จะเปลี่ยนไปใช้ระบบ ABC ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ดีหรือไม่

วิภาดา ศุภรพันธ์

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ผลิตภัณฑ์ประกอบด้วยต้นทุน 3 ประเภท คือ วัตถุทางตรง แรงงานทางตรง และโสหุ้ยการผลิต เป็นสิ่งที่เห็นได้อย่างเด่นชัดว่า วัตถุทางตรง และแรงงานทางตรง อาจถูกติดตามเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ต่างๆ ได้โดยตรงอย่างง่ายๆ ค่อนข้างถูกต้องและชัดเจน แต่สำหรับโสหุ้ยการผลิต เราไม่สามารถระบุเข้ากับผลิตภัณฑ์ใดๆ ได้อย่างเฉพาะเจาะจงเช่นนั้น ซึ่งเป็นผลให้กิจการส่วนใหญ่เลือกที่จะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามต้นทุนปกติ (Normal Cost) มากกว่าตามต้นทุนจริง (Actual Cost) หรือนั่นคือ ต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วยต้นทุนวัตถุทางตรงที่เกิดขึ้นจริง แรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง และโสหุ้ยการผลิตที่ประมาณที่ถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์โดยการใช้อัตราโสหุ้ยการผลิตที่กำหนดขึ้นล่วงหน้า

สัดส่วนของต้นทุนโสหุ้ยการผลิตในต้นทุนผลิตภัณฑ์มีแนวโน้มสูงมากขึ้นทุกที โดยเฉพาะเมื่อเทียบกันกับต้นทุนแรงงานทางตรง ในปัจจุบันกิจการที่ผลิตสินค้าขายจำนวนมากมีต้นทุนโสหุ้ยการผลิตมากกว่าต้นทุนแรงงานทางตรง 5 ถึง 10 เท่า ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตที่ถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์จึงมีผลอย่างมากต่อความถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้

ในปัจจุบันมีระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันอยู่ 2 ระบบ คือระบบที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา และระบบการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม ทั้ง 2 ระบบมีวิธีปฏิบัติที่เหมือนกันสำหรับวัตถุทางตรง และแรงงานทางตรง แต่มีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันสำหรับโสหุ้ยการผลิต ซึ่งถ้าจะกล่าวให้เฉพาะเจาะจงคือมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันในการคำนวณอัตราโสหุ้ยล่วงหน้านั่นเอง ทั้ง 2 ระบบพบได้ในทางปฏิบัติ วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาได้มีการใช้มาตลอดระยะเวลาอันยาวนาน และยังคงใช้กันอย่างกว้างขวางในปัจจุบัน ส่วนการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบที่ใหม่กว่า ได้รับการพัฒนาขึ้นภายในประมาณ 20 ปีที่ผ่านมา และเป็นระบบที่มีแนวโน้มจะใช้กันอย่างกว้างขวางด้วยเช่นเดียวกัน และแล้ว กิจการควรตัดสินใจใช้ระบบใด

วารสารวิชาชีพบัญชี
ปีที่ 1 ฉบับที่ 2
(ตุลาคม 2548)
หน้า 93–105

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี

การติดตามโสหุ้ยการผลิตเข้าผลิตภัณฑ์

สำหรับต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ประเภท ต้นทุนวัตถุทางตรง และต้นทุนแรงงานทางตรง ซึ่งต่างก็เป็นต้นทุนทางตรงนั้นอาจถูกติดตามเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ต่างๆ ได้โดยง่ายโดยผ่านใบเบิกวัตถุ และตั๋วการทำงาน แต่สำหรับโสหุ้ยการผลิต ซึ่งมีลักษณะเป็นต้นทุนทางอ้อมหรือต้นทุนโดยรวม (Common Cost) นั้น เราไม่สามารถระบุเข้ากับผลิตภัณฑ์ใดๆ ได้อย่างเฉพาะเจาะจงเช่นนั้น อย่างไรก็ตาม การผลิตผลิตภัณฑ์เป็นสิ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะขาดเสียซึ่งต้นทุนโสหุ้ยการผลิตต่างๆ เหล่านี้ อาทิ วัสดุสิ้นเปลือง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซม ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าไฟฟ้า และน้ำประปา เป็นต้น

โสหุ้ยการผลิตถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ก็เพราะผู้บริหารต้องการกะประมาณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่างๆ อย่างใกล้เคียง และต้นทุนผลิตภัณฑ์เหล่านี้จะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการกำหนดราคาขาย การคำนวณกำไร การตีราคาสินค้าคงเหลือ การประเมินผลการปฏิบัติงาน และอื่นๆ ก็เฉพาะเมื่อต้นทุนผลิตภัณฑ์เหล่านี้ได้มาอย่างถูกต้องและทันเวลา

ถ้าจุดมุ่งหมายมีเพียงเพื่อคิดโสหุ้ยการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดเข้ากับการผลิตที่เป็นจริงสำหรับปี วิธีคิดโสหุ้ยการผลิตเข้าผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องที่สุดก็สามารถทำได้เฉพาะเมื่อตอนสิ้นปีเท่านั้นภายหลังจากที่ได้ทราบต้นทุนโสหุ้ยการผลิต และจำนวนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจริงแล้ว อย่างไรก็ตาม วิธีการเช่นนี้เป็นการสายเกินไปสำหรับผู้บริหารซึ่งต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ตลอดทั้งปี เพราะฉะนั้น อัตราโสหุ้ยการผลิตคิดเข้างานจึงถูกกำหนดขึ้นล่วงหน้าก่อนการผลิต และแล้ว อัตรานี้จะถูกใช้สำหรับคิดโสหุ้ยเข้ากับผลิตภัณฑ์ต่างๆ เมื่อทำการผลิต

การคำนวณต้นทุนตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา

ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา อัตราโสหุ้ยการผลิตคิดเข้างานที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าสำหรับงวดใดงวดหนึ่ง จะได้รับมาก็โดยการนำโสหุ้ยการผลิตที่คาดไว้สำหรับงวดนั้นหารด้วยหลักสำหรับการปันส่วนโสหุ้ยซึ่งได้เลือกใช้ที่ได้กะประมาณขึ้นในงวดเดียวกัน ดังนั้น

$$\text{อัตราโสหุ้ยการผลิต} = \frac{\text{งบประมาณโสหุ้ยการผลิต}}{\text{หลักสำหรับการปันส่วนโสหุ้ยที่ประมาณ}}$$

กลุ่มต้นทุนโสหุ้ย (Overhead Cost Pools) และหลักสำหรับการปันส่วนต้นทุนโสหุ้ย ในแต่ละกิจการที่ผลิตสินค้าขายจะมีรายการโสหุ้ยการผลิตเป็นจำนวนมาก อาจจะหลายสิบถึงร้อยรายการ จึงไม่เหมาะสมที่จะกำหนดอัตราโสหุ้ยคิดเข้างานเพื่อปันส่วนโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์สำหรับโสหุ้ยแต่ละรายการ ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงมีการรวมต้นทุนโสหุ้ยเป็นกลุ่มใหญ่ๆ เพื่อกำหนดอัตราโสหุ้ยการผลิตคิดเข้างาน

คำว่ากลุ่มต้นทุนโสหุ้ยถูกใช้เพื่อบรรยายถึงการรวมกลุ่มของต้นทุนโสหุ้ยแต่ละราย การกำหนดอัตราโสหุ้ยต่อมาจึงกระทำต่อกลุ่มต้นทุนโสหุ้ยมากกว่าต่อต้นทุนโสหุ้ยแต่ละชนิด ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตต่างๆ มักจะถูกรวมตามแผนกผลิต โดยอาจรวมกลุ่มตามแผนกผลิตแต่ละแผนก ซึ่งอัตราโสหุ้ยที่ได้ก็คืออัตราโสหุ้ยประจำแผนก (Departmental Overhead Rates) หรืออาจรวมโสหุ้ยของทุกแผนกผลิตเป็นกลุ่มใหญ่เพียงกลุ่มเดียว อัตราโสหุ้ยที่ได้ก็คืออัตราโสหุ้ยโรงงาน (Plantwide Overhead Rates) เพียงอัตราเดียว ดังนั้น จึงอาจเรียกวิธีดังกล่าวนี้ว่าวิธีคำนวณต้นทุนตามหน่วยงานขององค์การ (Functional-Based Costing) โปรดพิจารณารูปที่ 1 ซึ่งเป็นตัวอย่างของบริษัทเติมต่อที่มี 2 แผนกผลิต และกำหนดอัตราโสหุ้ยโดยใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลัก

ดังนั้น บริษัทจึงอาจเลือกใช้อัตราโรงงานหรืออัตราประจำแผนกก็ได้ และถ้าสมมุติต่อมาว่าในปี พ.ศ. 2548 ผลิตภัณฑ์ ก-1 ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งที่ได้ผลิตในปี พ.ศ. 2548 และได้ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงในแผนกบด และในแผนกบรรจุไป 2,600 ชั่วโมง และ 3,000 ชั่วโมง ตามลำดับ ดังนั้น ถ้าบริษัทเลือกใช้อัตรา

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี

	อัตราโสหุ้ยโรงงาน		อัตราโสหุ้ยประจำแผนก	
	แผนกบด	แผนกบรรจุ	แผนกบด	แผนกบรรจุ
งบประมาณโสหุ้ย (บาท)	500,000	400,000	500,000	400,000
งบประมาณชั่วโมงแรงงานทางตรง	10,000	20,000	10,000	20,000
อัตราโสหุ้ยโรงงานต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง $\left(\frac{500,000 + 400,000}{10,000 + 20,000}\right)$	30 บาท			
อัตราโสหุ้ยประจำแผนกต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง				
แผนกบด $\left(\frac{500,000}{10,000}\right)$			50 บาท	
แผนกบรรจุ $\left(\frac{400,000}{20,000}\right)$				20 บาท

รูปที่ 1 เปรียบเทียบอัตราโสหุ้ยโรงงานและอัตราโสหุ้ยประจำแผนกสำหรับปี พ.ศ. 2548

โรงงาน ผลิตภัณฑ์ ก-1 ก็จะถูกคิดโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์ $= (2,600 + 3,000) \times 30 = 168,000$ บาท ในขณะที่ถ้าบริษัทเลือกใช้อัตราประจำแผนก ผลิตภัณฑ์ ก-1 ก็จะถูกคิดโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์ $= (2,600 \times 50) + (3,000 \times 20) = 190,000$ บาท

ในกรณีที่บริษัทเลือกใช้อัตราโสหุ้ยประจำแผนก แต่ละแผนกอาจใช้หลักในการปันส่วนโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์แตกต่างกันก็ได้ เช่น แผนกบดอาจใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นหลัก ในขณะที่แผนกบรรจุอาจใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นหลัก

ที่นี้ โปรดพิจารณาทางด้านตัวหารในการกำหนดอัตราโสหุ้ย ซึ่งก็คือ หลักสำหรับการปันส่วนโสหุ้ย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าการเลือกหลักสำหรับการปันส่วนเป็นงานที่ยุ่งยากมากที่สุด และขัดแย้งกันมากที่สุดสำหรับนักบัญชี บ่อยครั้งเราไม่อาจตัดสินใจได้ว่าหลักสำหรับการปันส่วนหลักใดจะดีกว่ากัน อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ที่สำคัญประการหนึ่งในการเลือกหลักสำหรับการปันส่วนก็คือให้เลือกหลักที่สะท้อนถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกัน (Cause-and-Effect Relationship) ระหว่างผลิตภัณฑ์ทั้งหลายกับต้นทุนโสหุ้ยนั้นได้ดีที่สุด และอาจกล่าวได้ว่าเมื่อใดก็ตามที่วิธีการเลือกหลักที่แสดงถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันนี้ได้ การปันส่วนนั้นถือว่าจะให้ผลลัพธ์ที่น่าเชื่อถือ

กล่าวรวมๆ กัน ผลิตภัณฑ์ทั้งหลายเป็นเหตุให้ต้นทุนโสหุ้ยเกิดขึ้น ระหว่างผลิตภัณฑ์เหล่านั้น เราจึงต้องพยายามหาตัวร่วมตัวใดตัวหนึ่งซึ่งเป็นตัวชี้ถึงการเกิดขึ้นของต้นทุนโสหุ้ยนั้นได้ดีที่สุด หรือนั่นคือต้องค้นให้พบตัวร่วมซึ่งเป็นสาเหตุหรือเป็นตัวผลักดันให้ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น ซึ่งอาจเรียกว่าเป็นตัวขับเคลื่อนต้นทุน (Cost Drivers) ตัวอย่าง เช่น กรณีค่าซ่อมแซมเครื่องจักร เราก็อาจเลือกชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละสายเป็นหลักสำหรับการปันส่วน เพราะถือว่าชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ไปเป็นเหตุให้เกิดค่าซ่อมแซมเครื่องจักรขึ้น ตัวขับเคลื่อนต้นทุนจึงหมายถึงปัจจัยซึ่งกระทบต้นทุน หรือนั่นคือ ตัวขับเคลื่อนต้นทุนจะเป็นสาเหตุให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์

อันที่จริง โสหุ้ยแต่ละชนิดจะมีจะมีหลักสำหรับการปันส่วนที่เหมาะสมสำหรับโสหุ้ยชนิดนั้นๆ หลักสำหรับการปันส่วนประเภทหนึ่งอาจเหมาะสมกับโสหุ้ยชนิดหนึ่ง แต่

Download จากวารสารวิชาชีพบัญชี

อาจไม่เหมาะสมกับโสหุ้ยอีกชนิดหนึ่งก็ได้ และเนื่องจากว่าในทางปฏิบัติมีการรวมโสหุ้ยหลายๆ ชนิดเข้าเป็นกลุ่มเดียวกัน ซึ่งโสหุ้ยแต่ละชนิดก็อาจมีหลักสำหรับการปันส่วนที่เหมาะสมแตกต่างกันไป ดังนั้น กิจการจึงต้องตัดสินใจว่าระหว่างหลักที่หลากหลายเหล่านั้น ควรเลือกหลักใดเป็นหลักสำหรับการปันส่วนต้นทุนโสหุ้ยทั้งกลุ่มนั้น โดยในการเลือกอาจพิจารณาว่าหลักใดเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ต้นทุนโสหุ้ยทั้งกลุ่มนั้นเกิดขึ้น และนอกเหนือจากนี้ ในกรณีที่ผลลัพธ์ที่ได้ไม่แตกต่างกันมากมายนัก หลักที่ง่ายๆ ซึ่งเสียค่าใช้จ่ายในการคำนวณถูกที่สุดจะถูกเลือกใช้

หลักสำหรับการปันส่วนโสหุ้ยที่นิยมใช้กันในทางปฏิบัติมีหลายหลัก โดยจากการสำรวจบริษัทต่างๆ ในสหรัฐอเมริกาครั้งหนึ่งได้ข้อมูลดังต่อไปนี้[1]

หลักสำหรับการปันส่วน	อัตราร้อยละของบริษัทที่ใช้
ชั่วโมงแรงงานทางตรง	31%
ต้นทุนแรงงานทางตรง	31
ชั่วโมงเครื่องจักร	12
ต้นทุนวัตถุดิบ	4
จำนวนหน่วยผลิต	5
อื่นๆ	17

ข้อจำกัดของการคำนวณต้นทุนตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา โสหุ้ยการผลิตจะถูกรวมตามแผนกผลิตแต่ละแผนกหรืออาจรวมโสหุ้ยของทุกแผนกผลิตเป็นกลุ่มเดียว กลุ่มต้นทุนโสหุ้ยเช่นนั้นไม่ว่าจะเป็นกลุ่มโสหุ้ยประจำแผนก หรือกลุ่มโสหุ้ยโรงงาน โดยข้อเท็จจริงจะประกอบด้วยต้นทุนที่ไม่เหมือนกัน 2 ชนิด คือ

