

เส้นทางสู่งบประมาณฐานกิจกรรม*

ปัญญา อิศระวรวานิช

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บท นำ: ทุกคนคงยอมรับว่าการบริหารงานภาครัฐเป็นปัจจัยพื้นฐานสำคัญในการพัฒนาประเทศ รวมทั้งการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจถดถอย โดยเฉพาะอย่างยิ่งตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 ที่ประเทศไทยประสบภาวะเศรษฐกิจถดถอยอย่างรุนแรง หน่วยงานภาครัฐทุกแห่งรวมทั้งเจ้าหน้าที่ภาครัฐจะต้องปรับเปลี่ยนแนวคิดการบริหารและการปฏิบัติอย่างขนานใหญ่ เพื่อพลิกฟื้นปัญหาไว้เป็นโอกาสที่จะเพิ่มประสิทธิภาพและคุณค่างานให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อสังคม ด้วยวิสัยทัศน์ที่เห็นความจำเป็นเร่งด่วนในการปรับเปลี่ยนรูปแบบของระบบราชการไทยให้ทันต่อสภาพพัฒนาศักยภาพในหลาย ๆ ด้านที่ไม่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็วของสังคมโลกยุคโลกาภิวัตน์ จึงเป็นแรงขับเคลื่อนให้เกิดแผนแม่บทการปฏิรูประบบราชการ พ.ศ. 2540-2544 และแผนการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐซึ่งมียุทธศาสตร์สำคัญของการเปลี่ยนแปลงที่ภาครัฐ โดยการจัดทำงบประมาณของรัฐบาลเป็นองค์ประกอบด้านหนึ่ง และเป็นส่วนสำคัญในการบริหารประเทศ อันเป็นผลมาจากนโยบายของคณะผู้บริหารระดับสูงของประเทศ ซึ่งเป็นปัจจัยในการทำให้การบริหารประเทศประสบความสำเร็จ

วารสารวิชาการบัญชี
ปีที่ ๑๖ ฉบับที่ ๑
(ตุลาคม ๒๕๔๘)
หน้า ๘๖-๙๒

* ขอขอบคุณ รองศาสตราจารย์ สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ คณบดีสำนักวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์ ที่กรุณาให้คำแนะนำสำหรับบทความนี้

■ บทความทั่วไป

เส้นทางสู่งบประมาณฐานกิจกรรม

แผนการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ¹

จะต้องดำเนินการ ปฏิรูปใน 5 ด้านได้แก่

1. การปรับเปลี่ยนบทบาท ภารกิจและวิธีการบริหารงานของภาครัฐ
2. การปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณเป็นงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์
3. การปรับเปลี่ยนระบบบริหารบุคคล
4. การปรับเปลี่ยนกฎหมาย
5. การปรับเปลี่ยนวัฒนธรรมและค่านิยม

การปรับเปลี่ยนในด้านที่สองนับเป็นการดำเนินการที่มุ่งตรงยังการจัดสรรทรัพยากรของชาติให้เกิดความเหมาะสมผ่านกลไกระบบงบประมาณ ซึ่งในการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณนี้ต้องมีการเตรียมความพร้อมทางด้านระบบบริหารทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐาน 7 เรื่องอันประกอบด้วย

1. การวางแผนงบประมาณ
2. การคำนวณต้นทุนการผลิต
3. การจัดการระบบจัดซื้อจัดจ้าง
4. การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ
5. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน
6. การบริหารจัดการสินทรัพย์
7. การตรวจสอบภายใน

สิ่งหนึ่งที่เป็นหนทางสู่เป้าหมายการบริหารที่มุ่งเน้นผลลัพธ์ ผลสำเร็จของงานคือการจัดทำงบประมาณที่มีพื้นฐานทางการบริหารตามกิจกรรม (Activity Based Management) และระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing) เพื่อมุ่งสู่การวัดทางงบประมาณฐานกิจกรรม

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ความหมาย ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม Activity-Based Costing System (ABC)²

วิธีการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมโดยมีขั้นตอนต่อไปนี้

