

บทที่ 11

การคิดต้นทุนกิจกรรม

การคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity – Based Costing) หรือ ABC เกิดจากการพัฒนาระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม เพื่อให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่เพียงพอต่อการบริหารการผลิตสมัยใหม่ที่มีความสำคัญต่อกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุน โดยสะท้อนถึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกิจกรรมเหล่านั้นกับตัวผลิตภัณฑ์เพราะถือว่ากิจกรรมก่อให้เกิดต้นทุน อันจะนำไปสู่การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ถูกต้องและชัดเจนกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิม

ความเป็นมาของการคิดต้นทุนกิจกรรม

ความสำคัญต่อการบริหารกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุน เน้นความสำคัญของการคำนวณต้นทุนกิจกรรม และพยายามลดหรือขจัดความสูญเปล่าจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้นอกจากจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ ยังทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น อีกทั้งต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้เข้าใจถึงโครงสร้างต้นทุนของกิจกรรม ซึ่งจะนำไปสู่การบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ

ความแตกต่างระหว่างการคิดต้นทุนแบบเดิมและการคิดต้นทุนกิจกรรม

การคิดต้นทุนแบบเดิม

การคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการในการคิดต้นทุนแบบเดิมจะถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน โดยต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง จะถูกคิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรืองานโดยตรง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจะถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตามเกณฑ์การปันส่วนที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณผลิต เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

ปัญหาของการคิดต้นทุนแบบเดิม

การคิดต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต การปันส่วนในลักษณะนี้จะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมากต้องรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตมาก ส่วนผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณน้อยจะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตน้อย และถ้าค่าใช้จ่ายการผลิตไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตที่คำนวณได้ก็จะคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง

จึงอาจกล่าวได้ว่าการบริหารต้นทุนแบบเดิมให้ความสำคัญต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงิน โดยให้หลักการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามเกณฑ์ปริมาณการผลิต ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายและสะดวกต่อการคำนวณ แต่ไม่ได้แสดงถึงความสัมพันธ์ที่แท้จริงระหว่างต้นทุนกับตัวผลิตภัณฑ์

การคิดต้นทุนกิจกรรม

การคิดต้นทุนกิจกรรม หรือ ABC คือระบบการคิดต้นทุนที่ถือว่ากิจกรรมเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน มีการกำหนดกิจกรรม คิดต้นทุนกิจกรรม และจัดสรรต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่นำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้กิจกรรมนั้น ๆ เช่น ในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ กิจกรรมจะต้องวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ กำหนดต้นทุนกิจกรรม กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตลอดจนคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมเพื่อนำมาป็นส่วนค่าใช้จ่าย การผลิตตามปริมาณการใช้กิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์ แล้วนำไปรวมกันต้นทุนขั้นต้น เพื่อคิดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์

กล่าวโดยสรุปคือ การคิดต้นทุนกิจกรรมต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิม 2 ประการคือ

1. การคิดต้นทุนกิจกรรมกำหนดกลุ่มต้นทุนในลักษณะของกลุ่มต้นทุนกิจกรรม แต่การคิดต้นทุนแบบเดิมกำหนดกลุ่มต้นทุนตามแผนกผลิต
2. การคิดต้นทุนกิจกรรมใช้ตัวผลิตภัณฑ์ที่สัมพันธ์กับกิจกรรมหรือกลุ่มต้นทุนกิจกรรม ในขณะที่การคิดต้นทุนแบบเดิมใช้ตัวผลิตภัณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต

ขั้นตอนของการคิดต้นทุนกิจกรรม

1. การวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรม คือ การวิเคราะห์ว่าในการดำเนินธุรกิจของกิจการมีกิจกรรมอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากกระบวนการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ที่ได้กำหนดไว้ในลักษณะดังต่อไปนี้

- 1.1 วิเคราะห์ว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า หรือไม่เพิ่มค่า
- 1.2 วิเคราะห์ลักษณะการเกิดขึ้นของต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ มี 4 ลักษณะ
 - 1.) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต
 - 2.) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม
 - 3.) กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับแบบของผลิตภัณฑ์
 - 4.) กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้

2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยปกติต้นทุนเหล่านี้

นี้จะถูกบันทึกบัญชีตามรหัสบัญชี

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการกำหนดหรือระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรม ถ้าต้นทุนตามรหัสบัญชานั้นเกิดจากกิจกรรมเดียวก็จะเข้าสู่กิจกรรมได้โดยตรง หากต้นทุนตามรหัสบัญชานั้นเกิดจากกิจกรรมหลายกิจกรรมจะต้องปันส่วนต้นทุนนั้นเข้าสู่กิจกรรม ตามหลักเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดขึ้นของต้นทุนนั้น

3. การกำหนดตัวหลักต้นทุน

ตัวหลักต้นทุน หมายถึง สาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป คือ การกำหนดฐานในการปันส่วนต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ พิจารณาถึงลักษณะของต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจำแนกออกเป็น 4 ลักษณะ ดังนี้

3.1 ต้นทุนที่เกิดตามปริมาณการผลิต หมายถึง ต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต

3.2 ต้นทุนที่ผันแปรตามจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับจำนวนกลุ่มหรือจำนวนล็อตของสินค้า

3.3 ต้นทุนที่ผันแปรตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมที่กระทำโดยรวม เพื่อให้การผลิตทันต่อเวลาและ ขายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้

3.4 ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินต่อไปได้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวม เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้

ภายหลังจากการกำหนดตัวหลักต้นทุน จะนำตัวหลักต้นทุนไปคำนวณหาอัตราต้นทุนกิจกรรมได้ ดังนี้

$$\text{อัตราต้นทุนกิจกรรม} = \frac{\text{ต้นทุนกิจกรรม}}{\text{ปริมาณตัวหลักต้นทุน}}$$

4. การคำนวณต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

โดยการนำอัตราต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม คูณ ปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ซึ่งผลรวมของต้นทุนในแต่ละกิจกรรมจะเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ เมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกับต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ ก็จะได้ต้นทุนรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์

ประโยชน์ของการคิดต้นทุนกิจกรรม

1. ช่วยให้กิจการได้ทราบถึงข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง
2. เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์
3. การควบคุมต้นทุนที่ไม่เกิดคุณค่าให้หมดไป และยังทราบสาเหตุหรือตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะทำให้กิจการลดต้นทุนได้ตรงประเด็น และยังเป็นการประหยัดทรัพยากร และก่อให้เกิดความรวดเร็วในการปฏิบัติงาน

ลักษณะของกิจการที่น่าจะได้รับประโยชน์สูงจากการคิดต้นทุนกิจกรรม มีดังต่อไปนี้

1. มีต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตสูง
2. มีความหลากหลายของผลิตภัณฑ์
3. มีความหลากหลายของกิจกรรมที่ดำเนินอยู่
4. มีการเปลี่ยนแปลงมากในการดำเนินการผลิต และมีต้นทุนการปรับและเตรียมเครื่องจักรสูง