1. ต้นทุนที่ผูกพันกับจำนวนหน่วย (Unit-Related Overhead Costs) คือต้นทุนซึ่งจำนวนหรือระดับของต้นทุนผูกพันผันแปรไปกับจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์หรือเครื่องวัดอื่นๆ ซึ่งโดยตัวของมันเองจะเพิ่มขึ้นไปกับจำนวนหน่วยผลิต อาทิ ชั่วโมงแรงงานทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร หรือต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเป็นต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นทุกครั้งที่จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ได้ทำการผลิต ตัวอย่างเช่น วัสดุสิ้นเปลืองที่ต้องใช้สำหรับผลิตภัณฑ์ทุกหน่วยจะเคลื่อนไหวอย่างเด่นชัดไปกับจำนวนหน่วยที่ผลิต ค่าควบคุมตรวจตราที่เกิดขึ้นเพื่อควบคุมตรวจตราการทำงานของคนงานแรงงานทางตรงก็ย่อมผูกพันกับจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง ในขณะที่น้ำมันหล่อลื่นที่ใช้ไปเพื่อการทำงานของเครื่องจักรก็จะเปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนของชั่วโมงเครื่องจักร ต้นทุนโสหุ้ยหลายชนิดในกลุ่มต้นทุนโสหุ้ยจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนการผลิตที่เพิ่มขึ้น

2. ต้นทุนที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วย (Nonunit-Related Overhead Costs) คือต้นทุนซึ่งไม่ได้เกิดขึ้นทุกครั้งที่จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ได้ทำการผลิต ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการเตรียมเครื่องจักรเพื่อเริ่มการผลิตใหม่ (Machine Setup Costs) จะเกิดขึ้นทุกครั้งที่ผลิตภัณฑ์รุ่นใหม่หรือกลุ่มใหม่ทำการผลิต รุ่นหนึ่งอาจมีผลิตภัณฑ์ 1,000 หน่วย หรือ 5,000 หน่วยก็ตาม ก็จะมีการเตรียมเครื่องจักรเพียงครั้งเดียวสำหรับการผลิตรุ่นนั้นๆ ครั้งหนึ่งเมื่อได้เตรียมเครื่องจักรสำหรับการผลิตรุ่นนั้นแล้ว ก็จะไม่ต้องมีการเตรียมเครื่องจักรสำหรับการผลิตรุ่นนั้นอีกต่อไป ต้นทุนการเตรียมเครื่องจักรจึงไม่ได้ผูกพันผันแปรไปตามจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ แต่ผูกพันกับจำนวนรุ่นของการผลิต จำนวนครั้งของการเตรียมเครื่องจักร หรือจำนวนครั้งของการเดินเครื่อง (Production Runs) มากกว่า หรือในกรณีของค่าออกแบบผลิตภัณฑ์ ซึ่งเช่นเดียวกันกับต้นทุนของการได้รับสิทธิบัตร ก็อาจเป็นการจ่ายครั้งเดียวแต่จะทำให้ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดนั้นได้ในช่วงเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจมีการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น 800,000 หน่วย หรือ 900,000 หน่วย และอาจผลิต 5,000 รุ่น หรือ 6,000 รุ่นก็ได้ ดังนั้น ค่าออกแบบผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนของการได้รับสิทธิบัตรจึงไม่ได้ผูกพันกับจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์หรือไม่ได้ผูกพันแม้แต่กับจำนวนรุ่นของการผลิต

[1] Cohen, J. and Paqueet, L. (1991). "Management Accounting Practices: Perception of Controllers". *Journal of Cost Management*.

Download สถาบันวิชาชีพบัญชี

ต้นทุนที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยย่อมเปลี่ยนแปลงไปกับจำนวนหน่วย ในขณะที่การเปลี่ยนแปลงในต้นทุนที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยย่อมมิได้เกี่ยวข้องกับจำนวนหน่วยที่เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนหน่วย หรือตัวขับเคลื่อนต้นทุนตระกูลจำนวนหน่วย (Unit-Based Cost Drivers) ซึ่งก็คือตัวขับเคลื่อนต้นทุนทั้งหลายซึ่งจะเพิ่มลดไปกับการเพิ่มลดในจำนวนหน่วย จึงควรถูกใช้เป็นหลักในการปันส่วนต้นทุนชนิดที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเท่านั้น และตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ไม่อยู่ในตระกูลจำนวนหน่วย (Nonunit-Based Cost Drivers) ก็ควรถูกใช้เป็นหลักในการปันส่วนต้นทุนชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วย

ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา โสหุ้ยทั้งชนิดที่ผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยจะถูกรวมเป็นกลุ่มเดียวกันแล้วหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนตระกูลจำนวนหน่วยเท่านั้น ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นอัตราโสหุ้ยโรงงาน หรืออัตราโสหุ้ยประจำแผนก ได้สมมุติว่าโสหุ้ยที่ใช้ไปโดยผลิตภัณฑ์มีความเกี่ยวพันกับจำนวนหน่วยที่ผลิตเท่านั้น ข้อสมมุตินี้จะสมเหตุสมผลสำหรับโสหุ้ยชนิดที่ผูกพันกับจำนวนหน่วย แต่สำหรับโสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วย ซึ่งถูกปันส่วนไปยังผลิตภัณฑ์โดยใช้ตัวขับเคลื่อนตระกูลจำนวนหน่วยที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน จะมีลักษณะเป็นไปตามอำเภอใจ และเป็นผลให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้คลาดเคลื่อนไป กล่าวคือ เมื่อโสหุ้ยทุกชนิดถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ตามหลักจำนวนหน่วย หรือหลักตระกูลจำนวนหน่วย ผลิตภัณฑ์ที่มีจำนวนการผลิตสูงมักจะถูกคิดโสหุ้ยเข้างานสูงไป ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ที่มีจำนวนการผลิตน้อยก็มักจะถูกคิดโสหุ้ยเข้างานต่ำไป

บ่อยครั้ง การใช้วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา เป็นผลให้คำนวณต้นทุนสูงไปอย่างมากในผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตสูง ทำให้การเสนอราคาไม่ประสบความสำเร็จอย่างต่อเนื่อง ทั้งๆ ที่บริษัทก็รู้สึกว่าได้ใช้กลยุทธ์การเสนอราคาที่ต่ำและเชิญชวนอย่างมากแล้ว และยิ่งประหลาดใจมากเป็นพิเศษเมื่อบริษัทเชื่อมั่นว่าได้ดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับคู่แข่งของตน ในขณะเดียวกับที่ราคาที่เสนอโดยคู่แข่งดูเหมือนจะต่ำอย่างไม่สมเหตุสมผล นี่น่าจะเป็นสาเหตุให้ผู้บริหารสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องของระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของตนเอง ในอีกด้านหนึ่ง วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาอาจเป็นสาเหตุให้บริษัทคำนวณต้นทุนต่ำไปอย่างต่อเนื่องในผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตต่ำหรือผลิตภัณฑ์ที่ผลิตยากและต้องการกระบวนการและการจัดการพิเศษ ทำให้บริษัทรู้สึกว่าผลิตภัณฑ์เหล่านี้มีความสามารถในการทำกำไรสูง ในขณะที่ผู้บริหารฝ่ายผลิตเองกลับรบเร้าให้เลิกการผลิตผลิตภัณฑ์เหล่านี้

การใช้อัตราโสหุ้ยโรงงานหรืออัตราโสหุ้ยประจำแผนกจะทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้คลาดเคลื่อนไปมากน้อยเพียงใดขึ้นกับ 2 ปัจจัย ดังนี้

1. สัดส่วนของต้นทุนโสหุ้ยที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยต่อต้นทุนโสหุ้ยรวม การใช้เฉพาะตัวขับเคลื่อนตระกูลจำนวนหน่วยในการคิดโสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์คลาดเคลื่อนไป ความคลาดเคลื่อนมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นกับว่าต้นทุนโสหุ้ยชนิดไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเหล่านี้มีสัดส่วนเท่าไรต่อต้นทุนโสหุ้ยรวม ถ้าสัดส่วนยิ่งสูง ตามปกติความคลาดเคลื่อนยิ่งมาก ในหลายๆ บริษัท ต้นทุนชนิดไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยอาจมีมากถึง 40% หรือ 50% นี่ถือว่ามีสัดส่วนมากอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ควรต้องเอาใจใส่มากขึ้นในการคิดต้นทุนโสหุ้ยชนิดนี้เข้างาน ในขณะที่บางกิจการอาจมีต้นทุนโสหุ้ยชนิดไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเพียงเล็กน้อย ในกรณีเช่นนี้ การใช้เฉพาะตัวขับเคลื่อนต้นทุนตระกูลจำนวนหน่วยในการคิดโสหุ้ยเข้างานอาจเป็นที่ยอมรับได้

2. สัดส่วนการใช้โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด การมีโสหุ้ยชนิดไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยในสัดส่วนที่สูงอย่างเป็นนัยสำคัญ อาจเป็นเงื่อนไขที่สำคัญ แต่ไม่เพียงพอสำหรับความล้มเหลวของอัตราโสหุ้ยโรงงานและอัตราโสหุ้ยประจำแผนกในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพราะถ้าหากกว่าสัดส่วนการใช้ (Consumption Ratio) โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยไม่เปลี่ยนแปลงระหว่าง

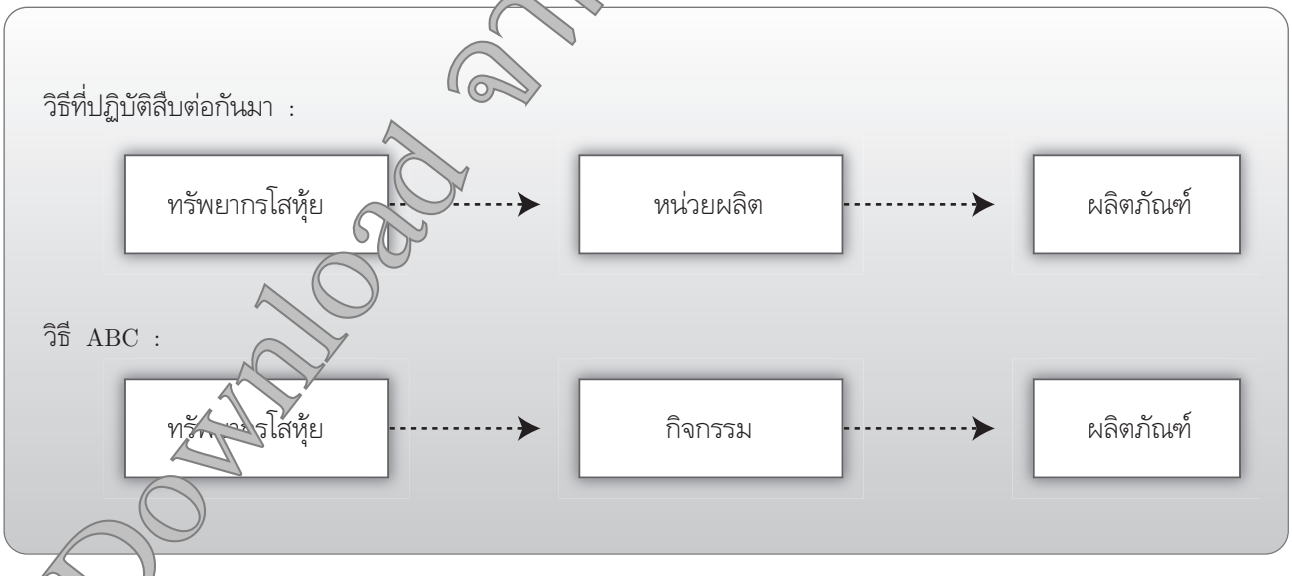
Download จาก..วารสารวิชาชีพบัญชี

ผลิตภัณฑ์หรืองานสั่งทำต่างๆ หรือนั่นคือ ทุกผลิตภัณฑ์มีสัดส่วนการใช้โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยในสัดส่วนเดียวกัน และแล้ววิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาจะไม่ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้คลาดเคลื่อนไปแต่อย่างใด

การคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม

เมื่อสัดส่วนของต้นทุนโสหุ้ยการผลิตในต้นทุนผลิตภัณฑ์มีแนวโน้มสูงมากขึ้นทุกที ประกอบกับการมีผลิตภัณฑ์ที่หลากหลายชนิดมากขึ้น โดยผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีสัดส่วนการใช้ทรัพยากรโสหุ้ยชนิดที่ผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยในสัดส่วนที่แตกต่างกันค่อนข้างมาก ทำให้วิธีคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาซึ่งเคยให้ผลการคำนวณที่น่าพอใจในอดีต อาจให้ตัวเลขต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คลาดเคลื่อนไปได้อย่างมีนัยสำคัญ นี่ย่อมไม่เป็นผลดีต่อกิจการ โดยเฉพาะเมื่อต้องเผชิญกับสถานการณ์การแข่งขันที่รุนแรงมากขึ้นในปัจจุบัน เพราะในสถานการณ์เช่นนี้การจะดำรงอยู่ได้ต้องอาศัยข้อมูลที่ถูกต้องกว่า การคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing) ที่มักเรียกกันย่อๆ ว่า ABC ซึ่งได้เริ่มพัฒนาขึ้นก่อนในประเทศสหรัฐอเมริกาและได้รับการบัญญัติศัพท์เป็นครั้งแรกโดยบริษัท John Deere จึงกลายเป็นวิธีคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่จะช่วยให้กิจการสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องมากขึ้น

กระแสต้นทุนของ ABC การคิดโสหุ้ยการผลิตเข้างานหรือเข้าผลิตภัณฑ์ ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาจะกระทำ 2 ขั้น กล่าวคือ ในขั้นแรกต้นทุนโสหุ้ยการผลิตจะถูกคิดเข้าไปยังหน่วยผลิตของกิจการ (โรงงานหรือแผนกผลิต) และแล้วในขั้นที่สองต้นทุนโสหุ้ยจึงจะถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์ ส่วน ABC การคิดโสหุ้ยเข้างานจะกระทำ 2 ขั้นด้วยเช่นเดียวกัน โดยขั้นแรกต้นทุนโสหุ้ยการผลิตถูกติดตามเข้ากิจกรรม และแล้วในขั้นที่สอง จึงค่อยถูกติดตามเข้าผลิตภัณฑ์โดยผลรวมมูลฐานที่วางไว้คือ ในการผลิตผลิตภัณฑ์ต้องมีการกระทำกิจกรรมต่างๆ จำนวนมากเพื่อสนับสนุนการผลิต และซึ่งการกระทำกิจกรรมต่างๆ เหล่านั้นจำเป็นต้องใช้ทรัพยากร หรือนั่นคือ ผลิตภัณฑ์เป็นสาเหตุให้กิจกรรมต่างๆ เกิดขึ้น และซึ่งกิจกรรมต่างๆ เป็นสาเหตุให้โสหุ้ยการผลิตเกิดขึ้น โปรดพิจารณารูปที่ 2 ซึ่งแสดงการเปรียบเทียบกระแสต้นทุนหรือการไหลเวียนของต้นทุนโสหุ้ยเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา และตามวิธี ABC



รูปที่ 2 กระแสต้นทุน: วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาและวิธี ABC

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี

ในกระบวนการ 2 ขั้นข้างต้น วิธี ABC ก็เป็นไปในทำนองเดียวกันกับวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา กล่าวคือ ในขั้นแรกจะจบลงด้วยการกำหนดอัตราโสหุ้ยกิจกรรม (Activity Overhead Rate) ขึ้นล่วงหน้าสำหรับแต่ละงวดบัญชีโดยกระทำตามลำดับดังต่อไปนี้

1. ระบุกิจกรรมที่ทำโดยกิจการในงวดนั้น
2. กะประมาณต้นทุนของกิจกรรมเหล่านั้น
3. ระบุตัวขับเคลื่อนต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Drivers) ที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับแต่ละกิจกรรม หรือนั่นคือ ระบุเครื่องวัดสำหรับจำนวนกิจกรรมที่ได้จัดทำให้
4. กะประมาณจำนวนหน่วยของตัวขับเคลื่อนต้นทุนเหล่านั้น
5. กำหนดอัตราโสหุ้ยกิจกรรมสำหรับงวด โดยหารต้นทุนกะประมาณของกิจกรรมในงวดนั้นด้วยจำนวนหน่วยกะประมาณของตัวขับเคลื่อนต้นทุนในงวดนั้นๆ และแล้วในขั้นที่ 2 ในแต่ละงวดบัญชีก็จะคิดโสหุ้ยเข้างานโดยการนำอัตราโสหุ้ยกิจกรรมที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าคูณด้วยจำนวนหน่วยที่เกิดขึ้นจริงของตัวขับเคลื่อนต้นทุน