- 1) ระบุกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง
- 2) รวบรวมต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในข้อ (1)
- 3) บันส่วนต้นทุนของแต่ละกิจกรรมกับสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนโดยใช้ตัวผลักต้นต้น ต้นที่เป็นปริมาณหรือไม่เป็นปริมาณ

จากความหมายดังกล่าวทำให้เป็นที่ทราบกัน ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เริ่มจากบัญชีที่มีแนวคิดที่สำคัญคือ กิจกรรมเป็นสิ่งๆ ที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงบันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยตัวผลักต้น ต้นทุน และนำส่วนต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ บริการ หรือวัตถุประสงค์อื่น ซึ่งเป็นผลมาใช้กิจกรรมจุดประสงค์สำคัญของ ABC คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการเข้าใจพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior) ทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ทราบว่าอะไรเป็นปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนฐานกิจกรรมต่างๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยการระบุกิจกรรมขององค์กร ต้นทุนกิจกรรม และตัวผลักต้น ต้นทุน (Cost Driver) อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนการผลิต บริการ และใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนและการพัฒนากิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่องเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งเป็นแนวคิดทางการบริหาร ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Management) ABM คือ กระบวนการในการระบุและวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้นในองค์กรเพื่อการที่จจะรับสิ่งใหม่ที่เกิดขึ้นภายในเกี่ยวกับการขับเคลื่อนทางธุรกิจและช่วยในกระบวนการตัดสินใจตลอดจนจัดการกิจกรรมเพื่อลดต้นทุน

¹ มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 HURDLES กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่ โดย รศ.ดร.ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ

² ร่าง-ศัพท์บัญชีที่ได้แปลและเรียบเรียงโดยคณะกรรมการพจนานุกรมและศัพท์บัญชี ประจำปี พ.ศ. 2542-2544

งบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting)

แนวคิด

ธุรกิจมากมายในปัจจุบันมีโครงสร้างต้นทุนแตกต่างกับธุรกิจในอดีตที่ผ่านมา ต้นทุนของกิจกรรมทางอ้อมเพิ่มขึ้นอยู่เสมอๆ ทำให้การควบคุมและปันส่วนต้นทุนทำได้ยาก ในขณะที่เดียวกันต้นทุนของกิจกรรมทางอ้อมบางรายการมีความสำคัญมากขึ้นเรื่อยๆ และเป็นการเพิ่มมูลค่าของกิจการ (Value Added) มากกว่ากิจกรรมทางตรงบางรายการ ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่ไม่ได้ให้ความสำคัญชัดเจนในเรื่องต้นทุนทางอ้อมจึงเริ่มไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปของต้นทุนในปัจจุบัน เพราะไม่สามารถอธิบาย แจกแจง หรือแบ่งแยกต้นทุนทางอ้อมที่เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นเหล่านี้ได้อย่างเพียงพอ ซึ่งข้อบกพร่องเหล่านี้อาจส่งผลให้ต้นทุนรวมถูกบิดเบือนไป การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมจึงเริ่มพัฒนาขึ้นและมีบทบาทมากขึ้นในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ รวมทั้งมีบทบาทที่สำคัญในการจัดทำงบประมาณที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนด้วย

การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting)

การจัดทำงบประมาณเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบบัญชีภายใน การจัดทำงบประมาณบนพื้นฐานแนวคิดให้ความสำคัญกับความถูกต้องของข้อมูล และความพอเพียงของข้อมูล ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรขององค์กร และส่งผลดีต่อพัฒนาของบริษัท เพราะบางครั้งการใช้ประโยชน์จากงบประมาณในแบบเดิม เป็นเพียงการให้อำนาจแก่ผู้บริหารในการใช้จ่ายเงินตามจำนวนเงินในงบประมาณที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งระบบงบประมาณแบบนี้แทบจะผิดหน้าที่ในแง่ของกิจกรรมที่มีการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีและความต้องการของลูกค้าอย่างรวดเร็ว

งบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting, ABB) เป็นการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing, ABC) ในการจัดทำ ซึ่งจะให้การ

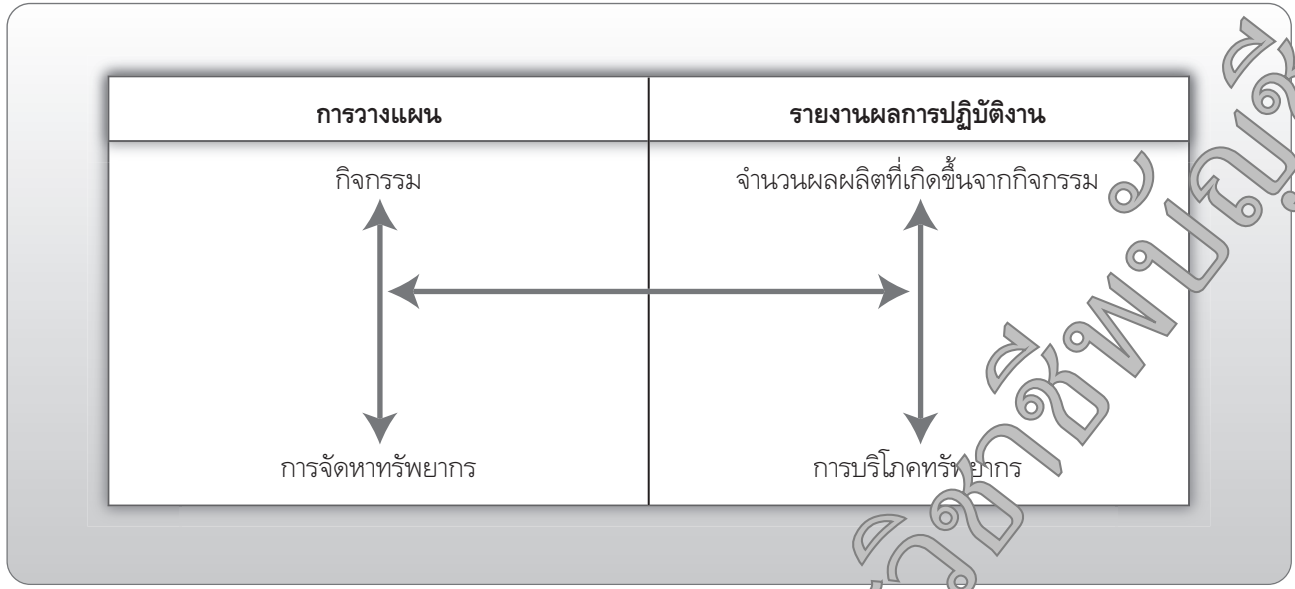
คำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต หรือต้นทุนทางอ้อมได้ถูกต้องมากกว่า การคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Approach) ที่ใช้ฐานกิจกรรมเพียงฐานเดียว ในการคำนวณต้นทุน การคำนวณต้นทุนจากกิจกรรมที่ใช้ฐานกิจกรรมที่หลากหลายในการปันส่วนข้อมูลต้นทุนทางอ้อมต่างๆ ตามกิจกรรมที่เป็นฐาน ซึ่งจุดมุ่งของกิจกรรมจะแตกต่างกันไปตามลักษณะงานของแต่ละกลุ่ม ดังนั้นการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมจึงช่วยให้การตัดสินใจปันส่วนเกี่ยวกับต้นทุนทางอ้อมที่ถูกต้องมากกว่าการใช้วิธีการตามแนวคิดแบบดั้งเดิม นอกจากนี้โดยปกติกิจการจะใช้ข้อมูลจากงบประมาณในการตัดสินใจเกี่ยวกับการควบคุมต้นทุนของกิจการ งบประมาณที่จัดทำตามแนวคิดแบบดั้งเดิมในบางเงื่อนไขของการผลิตหรือกิจการ (เช่น การผลิตปริมาณมากแต่กระบวนการผลิตไม่ยุ่งยาก และการผลิตปริมาณน้อยแต่กระบวนการผลิตยุ่งยาก เป็นต้น ซึ่งเดิมใช้ปริมาณเป็นเกณฑ์) อาจทำให้ได้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องและเพียงพอ จนเป็นผลทำให้ผู้บริหารตัดสินใจตัดค่าใช้จ่ายรายการเพื่อลดต้นทุนและคำนวณต้นทุนอย่างไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสม

ข้อแตกต่างที่สำคัญของงบประมาณฐานกิจกรรมกับงบประมาณแบบเดิม คือ งบประมาณแบบเดิมพิจารณาเฉพาะบางปัจจัย เช่น การจัดหาทรัพยากร และการใช้หรือการบริโภคทรัพยากร เป็นต้น โดยไม่ได้คำนึงถึงกิจกรรมต่างๆ ในขณะที่งบประมาณฐานกิจกรรมจะพิจารณาทุกๆ ความสัมพันธ์ ซึ่งแสดงให้เห็นได้จากลูกศรตามรูปที่ 1

งบประมาณฐานกิจกรรมยังแตกต่างจากงบประมาณแบบเดิม คือ งบประมาณฐานกิจกรรมสามารถนำมาใช้กำหนดกิจกรรมในองค์กรและความต้องการใช้ทรัพยากรในเวลาเดียวกัน (การเปิดเผยที่มาและวัตถุประสงค์ของการใช้ทรัพยากร ทำให้เห็นความแตกต่างอย่างชัดเจนระหว่างที่มาและการใช้ไปของทรัพยากร) ให้ภาพสะท้อนการปฏิบัติงานเป็นรายวัน และความพยายามในการปรับปรุงต้นทุน และยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิผลด้วย

■ บทความทั่วไป

เส้นทางสู่งบประมาณฐานกิจกรรม



รูปที่ 1 การรายงานผลการปฏิบัติงาน และการวางแผนการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรม

แนวคิดพื้นฐานสำหรับต้นทุนฐานกิจกรรม คือการปรับปรุงความถูกต้องของการจัดสรรต้นทุนไปยังผลิตภัณฑ์และบริการ โดยมุ่งเน้นกิจกรรมที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ กิจกรรมจะถูกใช้เป็นจุดรวบรวมต้นทุน ต้นทุนจะ

ถูกแบ่งตามกิจกรรม หลังจากนั้นกิจกรรมจะถูกแบ่งให้กับผลิตภัณฑ์ โดยพิจารณาจากการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ความสัมพันธ์ของการจัดสรรต้นทุนดังกล่าวแสดงให้เห็นชัดเจนขึ้นดังรูปที่ 2 ต่อไปนี้



รูปที่ 2 ภาพแสดงการเชื่อมโยงต้นทุนฐานกิจกรรม

ตัวอย่างงบประมาณแบบเดิม (ใช้ฐานกิจกรรมเดียวในการกำหนดงบประมาณ)

กำหนดจากฐานชั่วโมงแรงงานทางตรง (ชั่วโมง)

หน้า: 1/1

	โครงสร้างต้นทุน		ชั่วโมงแรงงานทางตรง (ชั่วโมง)	
	คงที่	ผันแปร	10,000	20,000
วัสดุดิบทางตรง	-	10	100,000.-	200,000.-
แรงงานทางตรง	-	8	80,000.-	160,000.-
ซ่อมบำรุง	20,000	3	50,000.-	80,000.-
เครื่องจักร	15,000	1	25,000.-	35,000.-
ตรวจสอบ	120,000	-	120,000.-	120,000.-
ติดตั้งเครื่องจักร	50,000	-	50,000.-	50,000.-
จัดซื้อ	220,000	-	220,000.-	220,000.-
	425,000	22	645,000.-	865,000.-

ตัวอย่าง งบประมาณแบบฐานกิจกรรม (กำหนดตามกิจกรรมและตัวคูณต้นทุน)

กิจกรรม	โครงสร้างต้นทุน		ระดับการผลิตที่ 1	ระดับการผลิตที่ 2
	คงที่	ผันแปร		
ตัวหลักต้นทุน: ชั่วโมงแรงงานทางตรง (ชั่วโมง)			10,000	20,000
วัสดุดิบ	-	10	100,000	200,000
แรงงานทางตรง	-	8	80,000	160,000
	18	180,000	360,000	
ตัวหลักต้นทุน: ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)			8,000	16,000
ซ่อมบำรุง	20,000	5.50	64,000	108,000
เครื่องจักร	15,000	2.00	31,000	47,000
	35,000	7.50	95,000	155,000
ตัวหลักต้นทุน: จำนวนครั้งในการติดตั้ง (ครั้ง)			25	30
ตรวจสอบ	80,000	2,100	132,500	143,000
ติดตั้งเครื่องจักร	-	1,800	45,000	54,000
	80,000	3,900	177,500	197,000
ตัวหลักต้นทุน: จำนวนครั้งคำสั่งซื้อ (ครั้ง)			15,000	25,000
จัดซื้อ	211,000	1	226,000	236,000
		รวม	678,500	948,000

■ บทความทั่วไป

เส้นทางสู่งบประมาณฐานกิจกรรม

ตัวอย่าง การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง กับงบประมาณฐานกิจกรรม

	ต้นทุนจริง	งบประมาณฐานกิจกรรม ณ ระดับการผลิตที่ 1	ผลต่าง จากงบประมาณ
วัสดุดิบทางตรง	101,000	100,000	1,000 U
แรงงานทางตรง	80,000	80,000	
ซ่อมบำรุง	55,000	64,000	9,000 F
เครื่องจักร	29,000	31,000	2,000 F
ตรวจสอบ	125,500	132,500	7,000 F
ติดตั้งเครื่องจักร	46,500	45,000	1,500 F
จัดซื้อ	220,000	226,000	6,000 F
	657,000	678,500	21,500 F

F - Favorable (ผลต่างที่น่าพอใจ)

U - Unfavorable (ผลต่างที่ไม่น่าพอใจ)

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม³

คือขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อยๆ โดยกิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลผลิต ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารและขอบเขตของกิจกรรมควรสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

ดังนั้นการระบุกิจกรรมขององค์กร หรือหน่วยงานภายในองค์กรจะต้องพิจารณาถึงผลลัพธ์ที่ประสงค์ผลิตกัน ผลได้ (Output) ขององค์กรหรือหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งไม่ใช่กิจกรรมที่รวมทุกอย่างมาไว้ด้วยกันหรือกิจกรรมที่กว้างเกินไป และต้องไม่เป็นกิจกรรมที่ละเอียดเกินไปด้วย

วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมทำได้หลายวิธี ดังนี้

1) การพิจารณาจากระบบการดำเนินธุรกิจ (Business Process) กิจกรรมที่ระบุนี้จะมีลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน ซึ่งสามารถติดตามได้โดยอาศัยการศึกษาจาก ความเกี่ยวเนื่องกันของข้อมูลหรือความเกี่ยวเนื่องกันของ

การเกิดรายจ่าย (Output) ของกิจกรรมหนึ่งจะเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ของกิจกรรมลำดับต่อไป เมื่อมีการเชื่อมโยง ปัจจัยนำเข้าและผลได้ทั้งหมดเข้าด้วยกัน

2) การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center)

3) การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีการจัดขั้นตอนและระบุกิจกรรมตามลักษณะงานที่กำลังทำอยู่ รวมทั้งเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม

4) การใช้ประโยชน์จากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ปัจจุบันได้มีบริษัทในประเศสหรัฐอเมริกา ได้จัดทำพจนานุกรมกิจกรรมออกจำหน่าย โดยระบุกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละหน้าทำงานอย่างละเอียด ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรม

พจนานุกรมกิจกรรม

การจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม เป็นขั้นตอนหนึ่งในกระบวนการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม ABM ซึ่งจะทำให้ความหลากหลายในตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และมุ่งเน้นใน

³ บทความจากประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา โดย ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

การความจำเป็นในการกำจัดความสูญเปล่าและพัฒนาประสิทธิภาพโดยมุ่งที่สาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน การวัดสิ่งนำเข้า และผลลัพธ์ในแต่ละกิจกรรมเพื่อพิจารณาหาตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสม

การจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม เป็นกระบวนการในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม ที่เกิดขึ้นในองค์กรหรือหน่วยงานภายในองค์กร

ขั้นตอนในการจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม

1) การวิเคราะห์และระบุว่าหน่วยงาน มีผลผลิตอะไรบ้าง โดยการพิจารณาจากผลการปฏิบัติงานและมาตรฐานการปฏิบัติงาน

2) การวิเคราะห์และระบุว่าหน่วยงานมีการปฏิบัติงานอะไรบ้าง โดยพิจารณาเอกสารงานบุคคล คู่มือการปฏิบัติงาน

3) การวิเคราะห์และเรียงลำดับการปฏิบัติงานในข้อ (2) ให้เป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานที่หน่วยงานต้องมีขึ้นเพื่อการผลิตผลผลิตและบริการ โดยการใช้วิธีการนำเสนอจากเจ้าหน้าที่ในหน่วยงาน

4) การระบุและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตในข้อ (1) และขั้นตอนการปฏิบัติงานในข้อ (3) โดยการกำหนดลักษณะของกิจกรรม คือ หน้าที่งาน และขั้นตอนการปฏิบัติงาน

5) การระบุวัตถุประสงค์ เพื่อให้หน่วยงาน มีชุดของกิจกรรมที่มีความสอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และเชื่อมโยงไปยังผลผลิต หรือบริการของหน่วยงานได้

6) การติดตามหาข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับ “กิจกรรม” และ “ผลผลิต” ที่ไม่สัมพันธ์กัน หรือหากมี “กิจกรรม” หรือ “ผลผลิต” ที่สัมพันธ์กัน ให้ตัดออกหรือตีความรวมกับกิจกรรมอื่น หรืออาจระบุกิจกรรมหรือผลผลิตเพิ่มขึ้น การตัดกิจกรรมหรือการรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าด้วยกันจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่หน่วยงาน โดยไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีมากน้อยเพียงใดจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารใน

การนำข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้งาน การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในรายละเอียด

7) การนำผลใน ข้อ (1)-(6) มาาระบบและรายงานรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน เป็นพจนานุกรมกิจกรรม

ระบบการบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิมมักใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือค่าแรงงานทางตรงเพียงอย่างเดียวในการจัดสรรปันส่วนต้นทุน แต่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนี้จะใช้ฐานกิจกรรมที่หลากหลาย คือการใช้จ่ายผลักดันต้นทุน (Cost Drivers) ซึ่งความสัมพันธ์ของต้นทุนฐานกิจกรรมจะใกล้เคียงกับทรัพยากรที่ใช้และกิจกรรมที่เกิดขึ้นมากกว่า ตัวอย่างฐานกิจกรรมที่ใช้เช่น จำนวนชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ จำนวนชั่วโมงที่ใช้คือ พื้นที่ตารางฟุตที่ใช้ในกิจกรรมนั้น จำนวนพนักงาน เป็นต้น

นอกจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะถูกนำมาใช้ในการจัดหางบประมาณฐานกิจกรรมเพื่อประโยชน์ด้านต้นทุนแล้ว ยังสามารถนำไปปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรได้อีกด้วย ซึ่งเรียกว่า การบริหารตามกิจกรรม (Activity-Based Management, ABM) โดยหลักการของการบริหารตามกิจกรรม คือ กิจกรรมที่ได้รับงบประมาณได้สำหรับต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถนำมาใช้สำหรับการบริหารต้นทุน เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม คือ การระบุและขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Non value-added cost) การที่กิจกรรมหรือต้นทุนถูกตัดออกได้โดยไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพและคุณค่าของผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด ในทางตรงกันข้าม กลับช่วยลดระยะเวลาในการผลิต และเพิ่มกำไรให้กับกิจการ บริษัทจำนวนมากนำระบบการผลิตแบบทันเวลา (Just-in-time) เข้ามาใช้ในการกำจัดกิจกรรมและต้นทุนของการจัดเก็บและจัดการสินค้าคงเหลือ เป็นต้น

การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรมยังใช้เป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลสำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนทั้งหมด ทั้งที่เป็นตัวเงิน (Monetary) และไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary) จากที่ในอดีตผู้บริหารจะสนใจแต่การประเมินที่เป็นตัวเงินเท่านั้น

ประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณ

ฐานกิจกรรม

การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมทำให้สามารถประเมินประสิทธิผลขององค์กรได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะการประเมินผลงานของฝ่ายบริหารซึ่งเป็นอุปสรรคใหญ่ในการปรับปรุงผลการดำเนินงาน และยังทำให้เกิดโอกาสอันดีในการเริ่มต้นกระบวนการวิเคราะห์และแก้ไขกิจกรรมทางอ้อมอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ยังสามารถแก้ปัญหาการขัดแย้งของการพยายามลดต้นทุนทางอ้อม ในขณะที่ขาดข้อมูลที่ดีพอของต้นทุนเพราะในบางครั้งมูลค่าเพิ่มของกิจการเกิดจากต้นทุนของกิจกรรมทางอ้อมมากกว่าทางตรง การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมจะช่วยให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลที่สำคัญในส่วนนี้ ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารไม่ตัดสินใจผิดในการลดต้นทุนทางอ้อมที่สำคัญของกิจการไป เพราะการตัดต้นทุนทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายการผลิตโดยไม่มีวิธีการที่ดีในการวิเคราะห์ต้นทุน จะทำให้ธุรกิจขาดความสามารถในการแข่งขันได้ ในบางครั้งข้อมูลจากงบประมาณฐานกิจกรรมจะบอกให้รู้ถึงการใช้ทรัพยากรที่ไม่เต็มที่ ซึ่งหมายถึงการที่ผู้จัดการจะต้องลงมือดำเนินการเพื่อแก้ไขโดยทรัพยากรที่เกินหรือมากเกินไปจะถูกจำกัด หรือนำไปใช้ประโยชน์ในกิจกรรมที่สร้างมูลค่าอื่น

บทสรุป

งบประมาณฐานกิจกรรมวางแผนโดยงานกิจกรรมที่เกิดขึ้น จึงช่วยทำให้การวางแผนงบประมาณให้ข้อมูลที่ผิดพลาดน้อยลง งบประมาณฐานกิจกรรมจึงนับเป็นเครื่องมือสำคัญที่นำไปสู่การวัดผลและปฏิบัติงานและการจัดการต้นทุนที่มีประสิทธิภาพตามแนวการบริหารตามกิจกรรม (Activity-Based Management, ABM) และเป็นหัวใจสำคัญในการจัดทำงบประมาณเพื่อการบริหารงานในองค์กรเพื่อการควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมาย

และวัตถุประสงค์ของการทำงาน และเพื่อให้การปรับปรุงการจัดทำงบประมาณเป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานประสบความสำเร็จและสอดคล้องกับแนวคิดการปฏิรูประบบราชการดังกล่าวนี้ สิ่งจำเป็นที่ต้องดำเนินการคือการคำนวณต้นทุนผลผลิตเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิผล ควบคุมการดำเนินงานและประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงาน ซึ่งจะเป็นการวางระบบเพื่อนำไปสู่การปรับปรุงมาตรฐานทางการเงินและอื่นๆต่อไป

บรรณานุกรม

- Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, *Management Accounting*, 6th ed., South-western Thomson Learning.
- James M. Reeve, *Readings And Issues in Cost Management*, 2nd ed., South-western Thomson Learning.
- T. Satyanarayana Chary, Assistant Professor, *The ABC and ABM of Cost leadership*, Financial Times Information Limited-Asia Africa Intelligence Wire
- รศ.ดร.ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ. (2544). *มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 HURDLES กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่*. กรุงเทพฯ: บริษัท ซีระฟิล์มและไซเท็กซ์ จำกัด
- ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์. *การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา*, บทความทางวิชาการ คณะกรรมการพจนานุกรมและศัพท์บัญญัติ. *ร่าง-ศัพท์บัญญัติ, วารสารนักบัญชี*. 49(2).