

บทที่ 2

ทฤษฎีที่ใช้ในการวิจัย

การบัญชีต้นทุน (cost accounting) เป็นการบัญชีที่บันทึกและจัดทำรายงานการวัดค่าของต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ ขอบเขตงานของการบัญชีต้นทุนจึงได้แก่ การรวบรวมข้อมูลต้นทุน การบันทึกแยกประเภท แบ่งสรรหรือปันส่วนสะสมและจัดทำรายงานเกี่ยวกับต้นทุนในลักษณะต่าง ๆ ตามความประสงค์ของฝ่ายจัดการ (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 3)

คำว่า "ต้นทุน" มีความหมายแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่จะนำไปใช้ เช่น ตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์, ตามความสัมพันธ์ที่มีต่อการผลิต, ตามหน้าที่ในการบริหารกิจการ, ตามแผนกผลิตและการดำเนินงาน, ตามงวดบัญชี, ตามความประสงค์ในการวางแผนและควบคุมต้นทุน และตามปัญหาการตัดสินใจเฉพาะกรณี เป็นต้น โดยการจำแนกต้นทุนถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญอย่างหนึ่งในการเข้าใจถึงพฤติกรรมต้นทุน ซึ่งในที่นี้จะจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

2.1 การจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

ต้นทุนการผลิตที่เป็นส่วนประกอบสำคัญของการผลิตสินค้าหรือบริการ ได้แก่ วัตถุดิบ, ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต นอกจากนี้ยังรวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารด้วย การจัดแยกประเภทต้นทุนแบบนี้จะมีประโยชน์กับฝ่ายบริหารในการติดตามราคาสินค้าคงเหลือ และคำนวณต้นทุนขายเพื่อวัดผลการดำเนินงาน โดยความหมายของต้นทุนที่เป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้าหรือบริการมีดังต่อไปนี้

1. วัตถุดิบ (materials) คือ วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นสำเร็จรูป ต้นทุนวัตถุดิบสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

- วัตถุดิบทางตรง (direct materials) หมายถึง วัตถุดิบที่นำไปใช้ในการผลิตสินค้านั้นโดยตรง สามารถคำนวณได้โดยง่ายว่าต้นทุนวัตถุดิบที่รวมอยู่ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด เช่น ไม้ที่นำมาทำเป็นเฟอร์นิเจอร์ กระดาษที่ใช้พิมพ์หนังสือ ผ้าที่นำมาตัดเป็นเสื้อ เป็นต้น

- *วัตถุดิบทางอ้อม (indirect materials)* หมายถึงวัตถุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้านั้น แต่ใช้เป็นจำนวนน้อยหรือยากที่จะทราบได้ว่าจะต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่าใด ตัวอย่างเช่น กาว ตะปู 釘 น้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 25)

หรือ หมายถึง วัสดุที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปแต่ไม่สามารถจำแนกเป็นวัตถุดิบทางตรงได้เพราะไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของผลิตภัณฑ์ เช่น กระดาษทราย ดอกสว่าน เป็นต้น หรือเป็นวัสดุที่เป็นส่วนหนึ่งของผลิตภัณฑ์แต่มีปริมาณการใช้น้อยมาก หรือการคำนวณต่อหน่วยผลิตภัณฑ์มีความซับซ้อนเสียเวลาและไม่มีประโยชน์ทางเศรษฐศาสตร์ เช่น ตะปู สกรู กาว เป็นต้น รวมถึงวัสดุสิ้นเปลืองอื่น ๆ เช่น น้ำมันหล่อลื่น จาระบี และอื่น ๆ (จิรพัฒน์ เสงประเสริฐวงศ์, 2540: 2/10)

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรงหรือทางอ้อมนั้น ต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ 2 ประการประกอบกัน กล่าวคือวัตถุดิบซึ่งถือว่าเป็นวัตถุดิบทางตรงจะต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญซึ่งใช้โดยตรงในการผลิตสินค้า และสามารถคำนวณเป็นต้นทุนในการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปได้โดยง่าย ถ้าขาดปัจจัยข้อใดข้อหนึ่งเสียแล้วย่อมถือว่ารายการนั้นเป็นวัตถุดิบทางอ้อม

2. **ค่าแรง (labor)** คือ จำนวนเงินที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการผลิตสินค้าหรือบริการ การจ่ายค่าแรงงานจะอยู่ในรูปต่าง ๆ เช่น ในรูปของเงินเดือน ค่าแรงรายวัน ค่าแรงรายชิ้นหรือหน่วยสินค้าที่ผลิตเสร็จ หรือในรูปผลตอบแทนอื่น ๆ เช่น ค่าล่วงเวลา โบนัส และเงินรางวัลใจอื่น ๆ โดยปกติจะแยกค่าแรงเป็น 2 ประเภท คือ

- *ค่าแรงทางตรง (direct labor)* คือ ค่าแรงที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยตรง และสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น ค่าแรงของพนักงานคุมเครื่องในแผนกประกอบรถยนต์ ค่าแรงของช่างตัดเสื้อในกิจการผลิตเสื้อสำเร็จรูป เป็นต้น สำหรับเงินล่วงเวลาที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากทำงานไม่เสร็จในเวลาที่กำหนด จะถือเป็นค่าแรงทางอ้อม เพราะการทำล่วงเวลานี้ไม่ทำให้ผลผลิตเพิ่ม

- *ค่าแรงทางอ้อม (indirect labor)* คือ ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้หรือเกี่ยวข้องกับ การผลิตโดยตรง เช่น ค่าแรงหัวหน้าผู้ควบคุมงาน เงินเดือนของยาม ภารโรง หรือ พนักงานทำความสะอาด เงินเดือนของผู้จัดการโรงงาน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลเหล่านี้ไม่ได้เป็นผู้ผลิตสินค้าโดยตรง ทั้งยังเป็นภาระที่ จะติดตามรายการดังกล่าวเข้าสู่หน่วยที่ผลิต ทำให้ไม่สามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงเข้าในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยได้ ปกตินิยมจัดรายการเหล่านี้ไว้ในค่าใช้จ่าย การผลิต

3. *ค่าใช้จ่ายการผลิตหรือโอเวอร์เฮดการผลิต (factory overhead)* หมายถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งนอกเหนือจากรายการวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 26) หรือหมายถึง ต้นทุนการผลิตอื่น ๆ ที่ไม่สามารถคำนวณต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง กล่าวคือต้นทุนการผลิตอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ วัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรง (จิรพัฒน์ เงามประเสริฐวงศ์, 2540: 2/9)

โดยปกติรายการต้นทุนที่รวบรวมไว้ในรายการค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่