ประเภทของกิจกรรม เพราะว่ากิจกรรมคืองานหรือการกระทำโดยอุปกรณ์หรือบุคคลในองค์การ ดังนั้น การระบุกิจกรรมตามปกติจะทำสำเร็จได้ก็โดยการสังเกต ตรวจสอบเอกสาร สำรวจข้อเท็จจริง และสัมภาษณ์ผู้บริหารหรือตัวแทนของกลุ่มงานต่างๆ ซึ่งในกิจการหนึ่งอาจระบุได้หลายสิบถึงร้อยกิจกรรม อย่างไรก็ตาม ก็อาจจำแนกกิจกรรมจำนวนมากมายเหล่านั้นได้เป็น 4 ประเภท ดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมที่ผูกพันกับจำนวนหน่วย (Unit-Related Activities) หรืออีกนัยหนึ่งกิจกรรมที่ทำในระดับจำนวนหน่วย (Unit-Level Activies) คือกิจกรรมซึ่งจำนวนหรือระดับของกิจกรรมจะผูกพันอยู่กับจำนวนหน่วยที่ผลิตหรือเครื่องวัดอื่น ซึ่งโดยตัวของมันเองจะเพิ่มลดไปตามการเพิ่มลดของจำนวนหน่วยที่ผลิต อาทิ ชั่วโมงแรงงานทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร หรือต้นทุนวัตถุดิบ กิจกรรมที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเป็นกิจกรรมที่ถูกจัดทำทุกครั้งที่จำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ได้ทำการผลิต ตัวอย่างเช่น การนำชิ้นส่วนประกอบเป็นผลิตภัณฑ์ หรือการตรวจสอบคุณภาพซึ่งต้องตรวจสอบทุกรายการ เหล่านี้ย่อมเป็นกิจกรรมซึ่งต้องจัดทำทุกครั้งที่จำนวนหน่วยถูกผลิต กิจกรรมที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยจึงเป็นกิจกรรมที่จำนวนของกิจกรรมจะผันแปรไปตามจำนวนหน่วยที่ผลิต

2. กิจกรรมที่ผูกพันกับจำนวนกลุ่มหรือจำนวนรุ่น (Batch-Related Activities) หรืออีกนัยหนึ่งกิจกรรมที่ทำในระดับจำนวนกลุ่มหรือจำนวนรุ่น (Batch-Level Activities) คือกิจกรรมซึ่งจำนวนหรือระดับของกิจกรรมจะผูกพันอยู่กับจำนวนกลุ่มหรือจำนวนรุ่นที่ทำการผลิต เป็นกิจกรรมที่จัดทำทุกครั้งที่กลุ่มหรือรุ่นของผลิตภัณฑ์ได้ทำการผลิต ตัวอย่างเช่น การเตรียมเครื่องจักรเพื่อเริ่มการผลิตใหม่จะกระทำขึ้นทุกครั้งที่ผลิตภัณฑ์รุ่นใหม่หรือกลุ่มใหม่ทำการผลิต รุ่นหนึ่งอาจมีผลิตภัณฑ์ 1,000 หน่วย หรือ 5,000 หน่วยก็ตาม ก็จะมีการเตรียมเครื่องจักรเพียงครั้งเดียวสำหรับการผลิตรุ่นนั้นๆ ครั้งหนึ่งเมื่อได้มีการเตรียมเครื่องจักรสำหรับการผลิตรุ่นนั้นแล้ว ก็จะไม่ต้องมีการเตรียมเครื่องจักรสำหรับการผลิตรุ่นนั้นอีกต่อไป กิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรจึงไม่ได้ผันแปรไปตามจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์หรือขนาดของกลุ่มผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิต แต่จะผันแปรไปตามจำนวนกลุ่มหรือจำนวนรุ่นของการผลิต หรืออีกนัยหนึ่งคือ จำนวนครั้งของการเตรียมเครื่องจักร หรือจำนวนครั้งของการเดินเครื่อง การจัดตารางการผลิตและการจัดการวัตถุดิบก็เช่นเดียวกัน โน้มเอียงที่จะผูกพันกับจำนวนของกลุ่มผลิตภัณฑ์มากกว่าขนาดของกลุ่มผลิตภัณฑ์

3. กิจกรรมที่สร้างเสริมผลิตภัณฑ์ (Product-Sustaining Activities) หรืออีกนัยหนึ่งกิจกรรมที่ทำในระดับผลิตภัณฑ์ (Product-Level Activities) คือกิจกรรมซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อช่วยเหลือส่งเสริมสนับสนุนการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด การมีชนิดของผลิตภัณฑ์หรือสายผลิตภัณฑ์มากกว่า จำนวนของกิจกรรมที่สร้างเสริมผลิตภัณฑ์ย่อมมากกว่า ตัวอย่างของกิจกรรมชนิดนี้ เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์หรือการจัดการเพื่อให้ได้รับสิทธิบัตร

Download สภาวิชาชีพบัญชี

“การตัดสินใจเปลี่ยนไปใช้ระบบ ABC หรืออย่างน้อยที่สุดก็ใช้เสริมระบบเดิม ช่วยให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องมากขึ้น อันจะเป็นผลให้การตีราคาสินค้าคงเหลือและการคำนวณกำไรถูกต้องมากขึ้นด้วย...”

ก็อาจเป็นกิจกรรมที่ทำเพียงครั้งเดียว แต่จะทำให้ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดนั้นได้ในช่วงเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจมีการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น 800,000 หน่วย หรือ 900,000 หน่วย และอาจผลิต 5,000 รุ่น หรือ 6,000 รุ่นก็ได้ ดังนั้น การออกแบบผลิตภัณฑ์หรือการกระทำเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิบัตรจึงไม่ได้ผูกพันทั้งกับจำนวนหน่วย หรือจำนวนรุ่นของการผลิต แต่จะผูกพันกับผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งๆ หรือสายผลิตภัณฑ์นั้นๆ การวิจัยเพื่อเพิ่มคุณภาพของผลิตภัณฑ์และการพัฒนาวิธีการตรวจสอบคุณภาพสำหรับผลิตภัณฑ์แต่ละสายหรือแต่ละชนิดก็เป็นตัวอย่างของกิจกรรมที่สร้างเสริมผลิตภัณฑ์ด้วยเช่นเดียวกัน จำนวนของกิจกรรมที่สร้างเสริมผลิตภัณฑ์จะเพิ่มขึ้นเมื่อผลิตภัณฑ์ต่างชนิดกันมากขึ้นถูกผลิต

4. กิจกรรมที่สร้างเสริมสิ่งอำนวยความสะดวก (Facility-Sustaining Activities) หรืออีกนัยหนึ่งกิจกรรมที่ในระดับอำนวยความสะดวก (Facility-Level Activities) คือกิจกรรมเพื่อคงไว้ซึ่งการมีสิ่งอำนวยความสะดวกโดยทั่วๆ ไป ส่งเสริมกระบวนการผลิตโดยรวม จะให้มีโครงสร้างพื้นฐานทางการบริหาร ดูแลรักษาโรงงานทั้งหมด เพื่อให้การผลิตทั่วๆ ไปเป็นไปด้วยดีและสะดวกง่ายดายขึ้น กิจกรรมเหล่านี้ให้ประโยชน์กับองค์การในระดับหนึ่ง แต่ไม่ได้ให้ประโยชน์เป็นพิเศษสำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดใดชนิดหนึ่ง ตัวอย่างประกอบด้วย การทำสวน การบำรุงรักษาโรงงาน การดูแลรักษาความปลอดภัยโรงงาน การบริหารโรงงาน การให้แสงสว่าง การทำประกันภัย ภาษีทรัพย์สิน และการเสื่อมราคาของอาคารโรงงาน กิจกรรมชนิดนี้ไม่ได้ผูกพันกับจำนวนหน่วยของผลิตภัณฑ์ จำนวนรุ่นที่ทำการผลิต หรือแม้แต่กับจำนวนชนิดของผลิตภัณฑ์

ในกิจกรรมทั้ง 4 ประเภทข้างต้น ต้นทุนของกิจกรรม 3 ประเภทแรกจะถูกติดตามเข้าผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องพอควร เพราะเราสามารถค้นพบตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กันได้ ในขณะที่กิจกรรมประเภทที่ 4 ไม่อาจค้นพบตัวขับเคลื่อนต้นทุนเช่นนั้นได้ เพราะกิจกรรมที่สร้างเสริมสิ่งอำนวยความสะดวกเป็นกิจกรรมที่ทำให้กับ

Download จาก...วิสาหกิจพาณิชย์

ผลิตภัณฑ์ทุกชนิด และเป็นไปไม่ได้ที่จะระบุว่าผลิตภัณฑ์ใดใช้กิจกรรมนี้อย่างไร หรือนั่นคือไม่สามารถระบุจำนวนของกิจกรรมที่ใช้ไปโดยผลิตภัณฑ์ได้ ผลก็คือ ต้นทุนของกิจกรรมชนิดนี้จะมีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่ เป็นต้นทุนซึ่งไม่อาจทราบได้ว่าตัวขับเคลื่อนต้นทุนตัวใดได้ก่อให้เกิดขึ้น ดังนั้น โดยความถูกต้องจึงไม่ควรติดตามต้นทุนชนิดนี้เข้าผลิตภัณฑ์ และน่าจะถูกปฏิบัติในฐานะของต้นทุนตามงวดเวลามากกว่า อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการใช้วิธีต้นทุนรวมก็คงต้องปันส่วนต้นทุนของกิจกรรมประเภทที่ 4 เข้าผลิตภัณฑ์

การจำแนกกิจกรรมเป็น 4 ประเภทหรือ 4 ระดับเช่นนี้ทำให้ ABC แตกต่างจากวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา กล่าวคือ ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมานั้น การใช้โสหุ้ยโดยผลิตภัณฑ์ถูกสมมุติว่าจะอธิบายได้โดยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนหน่วยหรือที่อยู่ในตระกูลจำนวนหน่วยเท่านั้น ในวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น ต้นทุนโสหุ้ยถูกจำแนกเป็นกลุ่มโสหุ้ยผันแปร และกลุ่มโสหุ้ยคงที่ และแล้ว จะปันส่วนโสหุ้ยผันแปรเข้าผลิตภัณฑ์โดยการใช้อัตราโสหุ้ยผันแปร และปันส่วนโสหุ้ยคงที่เข้าผลิตภัณฑ์โดยการใช้อัตราโสหุ้ยคงที่ ผลก็คือโสหุ้ยผันแปร ชนิดที่ผันแปรไปตามจำนวนหน่วยที่ผลิต จะถูกติดตามเข้าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างเหมาะสม แต่สำหรับโสหุ้ยคงที่ การคิดโสหุ้ยคงที่เข้าผลิตภัณฑ์โดยการใช้ตัวขับเคลื่อนต้นทุนตระกูลจำนวนหน่วยจะมีลักษณะเป็นไปตามอำเภอใจ และไม่สามารถสะท้อนถึงโสหุ้ยที่ใช้ไปอย่างแท้จริงโดยผลิตภัณฑ์ได้ โปรดสังเกตุว่า โสหุ้ยคงที่เหล่านี้มีส่วนหนึ่งที่เป็นต้นทุนของกิจกรรมประเภทที่ 4 แต่ส่วนที่เหลือจำนวนมากคือต้นทุนกิจกรรมประเภทที่ผูกพันธ์กับจำนวนกลุ่ม และประเภทที่สร้างเสริมผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะผันแปรไปตามตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่นอกเหนือจากตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนหน่วย และดังนั้น จึงอาจติดตามเข้าผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องมากขึ้นถ้าใช้วิธี ABC

ABC ได้เริ่มปรับปรุงความถูกต้องของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยการยอมรับว่าจำนวนมากของต้นทุนคงที่นั้นโดยแท้จริงแล้วจะผันแปรเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงที่นอกเหนือจากปริมาณการผลิต โดยการทำความเข้าใจให้ได้ว่าอะไรที่เป็นสาเหตุให้ต้นทุนเหล่านี้เพิ่มขึ้นหรือลดลง และแล้ว ก็ย่อมจะสามารถติดตามเข้าไปยังผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้ ความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันนี้ทำให้ผู้บริหารสามารถปรับปรุงความถูกต้องของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ อันจะนำมาซึ่งการปรับปรุงการตัดสินใจได้อย่างเป็นนัยสำคัญ นอกเหนือจากนี้ การจัดกลุ่มต้นทุนโสหุ้ยคงที่กลุ่มใหญ่นี้ จะไม่เป็นสิ่งลึกลับอีกต่อไป เมื่อทราบถึงพฤติกรรมของต้นทุนจำนวนมากเหล่านี้ จะทำให้ผู้บริหารสามารถควบคุมกิจกรรมซึ่งเป็นเหตุของต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

กลุ่มกิจกรรมที่เหมือนกัน (Homogeneous Pools of Activites) ในกิจการหนึ่งจะมีกิจกรรมเป็นจำนวนมาก จึงไม่เหมาะสมที่จะกำหนดอัตราโสหุ้ยสำหรับแต่ละกิจกรรม การมีอัตราโสหุ้ยกิจกรรมที่น้อยกว่าจะลดความยุ่งยากและการสิ้นเปลืองในการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมได้อย่างเด่นชัด

เพื่อลดจำนวนของอัตราโสหุ้ยและทำให้กระบวนการคำนวณกระทัดรัด เราควรรวม กิจกรรมที่เหมือนกันเข้าด้วยกันเป็นกลุ่มกิจกรรมที่เหมือนกัน โดยถือตามลักษณะที่คล้ายคลึงกันดังต่อไปนี้คือ

1. กิจกรรมมีความสัมพันธ์กันในเชิงตรรก ซึ่งอาจกล่าวได้โดยย่อว่ากิจกรรมประเภทเดียวกันถือว่ามีความสัมพันธ์กันในเชิงตรรก ตัวอย่างเช่น กิจกรรมที่มีความผูกพันธ์กับจำนวนหน่วยหรือที่ทำในระดับจำนวนหน่วยเหมือนกันก็ย่อมถือว่ามีความสัมพันธ์กันในเชิงตรรก ดังนั้นจึงอาจรวมเป็นกลุ่มเดียวกันได้

2. สัดส่วนการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์ต่างๆ เป็นอย่างเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรสำหรับผลิตภัณฑ์ ก และ ข อยู่ในสัดส่วนเท่ากับ 1 : 2 ในขณะที่กิจกรรมการจัดการวัตถุสำหรับผลิตภัณฑ์ ก และ ข ก็อยู่ในสัดส่วน 1 : 2 เช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงอาจรวมกิจกรรมทั้งสองเป็นกลุ่มเดียวกันได้

และแล้ว ต้นทุนของกิจกรรมที่เหมือนกันจะถูกรวมเข้าด้วยกันเป็นกลุ่มต้นทุนที่เหมือนกัน และเพราะว่ากิจกรรมภายในกลุ่มต้นทุนที่เหมือนกันมีสัดส่วนการใช้กิจกรรม

Download สภาวิชาชีพบัญชี

	กิจกรรม		
	การเตรียมเครื่องจักร	**เครื่องจักร**	**ตรวจสอบ**
งบประมาณโสหุ้ย	300,000 บาท	500,000 บาท	100,000 บาท
ตัวขับเคลื่อนต้นทุน	จำนวนการเตรียมเครื่อง	ชั่วโมงเครื่องจักร	จำนวนการตรวจสอบ
จำนวนหน่วยของตัวขับเคลื่อนต้นทุนกะประมาณ	1,500 ครั้ง	50,000 ชั่วโมง	2,000 ครั้ง
อัตราโสหุ้ยกิจกรรม	300,000 ÷ 1,500 = 200 บาทต่อครั้ง	500,000 ÷ 50,000 = 10 บาทต่อชั่วโมง	100,000 ÷ 2,000 = 50 บาทต่อครั้ง

รูปที่ 3 การคำนวณอัตราโสหุ้ยสำหรับแต่ละกลุ่มกิจกรรมสำหรับปี พ.ศ. 2548

โดยผลิตภัณฑ์ต่างๆ เหมือนกัน ตัวขับเคลื่อนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรมก็จะคิดต้นทุนเข้าผลิตภัณฑ์ได้ในสัดส่วนอย่างเดียวกัน นี่หมายความว่า เราสามารถเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนเพียงตัวเดียวเท่านั้นเป็นตัวแทนสำหรับกลุ่มกิจกรรมนั้นๆ ได้ และดังนั้น อัตราโสหุ้ยกิจกรรมก็จะลดลงไป ครั้งหนึ่งเมื่อกลุ่มต้นทุนถูกระบุและได้เลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุนประจำกลุ่ม อัตราประจำกลุ่ม (Pool Rate) จะคำนวณได้โดยหารกลุ่มต้นทุนด้วยจำนวนหน่วยของตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ได้เลือกไว้

ตัวอย่าง ถ้าสมมุติว่าบริษัทเติมต่อก่อนหน้านี้ที่มีงบประมาณโสหุ้ยปี พ.ศ. 2548 รวม 900,000 บาท เปลี่ยนไปใช้ ABC แทนที่วิธีที่ถือปฏิบัติสืบต่อกันมา และได้มีการรวมกิจกรรมเป็น 3 กลุ่ม รูปที่ 3 จะแสดงถึงการคำนวณอัตราโสหุ้ยสำหรับแต่ละกลุ่มกิจกรรม

ดังนั้น ถ้าผลิตภัณฑ์ ก-1 ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งที่ผลิตในปี พ.ศ. 2548 มีการเตรียมเครื่องจักร 20 ครั้ง ใช้ชั่วโมงเครื่องจักรไป 20,000 ชั่วโมง และทำการตรวจสอบผลิตภัณฑ์ 25 ครั้ง ผลิตภัณฑ์ ก-1 จะถูกคิดโสหุ้ยเข้างานรวมทั้งสิ้น = (20 X 200) + (20,000 X 10) + (25 X 50) = 205,250 บาท

การเลือกระบบการคำนวณ

ระบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาได้มีการใช้มาตลอดระยะเวลาอันยาวนาน และแน่นอนว่ายังคงใช้กันอย่างกว้างขวางในปัจจุบัน ส่วนระบบ ABC ซึ่งเป็นระบบที่ใหม่กว่ายังคงมีการใช้ที่น้อยกว่า จากการสำรวจบริษัทสัญชาติอเมริกัน[2] ปรากฏว่า 36% ของบริษัทที่ถูกสัมภาษณ์ได้ใช้ระบบ ABC โดย 25% ของบริษัทเหล่านี้ได้ใช้ระบบ ABC แทนที่ระบบบัญชีต้นทุนที่มีอยู่เดิม ส่วนที่เหลืออีก 75% ได้ใช้มันในการวิเคราะห์นอกระบบบัญชี ในขณะที่การสำรวจบริษัทสัญชาติอังกฤษ[3] ได้เปิดเผยว่า 32% ของบริษัทที่ได้มีการปรับปรุงขนานใหญ่ในระบบการ

[2] Schiff, J. (1993). "ABC on the Rise," *Cost Management Update Issue*. No.24 - cited in Chapter 5.

[3] Bright, J., Davies, R., Downers, C. and Sweeting, R. (1992). "U.K. National" Published as "The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK Study," *Management Accounting Research*. - cited in Chapter 5.

[4] Armitage, H., and Nicholson, R. (1993). "Activity-Based Costing: A Servey of Canadian Practice," forthcoming in Supplement to. *CMA Magazine*. - cited in Chapter 5.

Download จาก. วารสารวิชาชีพบัญชี

คำนวณต้นทุนในช่วง 5 ปีก่อนการสำรวจ ได้ยอมรับระบบ ABC ส่วนการสำรวจบริษัทของประเทศแคนาดา[4] ชี้ว่า 14% ของบริษัทที่ถูกสัมภาษณ์ได้ใช้ระบบ ABC และอีก 15% กำลังจะเปลี่ยนมาใช้ โดยบริษัทที่ใช้ระบบ ABC นั้น 24% จะนำมาใช้แทนที่ระบบเดิม ในขณะที่อีก 76% จะใช้ในลักษณะเสริมระบบเดิม

การมีต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องกว่า ย่อมนำไปสู่การตัดสินใจในด้านต่างๆ ได้ดีกว่า เช่น การกำหนดราคา และส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ และยังช่วยให้การวัดผลงานทำได้ถูกต้องมากขึ้น ตลอดจนอาจเป็นข้อมูลที่ช่วยในการลดต้นทุนการผลิตให้ต่ำลง และช่วยปรับปรุงการผลิตให้ดีขึ้นได้ อย่างไม่ต้องสงสัย ABC มีศักยภาพสูงกว่าในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องมากขึ้น และสามารถช่วยให้เห็นถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนได้ชัดเจนกว่า แต่ก็แน่นอนด้วยเช่นเดียวกันว่า ABC เป็นระบบการคำนวณที่ยุ่งยาก ซับซ้อน เสียเวลา และค่าใช้จ่ายสูงกว่าด้วย จากที่มีการสัมภาษณ์บริษัทต่างๆ พอจะสรุปอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นในการวางระบบและการใช้ระบบ ABC ได้หลายประการดังต่อไปนี้คือ

1. มีความยุ่งยากในการระบุกิจกรรม
2. มีความยุ่งยากในการเลือกตัวขับเคลื่อนต้นทุน
3. มีความยุ่งยากในการระบุต้นทุนกิจกรรม เนื่องจากต้นทุนต่างๆ มักถูกบันทึกไว้แล้วในรูปแบบหน่วยและต้องถูกนำมาจำแนกอีกครั้งหนึ่งตามกิจกรรม
4. มีความยุ่งยากในการขายแนวความคิดของระบบการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมให้กับเจ้าหน้าที่ฝ่ายปฏิบัติการ

อย่างไรก็ตาม การจะเลือกใช้ระบบการคำนวณแบบใดจะขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย ปัจจัยหนึ่งที่ต้องพิจารณาคือลักษณะของการผลิตผลิตภัณฑ์ อาจกล่าวได้ว่า กิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว หรือกิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิดแต่ได้อุทิศทรัพยากรโสหุ้ยเกือบทั้งหมดให้กับผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว อาจใช้วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างน่าพอใจ โดยไม่จำเป็นต้องใช้ระบบ ABC ที่ยุ่งยากซับซ้อน เสียเวลาและค่าใช้จ่ายแพงกว่า ทั้งนี้ เพราะโสหุ้ยจำนวนมากมีลักษณะเป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์

อนึ่ง กิจการที่ใช้ระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี (Just-in-Time) หรือที่เรียกกันย่อๆ ว่า JIT จะได้รับประโยชน์บางอย่างในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เช่นที่พบในสถานการณ์ของการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว ทั้งนี้เพราะ JIT เป็นระบบการผลิตที่มุ่งเน้นการขจัดการสิ้นเปลืองด้วยการผลิตชิ้นส่วนหรือผลิตภัณฑ์ทันที เฉพาะเมื่อมีความต้องการเท่านั้น การผลิตแต่ละครั้งจะผลิตเท่าที่ลูกค้าสั่งซื้อหรือเท่าที่จำเป็นเพื่อสนองกระบวนการดำเนินงานที่ตามมา ดังนั้น กิจกรรมด้านต่างๆ ที่จัดทำขึ้นจึงต้องเอื้ออำนวยต่อการผลิตในลักษณะนี้ ซึ่งเป็นเหตุให้ต้นทุนโสหุ้ยจำนวนมากที่เคยถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์โดยใช้ตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กันหรือการปันส่วนตามอำเภอใจ ได้กลับกลายมาเป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ ทั้งนี้ เพราะผังโรงงานแบบเป็นหน่วยผลิต (Manufacturing Cells) ทำให้เครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตต่างๆ ซึ่งเคยถูกวางไว้ในแผนกต่างๆ จะถูกรวบรวมเข้าไว้ในหน่วยผลิตเดียวซึ่งอุทิศให้สำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์หรือส่วนประกอบเดียวเท่านั้น ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรอุปกรณ์ต่างๆ เหล่านี้ซึ่งเคยเป็นต้นทุนทางอ้อมจะกลายเป็นต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ นอกเหนือจากนี้ คนงานที่ชำนาญหลายด้านถูกจัดไว้ในหน่วยผลิตเดียว ตลอดจนกิจกรรมการบริการต่างๆ ที่เคยมีลักษณะรวมศูนย์ได้ถูกกระจายไปให้แต่ละหน่วยผลิต จึงทำให้ต้นทุนของกิจกรรมโสหุ้ยจำนวนมาก เช่น การเตรียมเครื่องจักร การจัดการวัตถุ การควบคุมตรวจตรา การซ่อมแซมเครื่องจักร ได้ตกเป็นของหน่วยผลิตโดยตรง นี่อาจกล่าวได้ว่า ระบบการผลิตแบบ JIT มีสภาพคล้ายคลึงกับกรณีกิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว เพราะต้นทุนโสหุ้ยจำนวนมากถูกบริโภคโดยหน่วยผลิตเดียว หรืออีกนัยหนึ่งผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียวเท่านั้น ดังนั้น จึงสามารถติดตามต้นทุนเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ได้โดยตรงอย่างถูกต้องเพียงพอ โดยไม่จำเป็นต้องพึ่งพาเทคนิคที่ยุ่งยากของ ABC

Download จาก : วารสารวิชาชีพบัญชี

นอกเหนือจากนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะผลิตผลิตภัณฑ์หลายชนิด แต่ก็อาจใช้วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาได้อย่างมีประสิทธิภาพเมื่อไรก็ตามที่กิจการมีสภาพตรงกับเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้

1. ต้นทุนโสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยมีอยู่น้อยมากเมื่อเทียบกับต้นทุนโสหุ้ยรวม

2. สัดส่วนการใช้โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยโดยผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดเป็นอย่างเดียวกัน

3. ต้นทุนของการใช้ระบบ ABC สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ

แต่ในทางตรงกันข้าม สำหรับบางกิจการแล้ว โดยเฉพาะกิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์หลากหลายชนิดและแต่ละชนิดมีสัดส่วนการใช้โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยแตกต่างกันอย่างมาก โดยที่โสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยมีอยู่เป็นจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนโสหุ้ยรวม และแล้ว การใช้วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาย่อมทำให้ได้ตัวเลขต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คลาดเคลื่อนอย่างมาก โดยผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตสูงมักถูกคิดต้นทุนแพงเกินไปมาก ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตต่ำซึ่งมักจะต้องถูกรองรับด้วยกิจกรรมพิเศษจำนวนมากจะถูกคิดต้นทุนถูกเกินไปอย่างไม่น่าเชื่อ และถ้าประกอบกับกิจการอยู่ในสภาพที่ต้องแข่งขันสูง ซึ่งก็มักจะเป็นสภาพการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ในกรณีเช่นนี้ การได้มาซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องย่อมนับว่าเป็นเรื่องจำเป็น และดังนั้น กิจการก็ควรตัดสินใจเปลี่ยนไปใช้ระบบ ABC แทนที่ระบบเดิมหรืออย่างน้อยที่สุดก็ใช้แบบเดิมอยู่นอกระบบที่มีอยู่เดิม

สรุป

สัดส่วนของโสหุ้ยการผลิตในต้นทุนผลิตภัณฑ์มีแนวโน้มสูงมากขึ้นทุกที ต้นทุนโสหุ้ยการผลิตที่ถูกคิดเข้าผลิตภัณฑ์จึงมีผลอย่างมากต่อความถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมา และวิธี ABC มีวิธีปฏิบัติที่เหมือนกันสำหรับวัตถุทางตรงและแรงงานทางตรง แต่จะมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันสำหรับโสหุ้ยการผลิต วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาจะติดตามต้นทุนโสหุ้ยเข้าไปยังหน่วยผลิตขององค์การก่อน และแล้ว จึงติดตามเข้าผลิตภัณฑ์ ส่วน ABC จะติดตามต้นทุนโสหุ้ยเข้ากิจกรรมก่อน และแล้ว จึงติดตามเข้าผลิตภัณฑ์

ตามวิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาต้นทุนโสหุ้ยของหน่วยผลิตในองค์การทั้งชนิดที่ผูกพัน และไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยจะถูกรวมเข้าด้วยกันเป็นกลุ่มต้นทุนเดียวกัน แล้วหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนหน่วยหรือที่อยู่ในตระกูลจำนวนหน่วยเท่านั้น เพื่อให้ได้อัตราโสหุ้ยการผลิตเพื่อคิดโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์ ดังนั้น วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาจึงไม่สามารถติดตามโสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง และถ้าประกอบกับโสหุ้ยชนิดที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยมีอยู่เป็นจำนวนมากในต้นทุนโสหุ้ยรวมแล้ว ก็ย่อมทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้เบี่ยงเบนไปได้อย่างมาก ABC จึงกลายเป็นวิธีคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่จะช่วยให้กิจการสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องมากขึ้น

ในระบบ ABC ความถูกต้องของการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ถูกปรับปรุงโดยการยอมรับว่ามีโสหุ้ยจำนวนมากไม่ได้ผูกพันกับจำนวนหน่วย แต่อาจผูกพันกับจำนวนรุ่นผูกพันกับสายผลิตภัณฑ์ หรือผูกพันกับโรงงานหรือการผลิตโดยรวมก็ได้ ABC มีข้อสมมุติฐานว่าผลิตภัณฑ์เป็นสาเหตุให้กิจกรรมต่างๆ เกิดขึ้น และซึ่งกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นเป็นสาเหตุให้โสหุ้ยการผลิตเกิดขึ้น ดังนั้น ABC จึงพยายามติดตามต้นทุนของกิจกรรมเข้าไปยังผลิตภัณฑ์ที่บริโภคกิจกรรมนั้น ซึ่งจะทำให้สำเร็จได้ก็โดยการรวมต้นทุนของกลุ่มกิจกรรมที่เหมือนกันเป็นกลุ่มต้นทุนเดียวกัน แล้วหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนประจำกลุ่มนั้นที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้ได้อัตราโสหุ้ยประจำกลุ่มกิจกรรมสำหรับคิดโสหุ้ยเข้าผลิตภัณฑ์ กล่าวคือ ถ้ากลุ่มต้นทุนเป็นประเภทที่ผูกพันกับจำนวนหน่วยก็ต้องหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนหน่วยหรือที่อยู่ในตระกูลจำนวนหน่วย แต่ถ้ากลุ่มต้นทุนเป็นประเภทที่ไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยก็ต้องหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่ไม่ใช่

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี

จำนวนหน่วยด้วยเช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ถ้ากลุ่มต้นทุนเป็นประเภทที่ผูกพันกับจำนวนรุ่น ก็ต้องหารด้วยตัวขับเคลื่อนต้นทุนที่เป็นจำนวนรุ่น ดังนี้เป็นต้น

ABC จะคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ถูกต้องกว่า แต่ก็ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายมากกว่าด้วย การจะเลือกใช้ระบบการคำนวณแบบใดจะขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย กิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว หรือกิจการที่ใช้ระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี อาจใช้วิธีที่ปฏิบัติสืบต่อกันมาอย่างได้ผลเป็นที่น่าพอใจ ในขณะที่บางกิจการซึ่งมีผลิตภัณฑ์หลากหลายชนิด โดยผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีสัดส่วนการใช้โสหุ้ยชนิดผูกพันและไม่ผูกพันกับจำนวนหน่วยแตกต่างกันอย่างมาก อีกทั้งยังอยู่ในสภาวะการแข่งขันสูง เช่นนี้แล้วก็อาจต้องตัดสินใจเปลี่ยนไปใช้ระบบ ABC แทนที่ระบบเดิม หรืออย่างน้อยที่สุดก็ใช้เสริมอยู่นอกระบบเดิม ทั้งนี้เพื่อให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องมากขึ้น อันจะเป็นผลให้การตีราคาสินค้าคงเหลือ และการคำนวณกำไรถูกต้องมากขึ้นด้วย และจะนำไปสู่การตัดสินใจในด้านต่างๆ เช่น การกำหนดราคาขาย หรือการกำหนดส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ได้ดีกว่า นอกเหนือจากนี้ ระบบ ABC จะให้ภาพการเกิดขึ้นของโสหุ้ยการผลิตที่ชัดเจนกว่า ดังนั้น การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการปรับลดหรือควบคุมต้นทุนการผลิตจะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วย

บรรณานุกรม

Atkinson, A.A., Banker R.D., Kaplan, R.S. and Young, S.M. (1995). *Management Accounting*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

Hansen, D.R., and Moven, M.M. (2000). *Management Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Western Colledge Publishing.

Hirsch, M.L.,Jr. (1994). *Advanced Management Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Wertern Publishing Co.

Weygandt, J.J., Kieso, D.E. and Kimmel, P.D. (1999). *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Williams, J.R., Haka, S.F. and Bettner, M.S. (2005). *Financial & Managerial Accounting*. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.

Yu-Lee and Tomas, R. (2001). *Explicit Cost Dynamics: An Alternative to Activity-Based Costing*. New York: John Wiley & Sons, Inc.

JAP

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี