

การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ*

บทนำ

ในสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงในปัจจุบัน ทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องได้รับข้อมูลที่ถูกต้องแม่นยำมากขึ้น เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นเป็นระบบต้นทุนที่ถูกออกแบบมาเพื่อการจัดสรรต้นทุนให้กับสินค้าหรือบริการให้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมยังเป็นองค์ประกอบหนึ่งในระบบการบริหารกิจกรรม (Activity - Based Management: ABM) ซึ่งเป็นการบริหารสมัยใหม่ที่เน้นทางด้านคุณค่า (Value) ในมุมมองของลูกค้า ดังนั้นผู้บริหารจึงมีความจำเป็นต้องทราบข้อมูลต้นทุนอื่นๆ นอกเหนือจากต้นทุนของสินค้าและบริการ เช่นต้นทุนของลูกค้า ต้นทุนแผนกบริการ เป็นต้น เพื่อให้สามารถทบทวนข้อมูลซึ่งนำไปใช้ในการตัดสินใจเลือกกลยุทธ์ในการบริหารธุรกิจในสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงนี้

* อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

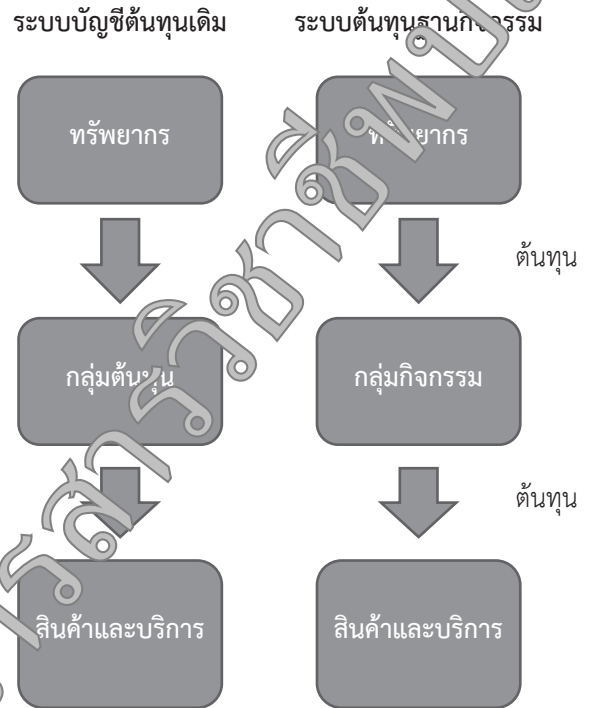
การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคิดต้นทุนให้กับสินค้าหรือบริการ

โดยปกติปัญหาส่วนใหญ่ในการคำนวณหาต้นทุนสินค้าหรือบริการนั้นไม่ได้อยู่ที่ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) เนื่องจากกิจการสามารถระบุได้ชัดเจนว่าสินค้าใดมีต้นทุนทางตรงอะไรบ้าง เช่น กิจการผลิตรถยนต์ก็สามารถระบุได้ว่ารถยนต์แต่ละคันใช้เหล็กเท่าใด ยางล้อกี่เส้น ระบบเครื่องยนต์กี่เครื่อง ส่วนในกิจการที่ให้บริการ เช่น บริษัทที่ปรึกษาก็สามารถระบุได้ว่าโครงการใด ใช้ที่ปรึกษากี่คน คนละกี่ชั่วโมง เป็นต้น แต่ปัญหาที่สำคัญในการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการจะอยู่ที่ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) และค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง (Manufacturing Overhead) ซึ่งระบบต้นทุนชัดเจนได้ยากว่าเป็นของสินค้าตัวใด หรือบริการใด หรือถ้าทำได้ก็จะไม่คุ้มค่าในการคำนวณหาข้อมูลต้นทุนนั้น เช่น ในกิจการที่มีการผลิตสินค้าที่หลากหลาย และมีการใช้โรงงานแห่งเดียวกัน กิจการจะไม่สามารถระบุต้นทุนที่เกิดจากการใช้ประโยชน์โรงงานได้ (ค่าเสื่อมราคาโรงงาน) ว่าเป็นของสินค้าชนิดใด หรือถ้าเกิดทำได้ก็จะไม่คุ้มค่า

ระบบการปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation) ถูกนำมาใช้เพื่อให้สามารถจัดสรรต้นทุนทางอ้อม และค่าใช้จ่ายการผลิต ให้กับสินค้าหรือบริการได้อย่างสมเหตุสมผล อย่างไรก็ตาม ในระบบการผลิตที่ทันสมัยในปัจจุบันนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตต่างๆ กลับมีแนวโน้มเป็นสัดส่วนที่สูงมากขึ้นกว่าในอดีต ดังนั้นการใช้ระบบการปันส่วนแบบเดิม (Traditional Method) เช่น ระบบการใช้อัตราทั่วๆ ไป (Plant-Wide Overhead Rate) และระบบการใช้อัตราประจำแผนก (Departmental Overhead Rate) เพื่อจัดสรรต้นทุนที่นับวันจะทวีความสำคัญมากขึ้นนั้น อาจให้ข้อมูลที่ขาดความถูกต้องแม่นยำ ซึ่งมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการกำหนดกลยุทธ์ต่างๆ

การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมต้องมีการกำหนดระดับของกิจกรรมหรือต้นทุน (Activity/Cost Hierarchy) เพื่อจะจัดสรรทรัพยากรในการดำเนินต่างๆ ให้กับกิจกรรมในแต่ละ

ระดับ และกำหนดตัวขับเคลื่อนหรือตัวผลักดันต้นทุนในกิจกรรม (Activity Drivers) ให้แก่สินค้าหรือบริการที่ต้องการ



ระดับของกิจกรรมหรือต้นทุนนั้นประกอบด้วย

1. กิจกรรมหรือต้นทุนระดับหน่วย (Unit – Level Activities/Costs) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยที่ผลิต อันมีพฤติกรรมคล้ายต้นทุนผันแปร (Variable Cost) เช่น กิจกรรมการผลิต เป็นต้น
2. กิจกรรมหรือต้นทุนระดับกลุ่ม (Batch – Level Activities/Costs) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละกลุ่มเกิดขึ้นเป็นกลุ่ม เช่น กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ กิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรในการผลิต (Set up) เป็นต้น
3. กิจกรรมหรือต้นทุนระดับผลิตภัณฑ์ (Product – Sustaining Activities/Costs) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ มีความสัมพันธ์กับความหลากหลายของประเภทของผลิตภัณฑ์ เช่น กิจกรรมการออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product Design) เป็นต้น

4. กิจกรรมหรือต้นทุนระดับองค์กรโดยรวม (Facility – Sustaining Activities/Costs) เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสนับสนุนการดำเนินงานโดยรวม และไม่สามารถระบุความสัมพันธ์ใดๆ จากระดับหน่วย ระดับกลุ่ม หรือระดับผลิตภัณฑ์ได้เลย เช่น กิจกรรมการจัดการโรงงาน กิจกรรมการดูแลรักษาความปลอดภัย เป็นต้น

เมื่อได้ต้นทุนในแต่ละกลุ่มกิจกรรม กิจกรรมจะสามารถหาต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมได้โดย นำต้นทุนรวมในกิจกรรมหารด้วยจำนวนหน่วยของกิจกรรมเช่น ต้นทุนรวมในกิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรเท่ากับ 120,000 บาท และเกิดกิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรทั้งหมด 16 ครั้ง ดังนั้น ต้นทุนต่อการเตรียมเครื่องจักร 1 ครั้งคือ 7,500 บาท (120,000 บาท/16 ครั้ง) กิจกรรมจะนำต้นทุนต่อหนึ่งหน่วยกิจกรรมเป็นอัตราในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แก่สินค้าและบริการที่ต้องการ

**การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคิดต้นทุน
แผนกบริการ และต้นทุนลูกค้า**

ในการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงเพิ่มขึ้นนั้น นอกจากความต้องการของผู้บริหารในเรื่องต้นทุนของสินค้าและบริการแล้ว ข้อมูลต้นทุนของแผนกบริการต่างๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กรเพื่อสนับสนุนการดำเนินของกิจการเช่น แผนกบัญชี แผนกจัดซื้อ เป็นต้น รวมถึงข้อมูลต้นทุนของลูกค้าที่ผู้บริหารให้ความสำคัญ ยังเป็นสิ่งที่มีผู้บริหารขององค์กรทุกแห่งต้องการทราบเพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน (Competitive Advantage) ผ่านการใช้กลยุทธ์ด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นกลยุทธ์ที่เน้นต้นทุน (Cost Leadership) เน้นความแตกต่าง (Product Differentiation) หรือเน้นเฉพาะกลุ่ม (Focus)

การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นสามารถนำมาใช้คำนวณหาต้นทุนแผนกบริการ และต้นทุนลูกค้า โดยเริ่มต้นจากกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องสำหรับแผนกบริการ หรือลูกค้า และนำต้นทุนจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรขององค์กรเข้าสู่กิจกรรมโดยกำหนดตัวผลักดันทรัพยากร (Resource

Drivers) และจัดสรรทรัพยากรเข้าสู่กลุ่มต้นทุนโดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากร จากนั้นก็กำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Drivers) ของแต่ละกลุ่มกิจกรรมที่กำกับตัวขึ้น เพื่อจัดสรรต้นทุนในกลุ่มกิจกรรมให้แก่หน่วยต้นทุน (Cost Objects) ในที่นี้คือ แผนกบริการ หรือลูกค้าที่สนใจ

การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนี้ทำให้ได้ต้นทุนของแผนกบริการเพื่อนำไปประกอบประสิทธิภาพในการจัดการในเรื่องคุณค่า หรือการบริการบริหารแบบเทียบสมรรถนะ (Benchmarking) โดยเปรียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่เกิดจากแผนกบริการขององค์กร กับต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตตามมาตรฐานปรกติต้องการเปรียบเทียบเช่น ของคู่แข่ง หรือ ในระดับภาค เป็นต้น ทำให้ผู้บริหารทราบหรือสามารถกำหนดเป้าหมายในการปรับปรุงการทำงาน และสามารถติดตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนข้อมูลต้นทุนลูกค้าที่ได้นั้น ทำให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่าลูกค้าที่ผู้บริหารสนใจนั้น กิจการควรตอบสนอง หรือใช้กลยุทธ์ใดในการทำการจัดการ เนื่องจากข้อมูลที่ได้จากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ผู้บริหารทราบข้อมูลที่ถูกต้องแม่นยำมากขึ้นในผลประกอบการที่กิจการได้ดำเนินการกับลูกค้าแต่ละราย ทำให้สามารถจัดสรรงบประมาณในการตอบสนองลูกค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ และยังทำให้ผู้บริหารกำหนดทิศทางในการดำเนินกลยุทธ์ในด้านการตลาดได้อย่างเหมาะสมทั้งในเชิงกว้าง และเชิงลึก

ข้อจำกัดของการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แม้ว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ผู้บริหารเกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน และสามารถทำให้บริหารกลยุทธ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ปัจจุบันก็ยังมีการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้น้อยมาก อันเนื่องมาจากปัจจัยในเรื่องต้นทุน บุคลากรและข้อจำกัดในตัวของระบบเอง

การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้นั้นจำเป็นต้องมีระบบฐานข้อมูล (Database System) ที่มีประสิทธิภาพ เพราะต้องเก็บข้อมูลในรายละเอียดที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้ต้องมีการลงทุนในส่วนระบบนี้ค่อนข้างสูง

นอกจากนี้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นในทางหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) นั้นยังไม่เป็นที่รับรอง ดังนั้นหากกิจการต้องการใช้ระบบฐานกิจกรรม จะต้องทำข้อมูลเพิ่มเติมแยกต่างหากออกจากระบบรายงานทางการเงินที่ใช้เพื่อออกรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงทำให้เกิดต้นทุนค่อนข้างสูง

ในเรื่องของบุคลากรเองนั้น ก็จะต้องมีความเข้าใจอย่างดีในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ เนื่องจากอาจจะทำให้เกิดความสับสน รวมถึงการทำลายกำลังใจในการทำงานของพนักงานในองค์กรได้เมื่อมีการนำข้อมูลจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการประเมินผลงาน เช่น ถ้ากิจการขาดการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพ ขาดการตกลงในเกณฑ์การประเมินที่จะใช้ในองค์กร ขาดการสื่อความเข้าใจในเรื่องของระบบ และการใช้ข้อมูลจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรม อาจทำให้เกณฑ์ที่นำมาประเมินนั้นไม่เป็นที่ยอมรับและเกิดความขัดแย้งขึ้นในองค์กรได้

นอกจากนี้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเองก็ยังไม่สามารถที่จะจัดสรรต้นทุนทั้งหมดให้แก่หน่วยคิดต้นทุนได้ สังเกตได้

จากกิจกรรมหรือต้นทุนระดับองค์กรโดยรวม (Facility – Sustaining Activities/Costs) ที่ไม่สามารถหาเกณฑ์ที่เหมาะสมได้ รวมถึงเกณฑ์การจัดสรรต้นทุนที่ยังคงเป็นการใช้ดุลยพินิจอยู่

ดังนั้นจึงทำให้การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมยังไม่แพร่หลายเท่าที่ควร อย่างไรก็ตามพบว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมถูกนำมาใช้ในกรณีปัญหาในงานที่เฉพาะเจาะจงตามที่ผู้บริหารต้องการ เช่น ผู้บริหารสนใจในการพัฒนากลยุทธ์การตลาดที่มีต่อลูกค้ารายสำคัญ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะถูกนำมาใช้เฉพาะในเรื่องกิจกรรมการตลาดนั้นๆ เพื่อการวัดต้นทุน และกำไร ที่เกิดขึ้นกับลูกค้ารายสำคัญ เพื่อใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ในการบริหารต่อไป

USSI (U.S. S&P)

Glenn L. 2009, *Cost Management* Sixth Edition, South-Western Cengage Learning, USA

มณฑกา ผดุงสิทธิ์ (2553), *การบัญชีต้นทุน*. คณะบุคคล อิมเจเนียร์ริง, กรุงเทพฯ.