- วัตถุดิบทางอ้อมหรือวัสดุโรงงาน
- ค่าแรงทางอ้อมหรือเงินเดือนผู้ควบคุมงาน ยาม ภารโรง ฯลฯ
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้สาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้อาคารสถานที่ เช่น ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัย ภาษี
- ต้นทุนค่าเครื่องมือเครื่องใช้ที่ใช้ในโรงงาน
- ค่าเสื่อมราคาของอาคาร เครื่องจักร ฯลฯ
- ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในโรงงาน
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ในโรงงาน

4. *ค่าใช้จ่ายการค้า* ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายสองส่วน ได้แก่

- *ค่าใช้จ่ายในการขาย* โดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายในการขายเกิดเมื่อได้ผลิตสินค้าเสร็จสิ้นแล้วพร้อมขายต่อไป ซึ่งประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย โฆษณาและการขนส่ง เป็นต้น (จิรพัฒน์ เงามประเสริฐวงศ์, 2540: 2/11) หรือหมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตั้งแต่การแนะนำผลิตภัณฑ์สู่ตลาด ส่งเสริมให้มีการขายโดยใช้สื่อโฆษณาในรูปแบบต่าง ๆ จนถึงการจัดส่งสินค้าถึงมือผู้ซื้อ (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 32)

- ค่าใช้จ่ายในการบริหาร เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการกำกับ ดูแล และควบคุม องค์การที่นอกเหนือจากส่วนการผลิต (จิรพัฒน์ เงามประเสริฐวงศ์, 2540: 2/11) หรือหมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการบริหารและควบคุมการดำเนินงานของกิจการ เช่น เงินเดือนของฝ่ายบริหาร เงินเดือนของฝ่ายบัญชีและการเงิน (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 32)

วัตถุประสงค์ทางตรง	+	ค่าแรงทางตรง	=	ต้นทุนขั้นต้น
--------------------	---	--------------	---	---------------

+

วัตถุประสงค์ทางอ้อม	+	ค่าแรงทางอ้อม	+	ต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ	=	ค่าเสียหายการผลิต
---------------------	---	---------------	---	---------------------	---	-------------------

ประกอบด้วย:

- วัสดุสิ้นเปลืองในโรงงาน

- น้ำมันหล่อลื่น

ฯลฯ

ประกอบด้วย:

- ผู้ควบคุมงาน

- ผู้ตรวจสอบงาน

- ค่าแรงขอมงานเสียหาย

ฯลฯ

ประกอบด้วย:

- ค่าเช่า

- ค่าเบี้ยประกันต่าง ๆ

- ภาษีที่ดิน

- ค่าเสื่อมราคา

- ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา

- ค่าไฟฟ้า, ประปา

ฯลฯ

=

ต้นทุนการผลิต

+

ค่าใช้จ่ายการขาย	+	ค่าใช้จ่ายการบริหาร	=	ค่าใช้จ่ายการค้า
------------------	---	---------------------	---	------------------

ประกอบด้วย:

- เงินเดือนพนักงานขาย

- ค่าคอมมิชชั่น

- ค่าโฆษณา

- ค่าใช้จ่ายเดินทาง

- ค่าเช่า

- ค่าเสื่อมราคา

- ค่าโทรศัพท์

ฯลฯ

ประกอบด้วย:

- เงินเดือนพนักงานบริหาร

- ค่าเช่า

- ค่าเสื่อมราคา

- ค่าผู้สอบบัญชี

- ค่าโทรศัพท์

- ค่าแสตมป์

ฯลฯ

=

ต้นทุนรวม

รูปที่ 2.1 การจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

2.2 การปันส่วนหรือการจัดสรรต้นทุน (cost allocation)

การปันส่วนหรือการจัดสรรต้นทุน หมายถึงกระบวนการติดตามต้นทุน(cost assignment) ซึ่งมีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะวัด (cost objective) และพยายามจัดต้นทุนเหล่านั้นให้เข้าตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว (ดวงมณี โกมารทัต, 2534: 220)

ตามหลักบัญชีต้นทุนมีวัตถุประสงค์เพื่อ หาต้นทุนของงาน สินค้า บริการ หรืออื่น ๆ โดยจะมีการรวบรวมจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามความต้องการ และการจัดสรรค่าใช้จ่ายก็ถือเป็นหัวใจสำคัญของระบบบัญชีต้นทุน โดยก่อนอื่นต้องทำการเลือก "ตัวผลักดันต้นทุน (cost driver)"

ตัวผลักดันต้นทุน คือ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการเกิดของต้นทุน ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญในแต่ละระดับของกิจกรรม (Brimson, 1991: 52)

หรือหมายถึง กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีผลกับต้นทุน (Horngren, Sundem และ Stratton, 1996: 38)

หรือหมายถึง ปัจจัยใด ๆ ที่มีผลกับต้นทุน (Horngren, Foster และ Datar, 1994: 29)

ตามปกติค่าใช้จ่ายหลัก เช่น ค่ากระดาษสำหรับโรงพิมพ์, ค่าแรงงานทางตรง จะสามารถจัดสรรเข้าสู่แผนก งาน หรือผลิตภัณฑ์ ได้โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน เช่น ปริมาณกระดาษที่ใช้ หรือ ชั่วโมงแรงงานทางตรงที่ใช้ เป็นต้น แต่จะมีค่าใช้จ่ายบางชนิดที่ไม่มีความสำคัญเพียงพอที่จะต้องจัดสรรดังกล่าวข้างต้น ซึ่งจะมีการสะสมค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นกลุ่ม "กลุ่มต้นทุน (cost pool)" แล้วจึงทำการจัดสรรต่อไป

กลุ่มต้นทุน คือ กลุ่มของต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมเดียวกัน มีไว้เพื่อวัดผลของวัตถุประสงค์ หรือใช้ในการจัดสรรเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน กระบวนการผลิต หรือ ผลิตภัณฑ์ (Brimson, 1991: 204)

หรือหมายถึง กลุ่มของค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดสรรเข้าสู่วัตถุประสงค์ที่ต้องการจะวัดด้วยตัวผลักดันต้นทุนตัวเดียวกัน (Horngren, Sundem และ Stratton, 1996: 490)

หรือหมายถึง การจัดกลุ่มของค่าใช้จ่าย ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็นกลุ่มใหญ่ หรือกลุ่มย่อย (Horngren, Foster และ Datar, 1994: 99)

ยกตัวอย่างเช่น ค่าเช่าอาคาร และค่าสาธารณูปโภค อาจจัดอยู่ในกลุ่มต้นทุนเดียวกัน เพราะค่าใช้จ่ายเหล่านี้อาจทำการจัดสรรตามพื้นที่ที่ใช้ เป็นต้น กล่าวโดยสรุปค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จัดอยู่ในกลุ่มต้นทุนเดียวกันจะต้องมีปัจจัยเดียวกันในการเกิดของค่าใช้จ่าย โดยปัจจัยนี้เรียกว่า ตัวผลักดันต้นทุน

2.2.1 วัตถุประสงค์หลักของการจัดสรร

Horngren, Sundem และ Stratton (1996) ได้กล่าวไว้วิธีการที่ใช้ในการจัดสรรต้นทุน จะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์หลัก 4 ข้อ ดังนี้

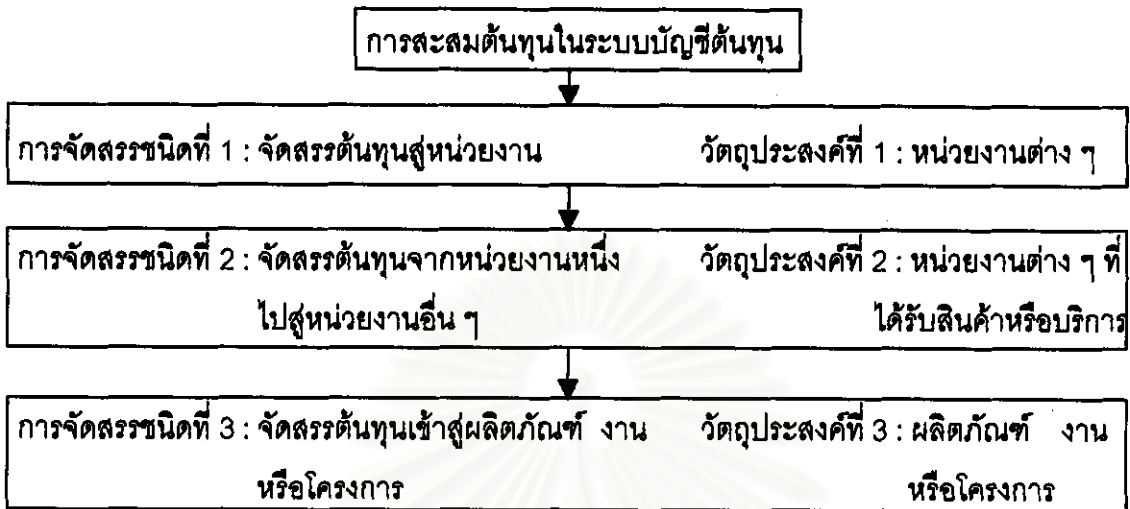
1. เพื่อใช้ทำนายภาวะทางเศรษฐศาสตร์ที่มีผลต่อการตัดสินใจในการวางแผนและควบคุม ผู้บริหารต้องระวังถึงผลที่จะเกิดขึ้นตามมาหลังจากตัดสินใจทั้งภายในและภายนอกองค์กร เช่น การเพิ่มจำนวนเที่ยวบิน หรือการเพิ่มจำนวนผู้โดยสารมากขึ้นจะมีผลต่อหน่วยงานของตัว, การเพิ่มวิชาในมหาวิทยาลัยจะมีผลให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายทะเบียนทำงานเพิ่มขึ้น เป็นต้น
2. เพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการทำงาน ในบางครั้งการจัดสรรต้นทุนจะมีอิทธิพลต่อรูปแบบในการจัดการ ซึ่งจะก่อให้เกิดความพยายามในการจัดการให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้ และจะก่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลประโยชน์ที่ได้รับต้องมากกว่าค่าใช้จ่ายที่สูญเสียไป
3. เพื่อใช้คำนวณรายได้และประเมินสินทรัพย์ ค่าใช้จ่ายที่จัดสรรให้กับสินค้า และโครงการ เพื่อวัดค่าใช้จ่ายในการคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขาย เพื่อใช้ประโยชน์ในทางบัญชีต่อไป อย่างไรก็ตามก็ยังสามารถนำมาผลที่ได้ไปใช้ในการประเมินการทำงานและวางแผนได้อีกด้วย
4. เพื่อพิสูจน์ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นถูกต้อง ในบางครั้งราคาขายจะสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ยกตัวอย่างเช่น บางบริษัทจะมีการกำหนดราคาขาย จากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิต และผลกำไรที่บริษัทต้องการ เป็นต้น

โดยวัตถุประสงค์ 2 ข้อแรกจะเน้นในเรื่องของการวางแผนและควบคุม และ 2 ข้อหลังจะแสดงถึงความแตกต่างของต้นทุนสินค้าที่ขาย และการตั้งราคาสินค้า นอกจากนี้เราอาจใช้วิธีการจัดสรรต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ นอกเหนือจากที่ได้กล่าวข้างต้นก็ได้

ในทางอุดมคติ เราสามารถจัดสรรต้นทุนเพียงวิธีเดียวเพื่อสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทั้ง 4 ข้อได้ แต่ในความเป็นจริง จะไม่สามารถใช้วิธีจัดสรรต้นทุนเพียงวิธีเดียวกับแผนกต่าง ๆ ได้ ดังนั้นผู้บริหารควรเลือกว่าวัตถุประสงค์ที่เหมาะสมและมีอิทธิพลสูงกว่าวัตถุประสงค์ข้ออื่น ๆ

2.2.2 รูปแบบในการจัดสรรต้นทุน

รูปแบบพื้นฐานในการจัดสรรต้นทุนมี 3 ชนิด ดังรูปที่ 2.2



รูปที่ 2.2 รูปแบบในการจัดสรรต้นทุน

1. จัดสรรต้นทุนไปยังหน่วยงานอย่างเหมาะสม ตามปกติค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกิดขึ้นในแต่ละหน่วยงานจะสามารถติดตามได้โดยตรง แต่จะมีค่าใช้จ่ายที่ใช้ร่วมกันมากกว่าหนึ่งหน่วยงาน ซึ่งจะต้องจัดสรรตามกิจกรรมที่เป็นตัวหลักต้นทุน ยกตัวอย่างเช่น การจัดสรรค่าเช่าตึกไปยังแผนกต่าง ๆ ตามพื้นที่ใช้งานของแต่ละแผนก, ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร จัดสรรตามชั่วโมงเครื่องจักรที่ใช้ หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร จัดสรรตามค่าใช้จ่ายทางตรง เป็นต้น
2. จัดสรรต้นทุนจากหน่วยงานหนึ่งไปสู่หน่วยงานอื่น ๆ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ผลิตสินค้าหรือบริการโดยตรง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะจัดสรรเข้าสู่สินค้าหรือบริการได้ แต่สำหรับหน่วยงานที่เป็นบริการซึ่งเป็นหน่วยงานที่คอยสนับสนุนหน่วยงานอื่น มิได้ทำการผลิตโดยตรงจะต้องทำการจัดสรรต้นทุนของหน่วยงานนี้ให้กับหน่วยงานอื่น
3. จัดสรรต้นทุนของหน่วยงานหรือกิจกรรมนั้น ๆ สู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ เช่น หน่วยงานประกอบสินค้าก็จัดสรรต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่ประกอบเสร็จ เป็นต้น

ในอดีตบริษัทต่าง ๆ จะใช้ฐานในการจัดสรรตามปริมาณ ได้แก่ ชั่วโมงแรงงานทางตรง, ค่าแรงงานทางตรง หรือชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น เป็นตัวหลักต้นทุนในการจัดสรรต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์ ซึ่งไม่เหมาะสมกับการผลิตในปัจจุบันมากนัก เพราะฐานในการจัดสรรต่าง ๆ เหล่านี้อาจมีสาเหตุและผลของการเกิดของค่าใช้จ่ายที่แท้จริง รวมทั้งระบบการผลิตในปัจจุบันมีการใช้

เครื่องมือเครื่องจักรที่อัตโนมัติมากขึ้น ทำให้ฐานในการจัดสรรต่าง ๆ เหล่านี้มีความสัมพันธ์เพียง 5-10% ของค่าใ้หน่วยการผลิตทั้งหมด

จากสภาพการแข่งขันที่รุนแรงในปัจจุบัน มีผลให้ค่าใช้จ่ายสูงขึ้น กำไรลดลง ประกอบกับระบบการผลิตที่เปลี่ยนไปเป็นแบบอัตโนมัติมากขึ้น ดังนั้นบริษัทจะต้องหาแนวทางแก้ไขรวมทั้งรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เพื่อการตัดสินใจที่ถูกต้องมากขึ้น ด้วยเหตุนี้เองจึงได้มีการพัฒนาเครื่องมือในการจัดการแบบใหม่ เช่น ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based-Costing : ABC) และ TQM (Total Quality Management) เป็นต้น โดย ABC เป็นวิธีที่ช่วยให้มองภาพของค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการได้ชัดเจนมากขึ้น นอกจากนี้ยังช่วยให้ทราบข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยได้แม่นยำมากขึ้น เพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการกำหนดราคาและการตัดสินใจอื่น ๆ

2.3 แนวคิดของระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

ความยุ่งยากในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยที่ถูกต้อง แม่นยำขึ้นอยู่กับการจัดสรรใ้หน่วยการผลิตในการดำเนินธุรกิจให้เหมาะสมกับแต่ละงาน ผลิตภัณฑ์ หรือบริการ โดยมีวิธีในการจัดสรรใ้หน่วยการผลิตเป็น 3 ระดับซึ่งจะมีความซับซ้อนเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ แต่จะทำให้ข้อมูลที่ได้รับความแม่นยำมากขึ้นด้วยเช่นเดียวกัน

1. ระดับที่ 1 : อัตราใ้หน่วยการผลิตอัตราเดียว (Plantwide Overhead Rate)

วิธีนี้จะใช้อัตราจัดสรรใ้หน่วยการผลิตเพียงค่าเดียวทั้งโรงงาน โดยจะมีฐานในการจัดสรรเพียงฐานเดียว คือ แรงงานทางตรง ซึ่งมีผลทำให้ต้นทุนต่อหน่วยที่ได้มีค่าผิดพลาดได้

การใช้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรร เริ่มขึ้นในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 เพราะค่าแรงงานทางตรงจะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนมากของผลิตภัณฑ์ นอกจากนี้ข้อมูลของแรงงานทางตรงสามารถรวบรวมได้ง่ายและสะดวกในการใช้ อีกทั้งแรงงานทางตรงยังมีความสัมพันธ์อย่างมากกับค่าใ้หน่วยการผลิตที่เกิดขึ้น ด้วยเหตุนี้เองทำให้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรที่เหมาะสมที่สุด

ปัจจุบันนี้ก็ยังมีบริษัทอีกเป็นจำนวนมากที่ใช้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรใ้หน่วยการผลิต ผลจากการศึกษาพบว่ายังมีอุตสาหกรรมบางชนิดที่แรงงานทางตรงยังมีความสัมพันธ์อย่างมากกับค่าใ้หน่วยการผลิตที่เกิดขึ้น ดังนั้นการใช้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรใ้หน่วยการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์จึงเหมาะสม

สถานการณ์ที่เหมาะสมสำหรับการใช้แรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต มีดังนี้

- แรงงานทางตรงเป็นองค์ประกอบสำคัญของค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดของผลิตภัณฑ์
- สัดส่วนของแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตกับเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต ไม่แตกต่างกันมากนักในผลิตภัณฑ์
- ผลิตภัณฑ์ไม่แตกต่างกันมากในด้านของ ปริมาณ ขนาดล็อต (lot) รวมทั้งความซับซ้อนในการผลิต
- แรงงานทางตรงและการเกิดของค่าใช้จ่ายการผลิตมีความสัมพันธ์เชิงสถิติสูง กล่าวคือแรงงานทางตรงเป็นตัวผลักดันต้นทุนของค่าใช้จ่ายการผลิต

จากสภาพการเปลี่ยนแปลงของระบบการผลิตที่ได้มีการใช้ระบบอัตโนมัติต่าง ๆ มา แทนการใช้แรงงานของคนเพิ่มมากขึ้น รวมทั้งผลิตภัณฑ์มีความหลากหลายแตกต่างกัน ในด้าน ปริมาณ ขนาดล็อต และความซับซ้อนในการผลิต นอกจากนี้การเกิดค่าใช้จ่ายการผลิตก็ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับแรงงานทางตรงอีกต่อไป ดังนั้นการที่บริษัทยังใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอัตราเดียวในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับผลิตภัณฑ์ จะมีผลให้เกิดความบิดเบือนของข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ได้

2. ระดับที่ 2 : อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตรายแผนก (Departmental Overhead Rates)

วิธีนี้จะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเป็น 2 ขั้นตอน โดยเริ่มจากการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่กลุ่มต้นทุน ได้แก่ แผนก หรือขั้นตอนการทำงาน จากนั้นจะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตจากกลุ่มต้นทุนเข้าสู่แต่ละงานอีกครั้งหนึ่งโดยฐานที่ใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่งานจะมีหลายชนิดขึ้นกับความเหมาะสม

อย่างไรก็ตามวิธีการแบบนี้จะไม่เหมาะสมถ้าบริษัทมีความแตกต่างในเรื่องของ ปริมาณ ขนาดล็อต และความซับซ้อนของผลิตภัณฑ์มาก เพราะวิธีนี้จะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่งานโดยใช้ฐานจัดสรรตามปริมาณ ดังนั้นถ้าผลิตภัณฑ์มีความแตกต่างกันมากการใช้ฐานจัดสรรตามปริมาณอาจทำให้เกิดการคำนวณค่าใช้จ่ายมากเกินไปสำหรับการผลิตปริมาณมาก (over cost) และคำนวณค่าใช้จ่ายต่ำเกินไปสำหรับการผลิตปริมาณน้อย (under cost) ซึ่งจะทำให้เกิดการคำนวณต้นทุนงานผิดพลาด ดังนั้นจึงควรใช้การคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม

3. ระดับที่ 3 : ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing)

วิธีนี้จะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตออกเป็น 2 ขั้นตอน คือจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่กลุ่มต้นทุน แต่จะมีกลุ่มต้นทุนที่มากขึ้นและละเอียดกว่าการแบ่งเป็นแผนก โดยกลุ่มต้นทุนนี้จะเรียกว่าเป็น "กิจกรรม (activity)" จากนั้นจะทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่แต่ละงานหรือผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ต้องใช้จนกว่าจะสิ้นสุดงานหรือเป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ก็จะได้ต้นทุนงานตามกิจกรรม

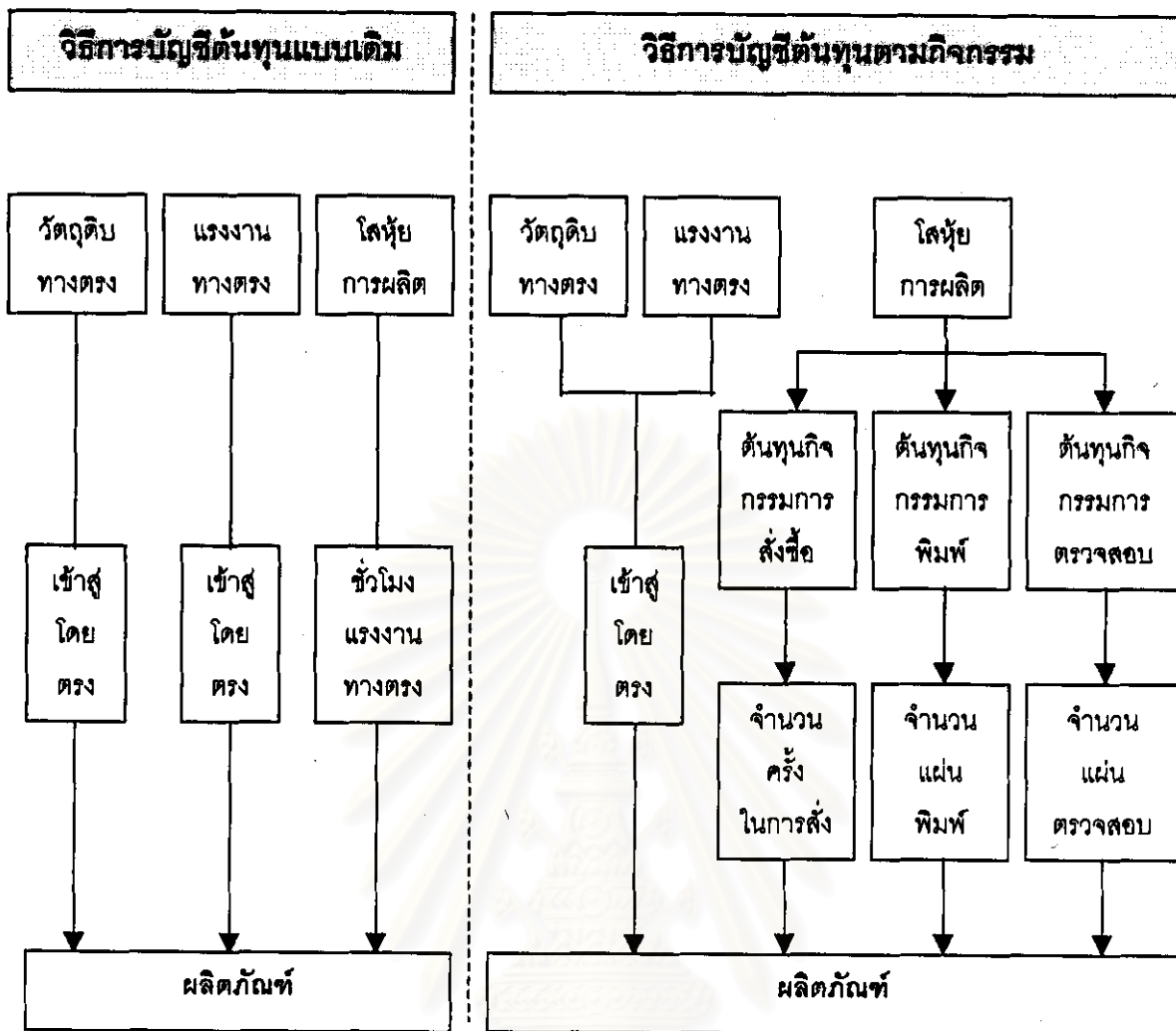
กิจกรรม คือ เหตุการณ์หรือการดำเนินการใดก็ตามที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน หรือเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายขึ้น (Garrison และ Noreen, 1997: 182)

หรือหมายถึง กระบวนการหรือขั้นตอนที่ก่อให้เกิดงาน (Rayburn, 1993: 117)

ยกตัวอย่างกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน ได้แก่ กิจกรรมการปรับตั้งเครื่องจักร, กิจกรรมการสั่งซื้อ, กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ, กิจกรรมการเดินเครื่องจักร, กิจกรรมการรับสินค้า, กิจกรรมการซ่อมบำรุง และกิจกรรมการขนส่ง เป็นต้น

สำหรับจำนวนของตัวผลักดันต้นทุนในแต่ละงานจะขึ้นกับความซับซ้อนของงาน ยิ่งบริษัทมีความซับซ้อนของกิจการมากขึ้นเท่าใด ก็ยิ่งมีจำนวนตัวผลักดันต้นทุนมากขึ้นเท่านั้น ยกตัวอย่างเช่น ผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งของบริษัท ผลิตจำนวนน้อยแต่ต้องใช้เวลาในการปรับตั้งเครื่องจักรนาน ต้องสั่งซื้อชิ้นส่วนต่าง ๆ หลายชนิด และต้องตรวจสอบคุณภาพสม่ำเสมอ แต่อีกผลิตภัณฑ์หนึ่งของบริษัทต้องผลิตเป็นจำนวนมาก การปรับตั้งเครื่องจักรไม่นาน การสั่งซื้อชิ้นส่วนต่าง ๆ น้อยชนิด และไม่ต้องตรวจสอบคุณภาพ แล้วถ้าบริษัทไม่สนใจถึงผลกระทบของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุนแล้วทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามปริมาณ (เช่น ชั่วโมงทำงาน, ชั่วโมงเดินเครื่องจักร, ปริมาณวัสดุที่ใช้ เป็นต้น) จะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจำนวนมากได้รับส่วนแบ่งของค่าใช้จ่ายการผลิตสูง ซึ่งจะให้เกิดการบิดเบือนของต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ทั้งสอง

กล่าวโดยสรุปคือ วิธีบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมจะช่วยลดความบิดเบือนของต้นทุนได้ โดยการสร้างกลุ่มต้นทุนของแต่ละกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน แล้วทำการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามจำนวนกิจกรรมทั้งหมดที่ต้องใช้ในแต่ละงานหรือผลิตภัณฑ์ ดังนั้น จากตัวอย่างข้างต้นจะพบว่าผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจำนวนน้อยจะได้รับการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตในส่วนของ การปรับตั้งเครื่องจักร, การสั่งซื้อวัสดุ และการตรวจสอบ เป็นสัดส่วนที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับอีกผลิตภัณฑ์หนึ่ง



รูปที่ 2.3 แสดงวิธีการบัญชีต้นทุนแบบเดิมและวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

ในวิทยานิพนธ์นี้จะใช้ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เนื่องจากเป็นวิธีที่เหมาะสมกับโรงงานตัวอย่าง และเหตุผลที่เลือกวิธีนี้ได้กล่าวแล้วในบทที่ 1 สำหรับขั้นตอนการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมจะกล่าวในหัวข้อถัดไป

2.4 ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

สำหรับขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมนั้น จะมีขั้นตอนแตกต่างกันตามผู้แต่งแต่ละคน แต่ผลสุดท้ายแล้วก็จะสามารถหาต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้ ดังนั้นในที่นี้จะแสดงขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามกิจกรรมของ จีระพัฒน์ เงาประเสริฐวงศ์ (2540) ดังต่อไปนี้

1. ขั้นตอนที่หนึ่ง : ระบุถึงกิจกรรมที่ใช้ทรัพยากรนั้น จากนั้นจึงคำนวณต้นทุนที่เกี่ยวข้อง เช่น กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดสำหรับการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม เพราะผู้ปฏิบัติจำเป็นต้องเข้าใจถึงกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตเป็นอย่างดี นอกจากนี้ฝ่ายบริหารต้องทราบถึงกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วย

ตัวอย่างเช่น บริษัทผลิตเครื่องจักรกลการเกษตรแห่งหนึ่งได้ระบุกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการผลิตเครื่องจักรกลรุ่นหนึ่งว่า ประกอบด้วยแปดกิจกรรมและได้กำหนดให้แต่ละกิจกรรมมีเพียงปัจจัยเดียวที่มีผลต่อต้นทุน โดยมีอัตราต้นทุนใล้ห่วยต่อหน่วยปัจจัยอยู่สองอัตรา โดยอัตราที่หนึ่งสำหรับต้นทุนคงที่และอีกอัตราหนึ่งสำหรับต้นทุนแปรผัน ตัวอย่างเช่น สำหรับกิจกรรมการเคลื่อนย้ายวัสดุ ปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนกิจกรรมนี้คือจำนวนครั้งในการเคลื่อนย้ายวัสดุ ซึ่งต้นทุนส่วนใหญ่เป็นค่าจ้างแรงงาน ดังนั้นเมื่อต้องการลดต้นทุนสำหรับกิจกรรมนี้ ฝ่ายบริหารของบริษัทจะต้องหาวิธีลดจำนวนครั้งในการเคลื่อนย้ายลง

ข้อสำคัญอีกประการหนึ่งสำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมคือ ต้นทุนไม่ได้แปรผันตามระดับกิจกรรมเพียงอย่างเดียว แต่ยังขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของผลิตภัณฑ์อีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น ผู้ผลิตไอศกรีม 2 ราย รายแรกผลิตเพียงรสเดียวในปริมาณ 100,000 กิโลกรัมต่อเดือนและบรรจุขายในกล่องขนาดเดียว ในขณะที่ผู้ผลิตไอศกรีมรายที่สองผลิตไอศกรีมหลายรส โดยผลิตรวมทั้งสิ้น 100,000 กิโลกรัมต่อเดือนเช่นเดียวกับผู้ผลิตรายแรก แต่บรรจุขายในกล่องหลายขนาด จากตัวอย่างจะเห็นว่าการผลิตสำหรับผู้ผลิตรายที่สองมีความซับซ้อนมากกว่าผู้ผลิตรายแรกทั้งในเรื่องการสั่งซื้อ การจัดเก็บ การบรรจุ และการปรับตั้งเครื่องจักร เป็นต้น ทำให้ใล้ห่วยการผลิตสำหรับผู้ผลิตรายที่สองสูงกว่าใล้ห่วยการผลิตที่เกิดกับผู้ผลิตรายแรก

ปัจจุบันระบบการผลิตเข้าสู่ระบบอัตโนมัติมากขึ้น ความซับซ้อนยิ่งเพิ่มมากขึ้น ทำให้ระบบคำนวณต้นทุนมีความสลับซับซ้อนตามมา เช่น เมื่อใช้วิธีการคำนวณต้นทุนแบบเดิมในการจัดสรรใล้ห่วยการผลิตตามระดับกิจกรรมต่าง ๆ อาทิเช่น ตามชั่วโมงแรงงานทางตรงตามชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น ทำให้ผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตปริมาณมากจะได้รับการจัดสรรใล้ห่วยการผลิตในสัดส่วนที่สูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตปริมาณน้อยกว่า

แต่เมื่อคำนวณต้นทุนตามวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม การจำแนกใล้ห่วยการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์เฉพาะทาง (specialty product) ที่มีปริมาณการผลิตน้อยอาจสูงกว่า

โซหุ่ยการผลิตเมื่อคำนวณด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนแบบเดิม ทั้งนี้เพราะผลิตภัณฑ์เหล่านี้ อาจจำเป็นต้องใช้แรงงานที่มีประสิทธิภาพ การตรวจสอบที่เข้มงวดกว่า หรือต้องการข้อกำหนดที่มากกว่า เป็นต้น จากตัวอย่างผู้ผลิตไอศกรีมอาจพบว่าค่าโซหุ่ยการผลิตของไอศกรีมรสหนึ่งของผู้ผลิตรายที่สอง 1,000 กิโลกรัมอาจเท่ากับค่าโซหุ่ยการผลิต 100,000 กิโลกรัมสำหรับผู้ผลิตรายแรกก็ได้ อันอาจมีสาเหตุเนื่องมาจากการปรับตั้งเครื่องจักร การตรวจสอบคุณภาพ และอื่น ๆ นอกจากนี้การผลิตปริมาณน้อยสำหรับแต่ละล็อตยังทำให้การผลิตไหลไม่ต่อเนื่องเหมือนกับการผลิตปริมาณมาก สำหรับเหตุการณ์เช่นนี้ ถ้าใช้วิธีการคำนวณต้นทุนแบบเดิมที่จัดสรรโซหุ่ยตามปริมาณหน่วยผลิต (กิโลกรัม) ทำให้ผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตสูงได้รับการจัดสรรโซหุ่ยการผลิตในปริมาณที่มากกว่าผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตน้อยกว่า ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์เฉพาะทางที่มีปริมาณการผลิตน้อยมีค่าต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ในขณะที่เดียวกันผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิตสูงจะมีต้นทุนที่สูงกว่าที่ควรจะเป็น

2. ขั้นตอนที่สอง : ระบุประเภทต้นทุนและตัวหลักต้นทุนของกิจกรรม เช่น ตัวหลักต้นทุนของกิจกรรมการจัดซื้อ คือ จำนวนครั้งของการสั่งซื้อ เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมหนึ่งอาจมีตัวหลักต้นทุนหลายตัวก็ได้

ตัวหลักต้นทุนมีจำนวนมากมาย ซึ่งอาจแปรผันตามปริมาณการผลิต ตามความซับซ้อนในการผลิต หรือตามกระบวนการทางการตลาดก็ได้ ยกตัวอย่างเช่น ชั่วโมงเครื่องจักร, ชั่วโมงแรงงานหรือต้นทุนแรงงาน, น้ำหนักวัตถุดิบ, จำนวนหน้าพิมพ์, การปรับตั้งเครื่องจักร, ใบสั่งซื้อ, การตรวจสอบคุณภาพ, จำนวนชิ้นส่วนในผลิตภัณฑ์, เวลาประมวลผลคอมพิวเตอร์, จำนวนผลิต, จำนวนลูกค้า, ชั่วโมงบิน, จำนวนครั้งการผ่าตัด, ใบสั่งซื้อ, ชั่วโมงการทดสอบ และ ระยะทางซัพซี้ เป็นต้น

หลักเกณฑ์ในการเลือกตัวหลักต้นทุน มีดังต่อไปนี้

- เลือกปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุน
- พิจารณาผลประโยชน์ที่ได้รับ โดยเลือกปัจจัยที่สามารถจำแนกต้นทุนตามประโยชน์ที่ได้รับ เช่น ในการจำแนกค่าใช้จ่ายด้านคอมพิวเตอร์ไปตามภาควิชาต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยควรจำแนกตามประโยชน์ที่ได้รับ อาทิเช่น ภาควิชาฟิสิกส์ที่ใช้คอมพิวเตอร์มาก ควรได้รับการจัดสรรโซหุ่ยมากกว่าภาควิชาอื่น ๆ ที่มีการใช้งานน้อยกว่า ซึ่งอาจเหมาะสมกว่าการจัดสรรโซหุ่ยตามจำนวนนิสิตที่ใช้คอมพิวเตอร์ หรือตามจำนวนอาจารย์ เป็นต้น

- พิจารณาตามความสมเหตุสมผล (reasonableness) ในบางครั้งไม่สามารถพิจารณาเลือกปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นได้ จำเป็นต้องพิจารณาตามความสมเหตุสมผล หรือตามความยุติธรรม (fairness) เช่น ในบางกรณีเมื่อพิจารณาตามความสมเหตุสมผลแล้ว อาจจัดสรรค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารตามสัดส่วนขององค์ประกอบต้นทุนอื่น ๆ

3. ขั้นตอนที่สาม : คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรม

โดยทั่วไปแล้วสามารถคำนวณอัตราโลหุ่ยจัดสรรสำหรับต้นทุนทางอ้อมต่าง ๆ ได้ดังนี้

$$\text{อัตราโลหุ่ยจัดสรร} = \frac{\text{ประมาณการต้นทุนโลหุ่ยการผลิต}}{\text{ประมาณการปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่กำหนด}}$$

สมการอัตราโลหุ่ยจัดสรรดังกล่าวสามารถใช้ได้กับต้นทุนทางอ้อมทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นโลหุ่ยการผลิต ค่าใช้จ่ายทางการบริหาร การจัดจำหน่าย การขาย และอื่น ๆ ความแตกต่างของอัตราโลหุ่ยจัดสรรระหว่างวิธีการคำนวณต้นทุนแบบเดิมและวิธีการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมอยู่ตรงที่ อัตราจัดสรรสำหรับวิธีการตามกิจกรรมคำนวณสำหรับแต่ละปัจจัยของกิจกรรมต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ฝ่ายจัดการอาจจัดสรรต้นทุนการปรับตั้งเครื่องจักรไปตามศูนย์กิจกรรมที่ปรับตั้งเครื่องจักร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นกิจกรรมหนึ่งอาจมีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพียงตัวเดียวหรือมากกว่า อีกทั้งอัตราจัดสรรดังกล่าวเป็นการประมาณการในอนาคต ฝ่ายจัดการจำเป็นต้องเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเพื่อใช้เปรียบเทียบกับค่าประมาณการที่ได้กำหนดไว้

ความจำเป็นที่ต้องใช้อัตราโลหุ่ยจัดสรร มีดังนี้

- การคำนวณโลหุ่ยจัดสรรทำให้สามารถทราบประมาณการต้นทุนผลิตภัณฑ์ก่อนวันปิดงวดบัญชี ถ้าต้องรอจนถึงวันปิดงวดเพื่อคำนวณโลหุ่ยการผลิตจริงทำให้เกิดความล่าช้าในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรือต้นทุนสำหรับงานใด ๆ
- อัตราโลหุ่ยจัดสรรทำให้การลงบันทึกโลหุ่ยง่ายขึ้น โดยทำการคำนวณหาโลหุ่ยการผลิตจัดสรร ซึ่งมีค่าเท่ากับผลคูณระหว่างอัตราโลหุ่ยจัดสรรกับระดับกิจกรรมที่ใช้ไปในการผลิตผลิตภัณฑ์หนึ่ง ๆ

4. ขั้นตอนทีสี่ : จัดสรรต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ จากผลคูณระหว่างต้นทุนต่อหน่วยของตัวหลักต้นทุนและปริมาณปัจจัยที่ใช้ในกิจกรรม เช่น ต้นทุนกิจกรรมการสั่งซื้อสำหรับผลิตภัณฑ์ ก เท่ากับต้นทุนต่อการสั่งซื้อคูณด้วยจำนวนครั้งของการสั่งซื้อที่เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ ก เป็นต้น

สำหรับการผลิตผลิตภัณฑ์ใด ๆ จำเป็นต้องใช้ทั้งแรงงานและเครื่องจักรประกอบกัน การจัดสรรต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ จึงคำนวณจากผลคูณของอัตราไต่หุ่ยจัดสรรกับปริมาณปัจจัยที่ใช้ไปในการผลิต

2.5 การวิเคราะห์ผลแตกต่างของไต่หุ่ยการผลิต

จากขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้กล่าวข้างต้น จะพบว่าเราสามารถหาไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรได้จากอัตราไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรคูณกับระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอัตราไต่หุ่ยจัดสรรกำหนดขึ้นก่อนที่การผลิตจริงเกิดขึ้น โดยได้จากการประมาณการไต่หุ่ยการผลิตและระดับกิจกรรมการผลิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับงวดการผลิตหน้า

ดังนั้นผลแตกต่างระหว่างไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรและไต่หุ่ยการผลิตจริงย่อมเกิดขึ้นได้เสมอ ซึ่งอาจเป็นไปได้ทั้ง ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรมากเกินไป (overapplied overhead) หรือไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรน้อยเกินไป (underapplied overhead) โดยที่ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรมากเกินไป หมายถึงไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรมากกว่าไต่หุ่ยการผลิตจริง ในทางกลับกันไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรน้อยเกินไป หมายถึง ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรน้อยกว่าไต่หุ่ยการผลิตจริง หรือ

ที่ระดับการผลิตจริง

ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรมากเกินไป : ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรร > ไต่หุ่ยการผลิตจริง

ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรรน้อยเกินไป : ไต่หุ่ยการผลิตจัดสรร < ไต่หุ่ยการผลิตจริง

สำหรับผลแตกต่างที่เกิดขึ้นมาจากสาเหตุ 2 ประการ ประการแรกเกิดจากต้นทุนไต่หุ่ยการผลิต เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าเช่าโรงงาน และอื่น ๆ เปลี่ยนแปลงไปจากวันที่คำนวณอัตราไต่หุ่ยการผลิตจัดสรร อันอาจมาจากปัจจัยภายนอก เช่น อุปสงค์-อุปทานที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงทางการเมืองหรือทางกฎหมาย เป็นต้น สาเหตุประการที่สองเกิดจากระดับกิจกรรมที่ประมาณในการคำนวณอัตราไต่หุ่ยจัดสรร และระดับกิจกรรมที่ใช้ไปในการผลิตจริงแตกต่างกัน ซึ่งสามารถแสดงได้ด้วย

$$\text{อัตราดอกเบี้ยจัดสรร} = \frac{\text{ประมาณการดอกเบี้ยการผลิต}}{\text{ประมาณการระดับกิจกรรม}}$$

ซึ่งจะเห็นได้ว่าเมื่อใดก็ตามที่ประมาณการดอกเบี้ยการผลิตแตกต่างจากดอกเบี้ยการผลิตจริง หรือเมื่อประมาณการระดับกิจกรรมแตกต่างจากระดับกิจกรรมที่ใช้ในการผลิตจริง จะมีผลทำให้การคำนวณอัตราดอกเบี้ยจัดสรรไม่ถูกต้องนัก ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดดอกเบี้ยการผลิตมากเกินไป หรือน้อยเกินไปได้

2.6 ข้อดีของระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของระบบต้นทุนของบริษัทในหลายด้าน อาทิเช่น

1. ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมจะเพิ่มจำนวนของกลุ่มต้นทุนที่ใช้ในการสะสมค่าดอกเบี้ยการผลิต แทนที่จะสะสมเป็นกลุ่มต้นทุนเพียงกลุ่มเดียวเหมือนระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม แต่จะมีการสะสมค่าดอกเบี้ยการผลิตตามกิจกรรม ซึ่งจะทำให้มีกลุ่มต้นทุนหลายกลุ่มตามกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน
2. ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมจะเปลี่ยนฐานในการจัดสรรค่าดอกเบี้ยการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ จากเดิมที่มีการใช้แรงงานทางตรงหรือฐานจัดสรรอื่น ๆ ตามปริมาณ มาเป็นฐานในการจัดสรรที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งจะสามารถติดตามต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้แม่นยำมากขึ้น
3. ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมช่วยให้ควบคุมค่าใช้จ่ายได้ดีขึ้น โดยจะมุ่งเน้นไปที่การใช้กิจกรรมให้คุ้มค่า แทนที่จะมุ่งเน้นไปที่ผลิตภัณฑ์เหมือนในอดีต เมื่อเราสามารถกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ได้เราก็จะมองเห็นแนวทางในการลดค่าใช้จ่ายในกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้ เช่น พยายามลดค่าใช้จ่ายที่เกิดในกิจกรรมการขนย้ายวัสดุ เป็นต้น เนื่องจากเป็นการทำงานที่ไม่เกิดคุณค่า
4. ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมช่วยเปลี่ยนมุมมองของผู้บริหารที่มีต่อดอกเบี้ยการผลิต เนื่องจากทำให้ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่แม่นยำขึ้น จะทำให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการตัดสินใจทางธุรกิจ รวมทั้งวางแผนกลยุทธ์ทางการตลาดได้ ซึ่งจะช่วยให้เพิ่มโอกาสการทำกำไรในผลิตภัณฑ์และลูกค้าสูงขึ้นและแม่นยำมากขึ้น

2.7 ข้อดีของระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

นอกเหนือจากข้อดีที่ได้กล่าวมาแล้ว ระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมยังมีข้อดีต่าง ๆ อยู่หลายประการ อาทิเช่น

1. การคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม สามารถบ่งชี้ได้ว่าการขายสินค้าที่ผลิตปริมาณน้อยมักก่อให้เกิดผลขาดทุนขึ้นแม้ว่าผลต่างของราคาขายกับต้นทุนแปรผันต่อหน่วย (contribution margin) มีค่ามากกว่าศูนย์ก็ตาม
 เนื่องจากผลต่างของราคาขายกับต้นทุนแปรผันต่อหน่วยเหมาะกับการวิเคราะห์ในช่วงระยะสั้น (short run) เท่านั้น แต่ไม่เหมาะสมกับการวิเคราะห์ในช่วงระยะยาวนาน (long run) เพราะการวิเคราะห์ผลต่างของราคาขายกับต้นทุนแปรผันต่อหน่วยนั้น พิจารณาต้นทุนคงที่เป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่หรือยกเลิกการผลิตผลิตภัณฑ์เดิม อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาช่วงระยะเวลายาวนานแล้ว ยิ่งผลิตผลิตภัณฑ์มากขึ้นเท่าใด ต้นทุนต่าง ๆ ก็สูงขึ้นตามระดับกิจกรรมที่มากขึ้น ดังนั้นต้นทุนเกือบทั้งหมดจะเป็นต้นทุนแปรผันซึ่งสอดคล้องกับหลักการของระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมที่มีสมมติฐานที่ว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดเป็นต้นทุนแปรผัน
2. เสียค่าใช้จ่ายในการเก็บข้อมูลสูง เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมต้องใช้ข้อมูลละเอียด และการคำนวณที่มากขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยที่มีความแม่นยำมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่มีผลิตภัณฑ์เป็นร้อยชนิด ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเก็บข้อมูลต่าง ๆ สูงมากกว่าผลประโยชน์ที่ควรได้รับจากระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย