ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับตัวสินค้าในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ	ต้องการให้มีสินค้าคงเหลือต่ำๆ ทำให้หลีกเลี่ยงการนำเอาค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเข้ามาคำนวณเป็นต้นทุนสินค้า
c) Materiality	ความมีสาระสำคัญของค่าใช้จ่ายจะเน้นพิจารณาในระดับกิจกรรม ถึงแม้ว่าค่าใช้จ่ายจะมีค่าเป็นตัวเงินน้อยแต่ก็สำคัญในการรายงานความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแต่ละชนิด	ค่าใช้จ่ายที่ไม่มีความสำคัญกระทบถึงยอดจะไม่ให้ความสนใจ ไม่มีการประเมินค่าใช้จ่ายของสินค้าแต่ละชนิด
d) Long - Lived Assets	ค่าเสื่อมราคาถูกคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการใช้ไปจริงของสินทรัพย์มากกว่าจะไปอิงกับวิธีการคิดค่าเสื่อมในงบดุล	จะเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมตามวัตถุประสงค์ของกิจการว่าต้องการแสดงกำไรสูงหรือต้องการประโยชน์ด้านภาษี
5. Life Cycle Costing	คำนึงถึง Life Cycle Costing ถือเป็น Cost of Goods Sold ในงวดที่ขายสินค้านั้นไป	ไม่คำนึงถึง Life Cycle Costing ถือเป็น Period Cost
6. Cost Allocation	ปันส่วนต้นทุนตาม Cause/Effect	ปันส่วนต้นทุนตาม Direct Labor

โดยสรุป ABC กับ GAAP มี Target Users ต่างกัน ดังนั้นวัตถุประสงค์ของทั้ง 2 ระบบ จึงต่างกัน ทำให้แนวทางการปฏิบัติแตกต่างกันไป (ดังภาพที่ 2.4)

ภาพที่ 2.4 แสดงความแตกต่างระหว่าง ABC vs. GAAP



การเปรียบเทียบกลยุทธ์การบริหารต้นทุน

ตารางที่ 2.2 แสดงการเปรียบเทียบกลยุทธ์การบริหารต้นทุน

	ABM, ABC	Reengineering	TQM	JIT
1. แนวคิด	การปรับระบบการ บันทึกและนำเสนอ ข้อมูลต้นทุน ซึ่งเริ่ม มาจากระดับสูง (Top Down)	การปรับแนวทาง การดำเนินธุรกิจที่ ทิ้งรูปแบบเดิมเพื่อ หาหนทางที่ดีกว่า โดยเริ่มมาจาก ระดับสูง (Top Down)	การปรับปรุงระบบ งานโดยตลอดทั่วห้ องค์การซึ่งเริ่มมา จากระดับล่าง (Bottom Up)	การจัดโครงสร้าง ของกระบวนการ ใหม่ ซึ่งเริ่มมาจาก ระดับสูง (Top Down)
2. วัตถุประสงค์	-เพื่อกำหนดต้นทุน ผลิตภัณฑ์ที่ใกล้เคียงกับความเป็น จริง -Cost Reduction -Cost Control	-Customer Satisfaction -Cost Reduction	-Customer Satisfaction -Cost Reduction -เพื่อการผลิต สินค้าที่มีคุณภาพ	-Lead times Reduction -ผลิตสินค้าใน จำนวนและเวลาที่ ต้องการ -Cost Reduction

3. การเปลี่ยนแปลง	-เปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไปอย่างต่อเนื่อง -สามารถที่จะดำเนินการเพียงบางส่วนหรือจะดำเนินการทั้งองค์กรเลยก็ได้ -ทีมการเปลี่ยนแปลงได้รับการแต่งตั้งจากผู้บริหารระดับสูง ในการจัดจำแนกประเภทกิจกรรมและออกแบบเอกสารที่ใช้ในการบันทึกข้อมูล	-เปลี่ยนแปลงแบบฉับพลันหน้ามือเป็นหลังมือ -ดำเนินการในจุดที่เป็นแก่น จุดสำคัญของธุรกิจก่อน -ทีมการเปลี่ยนแปลงถูกมอบหมายจากผู้บริหารระดับสูงเข้ามาทำการศึกษาระบบการทำงานเพิ่มเติมและทำการออกแบบกระบวนการใหม่	-เปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไป -ดำเนินการพร้อมกันทุกส่วนขององค์กร -ทีมการเปลี่ยนแปลงเป็นกลุ่มคนที่ทำงานอยู่ในหน่วยงานนั้น ๆ โดยเสนอแนวความคิดในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการทำงานของกลุ่มเอง	-เปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไปอย่างต่อเนื่อง -เน้นการเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิตก่อนแล้วค่อยขยายไปที่กระบวนการสั่งซื้อและส่งมอบ -ทีมการเปลี่ยนแปลงได้รับการแต่งตั้งจากผู้บริหารระดับสูงเพื่อออกแบบกระบวนการผลิตใหม่
4. หัวใจของการเปลี่ยนแปลง	-การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ -ลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่า -ปรับปรุงการทำงานอย่างต่อเนื่อง	-Rethink -Redesign -Retool	-Quality Assurance -Productivity Improvement	-ZERO Defect -ZERO Inventory
5. เครื่องมือ	-Computer Technology	-Work-Flow Diagram -Information Technology	-Suggestion System -Motivation Technology -Deming Wheel	-EDI -MRP -KANBAN
6. การต่อต้าน	เกิดได้ทุกส่วนที่ทำการเปลี่ยนแปลง เนื่องจากเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการเก็บข้อมูลของผู้	ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นกับผู้บริหารระดับกลางและ ผู้ปฏิบัติงาน	เกิดขึ้นกับผู้บริหารระดับกลาง และ ผู้ปฏิบัติงาน	เกิดที่หน่วยงานการผลิต และอาจเกิดความขัดแย้งกับ Supplier



	ปฏิบัติงาน			
7. จุกคำ	ทั้งจุกคำภายในและภายนอก	จุกคำภายนอก	ทั้งจุกคำภายในและภายนอก	ทั้งจุกคำภายในและภายนอก



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย