

บทที่ 4

แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

จากการศึกษาแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม สามารถนำมาประยุกต์ใช้ เป็นแนวทางในการบริหารงานของกิจการได้โดยเน้นการควบคุมต้นทุน (Control Dimension) ของ บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด โดยการศึกษาในครั้งนี้จะแสดงให้เห็นถึง ขั้นตอนของการวิเคราะห์ กิจกรรม และการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน เพื่อชี้ให้ผู้บริหารทราบถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุน ภายในกิจการ และความสามารถในการปฏิบัติงานว่ามีมากน้อยเพียงใด และหันมาให้ความสำคัญ ต่อการบริหารกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่า และพยายามลดหรือตัด ทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งจะนำไปสู่การปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพที่ดีต่อเนื่องในทุกๆระดับของ การบริหารและช่วยลดต้นทุน(Cost reduction) ของกิจการในที่สุด

เนื่องจากระบบบัญชีของธุรกิจเป็นการรวมข้อมูลตามรายการต้นทุน (Cost Element) จึงได้แสดงตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของฝ่ายการตลาด เพื่อเป็นแนวทางการประยุกต์ ระบบต้นทุนกิจกรรม ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลมาทำการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ดังนั้นในบทนี้จึง แบ่งเป็น 3 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 แสดงการวิเคราะห์กิจกรรม การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และแนว ทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ส่วนที่ 2 แสดงตัวอย่างในการคำนวณต้นทุนก ิจกรรมของฝ่ายการตลาด

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ ระบบต้นทุนกิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม

ในขั้นตอนของการวิเคราะห์กิจกรรม จะทำการวิเคราะห์กิจกรรมตามศูนย์ก ิจกรรม โดยแบ่งเป็นแผนกตามลักษณะโครงสร้างองค์กรของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด โดยแบ่ง เป็น 3 ขั้นตอนคือ การระบุกิจกรรม การรวมกิจกรรมเข้าด้วยกัน และการรายงานกิจกรรม

การระบุกิจกรรม เป็นการแบ่งการดำเนินงานภายในกิจการออกเป็นกิจกรรม ย่อยๆ โดยกิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลงาน ซึ่งจะทำให้ทราบว่ากิจการประกอบกิจกรรมอะไร สูญ เสียเวลาและทรัพยากรอะไรไปบ้าง สุดท้ายกิจกรรมที่เกิดขึ้นส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างไร

ในขั้นตอนนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง หัวหน้างานในแต่ละแผนก ผู้จัดการฝ่าย และผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ เพื่อรวบรวมรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะงานที่ทำ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น และเอกสารที่ใช้โดยประมาณ รวมทั้งการศึกษาข้อมูลจากคำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) เพื่อประกอบการพิจารณาด้วย โดยในการระบุกิจกรรมในแต่ละฝ่ายซึ่งประกอบด้วย 3 ฝ่าย อันได้แก่ ฝ่ายการตลาด ฝ่ายผลิต และฝ่ายบริหาร ซึ่งในการระบุกิจกรรมนั้นจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งกิจกรรมหลัก และกิจกรรมรองที่แต่ละฝ่ายจะต้องปฏิบัติ

1. ฝ่ายการตลาด ประกอบด้วย 3 ส่วนหลักคือ ส่วนการตลาด 1 ส่วนการตลาด 2 และส่วนการตลาด 3 ซึ่งแต่ละส่วนการตลาดนั้นจะมีลักษณะหน้าที่เหมือนกัน แต่จะแตกต่างกันที่กลุ่มลูกค้า และประเภทสินค้าที่จำหน่าย ดังนั้น การระบุกิจกรรมของฝ่ายการตลาด บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด ในแต่ละส่วนการตลาดจึงมีกิจกรรมที่เหมือนกัน ดังแสดงไว้ในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายการตลาด บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

ฝ่ายการตลาด				
ส่วนการตลาด	กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
	1. การติดต่อหาลูกค้าและการเสนอราคา	ข่าวการประมูล และประกวดราคา และกลุ่มรายชื่อลูกค้า โครงการต่างๆ	ใบเสนอราคา	ผู้แทนขาย
	2. การเจรจาต่อรอง	ใบเสนอราคา	รายงานโครงการ	พนักงานประสานงานขาย
	3. การออกใบสั่งขาย	รายงานโครงการ	ใบสั่งขาย	พนักงานประสานงานขาย
	4. การออกใบสั่งผลิต	ใบสั่งขาย	ใบสั่งผลิต	ฝ่ายผลิต
	5. การติดตามการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า	ใบสั่งผลิต	ใบสั่งจัดบรรทุกสินค้า	แผนกขนส่ง
	6. การออกใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี	ใบสั่งจัดบรรทุก สินค้า	ใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี	แผนกการเงิน
	7. การบันทึกข้อร้องเรียนจากลูกค้า	จดหมายร้องเรียน / โทรศัพท์	บันทึกการร้องเรียน	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
	8. การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา	รายงานหนี้ที่มีปัญหา	ดูหนี้ที่เก็บเงินได้	แผนกการเงิน
	9. การจัดทำรายงาน	ใบเสนอราคา/ใบสั่งขายข้อร้องเรียน จากลูกค้า เป็นต้น	รายการที่จัดทำเรียบร้อยแล้ว	ผู้จัดการฝ่ายต่าง ๆ / ผู้ช่วย กรรมการผู้จัดการ
	10. การโฆษณา และการส่งเสริมการขาย	รายงานลูกค้าโครงการต่าง ๆ	จำนวนลูกค้าที่กลับมาซื้ออีกครั้ง	ผู้จัดการฝ่าย
	11. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
	12. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2. ฝ่ายผลิต ประกอบด้วย 3 ส่วน คือ ส่วนผลิต ประกอบด้วย 3 แผนกคือ แผนกผลิต แผนกควบคุมคุณภาพ และแผนกคลังสินค้า ส่วนซ่อมบำรุง ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกซ่อมบำรุง แผนกแบบและอะไหล่ และส่วนบริการเทคนิค ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกขนส่ง และแผนกบริการเทคนิค

ทั้งนี้ในการระบุกิจกรรมของฝ่ายผลิต ของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด จะทำการวิเคราะห์แยกเป็นส่วน และแผนก ซึ่งแสดงดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายผลิต บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

ฝ่ายผลิต			
ส่วนผลิต – แผนกผลิต			
กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
1. การเตรียมแม่พิมพ์	ใบสั่งผลิต	แม่พิมพ์ที่ทำความสะอาดแล้ว	แผนกผลิต
2. การชะลอคอนกรีต	ใบสั่งผลิต	แม่พิมพ์ที่พร้อมทำการผลิต	แผนกผลิต
3. การตั้งสวด	ใบสั่งผลิต	แม่พิมพ์ที่พร้อมทำการผลิต	แผนกผลิต
4. การผสมคอนกรีต	ใบสั่งผลิต	คอนกรีตที่พร้อมทำการผลิต	แผนกผลิต
5. การขนย้ายชุดตุบ	ใบสั่งผลิต	แม่พิมพ์ที่เทคอนกรีตเรียบร้อยแล้ว	แผนกผลิต
6. การเดินเครื่องจักร	แม่พิมพ์ที่เตรียมพร้อมแล้ว	สินค้าสำเร็จรูปตามขนาดที่ลูกค้าต้องการ	แผนกคลังสินค้า
7. การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป	สินค้าสำเร็จรูป	รายงานการผลิต	แผนกคลังสินค้า
8. การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน	รายงานสินค้าชำรุดเสียหาย	สินค้าที่แก้ไขเรียบร้อยแล้ว	แผนกคลังสินค้า
9. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
10. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

กิจกรรม (Activity)		สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนผลิต - แผนกควบคุมคุณภาพ				
1. การตรวจสอบคุณภาพสินค้า	ใบสั่งผลิต	สินค้าที่ผ่านการตรวจสอบ	แผนกผลิต	
2. การตรวจสอบระบบมาตรฐาน	ตารางการทำงาน	ผลสรุปจากการตรวจสอบ	แผนกผลิต	
เครื่องมือวัดภายในโรงงาน	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
3. การเข้าร่วมสัมมนา	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
4. การเข้าร่วมประชุม				
ส่วนผลิต - แผนกคลังสินค้า				
1. การจัดเก็บสินค้าเข้าคลัง	รายงานการผลิต	สินค้าสำเร็จรูปที่จัดเก็บเข้าคลังเรียบร้อยแล้ว	แผนกขนส่ง / หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
2. การจัดบรรจุภัณฑ์สินค้า	ใบสั่งจัดบรรจุภัณฑ์	สินค้าที่จัดบรรจุภัณฑ์พร้อมที่จะส่งให้ลูกค้า	แผนกขนส่ง	
3. การจัดเรียงสินค้าให้เป็นระเบียบ	รายงานสินค้าคงเหลือ	สินค้าที่จัดเป็นระเบียบ	แผนกคลังสินค้าและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
4. การตรวจนับสินค้า	รายงานสินค้าคงเหลือ	จำนวนสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้	แผนกบัญชี/แผนกคลังสินค้า/และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
5. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	
6. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	

ตารางที่ 4 (ต่อ) แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายผลิต บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนซ่อมบำรุง – แผนกซ่อมบำรุง			
1. การตรวจเช็คเครื่องจักรประจำวัน	ตารางการทำงานประจำวัน	เครื่องจักรที่ตรวจเช็คเรียบร้อยแล้ว พร้อมใช้งาน	แผนกผลิต
2. การซ่อมบำรุงเครื่องจักรตามวาระ	ประวัติเครื่องจักร	เครื่องจักรที่ใช้งานได้ และจำนวนเครื่องจักรที่ต้องซ่อม	แผนกผลิต และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
3. การซ่อมบำรุงฉุกเฉิน	ใบแจ้งซ่อม	เครื่องจักรที่ซ่อมเสร็จเรียบร้อยแล้ว	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. การจัดทำรายงาน	ใบแจ้งซ่อม, ประวัติเครื่องจักร	รายงานประจำเดือน	ผู้จัดการฝ่าย, ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ
5. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
6. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 4 (ต่อ) แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายผลิต บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนซ่อมบำรุง – แผนกแบบและอะไหล่			
1. การทำแบบผลิต	ผลการประชุมระหว่างแผนกการตลาด และแผนกผลิต	แบบผลิตที่จัดทำเสร็จเรียบร้อยแล้ว	แผนกผลิต
2. การซ่อมแซมแบบผลิต	รายงานแบบผลิตที่ใช้งานไม่ได้	แบบผลิตที่ซ่อมเสร็จเรียบร้อยแล้ว	แผนกผลิต
3. การสร้างอะไหล่ให้กับเครื่องจักร	แผนกการซ่อมบำรุง	อะไหล่ที่สร้างเสร็จ	แผนกซ่อมบำรุง
4. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
5. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
ส่วนบริการเทคนิค – แผนกขนส่ง			
1. การวางแผนการขนส่ง	รายงานการสั่งผลิต	แผนการจัดส่งสินค้า	แผนกขนส่ง
2. การจัดสรรรถกึ่งสินค้า	ใบสั่งจัดสรรรถ	สินค้าที่จัดสรรรถเรียบร้อยแล้ว	แผนกขนส่ง
3. การจัดส่งสินค้าให้กับลูกค้า	สินค้าที่จัดสรรรถเรียบร้อยแล้วพร้อมขนส่ง	สินค้าที่ถึงมือลูกค้าเรียบร้อยแล้ว	แผนกบริการเทคนิค
4. การรับคืนสินค้าเสียหายกลับคืนโรงงาน	สินค้าที่มีปัญหาระหว่างขนส่ง	รายงานสินค้าแตกหักเสียหาย	แผนกคลังสินค้า
5. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
6. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 4 (ต่อ) แสดงการระดมกิจกรรมของฝ่ายผลิต บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนบริการเทคนิค - แผนกบริการเทคนิค			
1. การติดตั้งสินค้า	ใบขนย้าย	ใบขนย้ายสินค้าที่ลูกค้าเซ็นรับ	แผนกการเงิน
2. การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จแล้ว	ข้อร้องเรียนจากลูกค้า	งานที่ได้รับปรับปรุงเรียบร้อยแล้ว	แผนกการตลาด
3. การให้คำปรึกษาแก่ลูกค้า	ข้อหารือของลูกค้า	ลูกค้าที่ได้รับคำปรึกษา	แผนกการตลาด
4. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
5. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

3. ฝ่ายบริหาร ประกอบด้วย 2 ส่วนคือ ส่วนบัญชีการเงิน ประกอบด้วย 4 แผนกคือ แผนกจัดซื้อ/สโตร์ แผนกการเงิน และแผนกบัญชี ส่วนธุรการและงานบุคคล ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกบุคคล และแผนกส่งเสริมกิจกรรม การระบุนกิจกรรมในฝ่ายบริหาร ดังแสดงในตารางที่ 5

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ตารางที่ 5 แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายบริหาร บริษัท พิวส์คอนกรีต จำกัด

ฝ่ายบริหาร				
ส่วนบัญชีการเงิน - แผนกจัดซื้อและสโตร์	กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำใช้ประโยชน์ (User)
1. การตรวจสอบรายการตามใบขออนุมัติซื้อ		ใบขออนุมัติซื้อ	รายการสินค้าตามใบขออนุมัติซื้อ	หน่วยงานที่ขออนุมัติ
2. การเบิกสินค้าจากสโตร์		ใบเบิกสินค้า	สินค้าตามใบเบิกสินค้า	หน่วยงานที่ขอเบิก
3. การติดต่อผู้จำหน่าย		ใบขออนุมัติซื้อ	รายชื่อผู้จำหน่าย พร้อมทั้งรายละเอียด	หน่วยงานจัดซื้อ
4. การจัดทำใบสั่งซื้อ		ใบขออนุมัติซื้อ	ใบสั่งซื้อ	พนักงานซื้อสินค้า
5. การซื้อสินค้าตามใบสั่งซื้อ		ใบสั่งซื้อ	สินค้าตามใบสั่งซื้อ	หน่วยงานที่ขออนุมัติซื้อ
6. การตรวจรับสินค้า		ใบส่งสินค้า	ใบรับสินค้า	หน่วยงานคลังสินค้า
7. การจัดทำรายงานการจัดซื้อประจำวัน		ใบรับสินค้า/ใบส่งสินค้า	รายงานที่พร้อมจัดส่ง	แผนกบัญชี
8. การจัดเก็บรายละเอียดผู้จำหน่าย		รายงานการซื้อสินค้า/การรับสินค้า/รายงานการติดต่อผู้จำหน่าย	ทะเบียนผู้จำหน่าย	หน่วยงานจัดซื้อ/ฝ่ายบริหาร
9. การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน		คำร้องเรียนจากผู้จำหน่าย/บิลที่มีปัญหา	ผลสรุปในเรื่องต่าง ๆ เช่น วันที่ชำระเงิน	ฝ่ายบริหาร
10. การเข้าร่วมสัมมนา		เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
11. การเข้าร่วมประชุม		หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายบริหาร บริษัท พินิจคอมพิวเตอร์ จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนบัญชีการเงิน - แผนกการเงิน			
1. การออกใบวางบิล	ใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี	ใบวางบิล	เจ้าหน้าที่การเงิน/แผนกบัญชี
2. การติดตามทวงถามหนี้	ใบวางบิลที่ลูกค้าันต์รับชำระ	จำนวนใบวางบิลที่เก็บเงินได้	เจ้าหน้าที่การเงิน
3. การติดต่อธนาคาร	เช็คที่ครบกำหนดนำฝาก /เงินสด	ใบนำฝากธนาคาร	แผนกบัญชี
4. การจัดทำรายงานการรับชำระหนี้	ใบเสร็จรับเงิน	รายงานการรับเงิน	แผนกบัญชี
5. การติดต่อทนาย	รายงานเช็คคืน/ลูกค้าที่มีปัญหา	สรุปผลการติดต่อ เช่น ส่งฟ้อง หรือจดหมายติดตาม	ผู้จัดการฝ่าย
6. การจ่ายเงินเจ้าหนี้	ใบสำคัญจ่าย	ใบสำคัญจ่ายที่จ่ายเงินแล้ว	แผนกบัญชี
7. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
8. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงการระบุกิจกรรมของฝ่ายบริหาร บริษัท พิวลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนบัญชีการเงิน – แผนกบัญชี			
1. การจัดทำใบสำคัญซื้อ	ใบสั่งซื้อ/ใบกำกับสินค้า/ใบรับสินค้า	ใบสำคัญซื้อ	แผนกบัญชี
2. การจัดทำใบสำคัญขาย	ใบส่งสินค้า/ใบกำกับภาษี	ใบสำคัญขาย	แผนกบัญชี
3. การจัดทำใบสำคัญจ่าย	สำเนาใบสำคัญซื้อ/ใบสั่งซื้อสินค้า (หากซื้อเป็นเงินสด) ฯลฯ	ใบสำคัญจ่าย	แผนกการเงิน
4. การจัดทำใบสำคัญรับ	รายงานการรับเงินประจำวัน	ใบสำคัญรับ	แผนกบัญชี
5. การจัดทำบัญชีต้นทุน	ใบเบิกวัสดุ/ใบรายการการผลิต ฯลฯ	รายงานต้นทุนการผลิตประจำเดือน	แผนกบัญชี/ฝ่ายบริหาร
6. การจัดทำบัญชีทั่วไป	ใบสำคัญต่าง ๆ	งบการเงินประจำเดือน/งบการเงินเพื่อเสนอต่อฝ่ายบริหาร/รายงานทางการเงินต่าง ๆ	ผู้จัดการฝ่าย/ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ/กรรมการ/กรรมการผู้จัดการ/ผู้ที่เกี่ยวข้อง
7. การติดต่อหน่วยงานราชการ เช่น สรรพากร	จดหมายเชิญพบ	ผลสรุปจากการเชิญพบ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
8. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
9. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงการระดมกิจกรรมของฝ่ายบริหาร บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนธุรกิจและงานบุคคล - แผนกบุคคล			
1. การสรรหาบุคลากร	ใบแสดงความต้องการกำลังคน	จำนวนพนักงานที่คัดเลือกได้	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
2. การฝึกอบรมพนักงาน	โครงการฝึกอบรม	จำนวนพนักงานที่ผ่านการฝึกอบรม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
3. การจัดทำบัญชีเงินเดือน/ค่าแรงพนักงาน	บัตรต่อเวลาการทำงานของพนักงาน	รายงานสรุปเงินเดือน/ค่าแรง ประจำเดือน	แผนกบัญชี
4. การประเมินผลการปฏิบัติงานพนักงาน	แบบประเมินผลการปฏิบัติงาน	รายงานสรุปผลการปฏิบัติงาน	ผู้จัดการฝ่าย / ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ
5. การดูแลรักษาความปลอดภัย	ระบบรักษาความปลอดภัย	ความปลอดภัยที่เกิดขึ้นภายในโรงงาน	ทุกหน่วยงานในองค์กร
6. การนำคนเจ็บส่งโรงพยาบาล	ใบส่งตัว	คนเจ็บที่ถึงรพ. และได้รับการรักษา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
7. การติดต่อประสานกันสังคม	แบบนำส่งประสานสังคม	ข่าวสารประสานกันสังคมและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
8. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
9. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงการระบุดังกล่าวของฝ่ายบริหาร บริษัท พิวลย์คอมพิวเตอร์ จำกัด

กิจกรรม (Activity)	สิ่งนำเข้า (Input)	ผลงาน (Output)	ผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User)
ส่วนราชการและงานบุคคล – แผนกส่งเสริมกิจกรรม			
1. การจัดทำกิจกรรม 5 ส	รายงานการประชุม	กิจกรรมที่ได้จัดทำ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
2. การจัดทำกิจกรรม ขป.	รายงานการประชุม	กิจกรรมที่ได้จัดทำ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
3. การจัดทำกิจกรรมควบคุมคุณภาพ	รายงานการประชุม	กิจกรรมที่ได้จัดทำ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. การจัดทำกิจกรรมส่งเสริมความสามัคคี	รายงานการประชุม	กิจกรรมที่ได้จัดทำ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
5. การเข้าร่วมสัมมนา	เอกสารเชิญชวนสัมมนา	รายงานสรุปผลจากการสัมมนา	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
6. การเข้าร่วมประชุม	หนังสือเชิญประชุม	รายงานการประชุม	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

การรวมกิจกรรม จะกระทำภายหลังจากที่มีการระบุกิจกรรมในแต่ละแผนกแล้ว โดยพิจารณาเฉพาะกิจกรรมที่มี สิ่งนำเข้า(Input) ผลงาน(Output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์(User) ที่มี ลักษณะเหมือนกัน หรือคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความสะดวกในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ อีกทั้งยังทำให้ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม (Measurement Costs) ต่ำลง โดยทำการพิจารณาเป็นรายแผนกได้ดังนี้

แผนกการตลาด เมื่อพิจารณาที่แผนกการตลาดแล้วมีกิจกรรม 3 กิจกรรมที่จะต้องนำมา รวมกันคือ การติดต่อหาลูกค้าและการเสนอราคา การเจรจาต่อรอง การออกไปส่งขาย โดย กำหนดเป็นกิจกรรมใหม่คือ “การเสนอราคา” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ข่าวดูสารการประมวล และประกวดราคา ผลงาน (Output) รายงานโครงการ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ พนักงาน ประสานงานขาย

แผนกผลิต จะทำการรวมกิจกรรม การเตรียมแท่นผลิต การชะโลมน้ำมัน การดิ่งลวด เป็นกิจกรรม “การเตรียมการผลิต” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ไม้สังผลิต ผลงาน (Output) แท่น ผลิตที่พร้อมทำการผลิต และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ แผนกผลิต

นอกจากนี้ยังมีกิจกรรม การผสมคอนกรีต การขนย้ายวัสดุคืบ ที่รวมเป็นกิจกรรม “การ ขนย้ายวัสดุคืบ” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ไม้สังผลิต ผลงาน (Output) แท่นผลิตที่เทคอนกรีต เรียบร้อยแล้ว และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ แผนกผลิต

แผนกคลังสินค้า จะรวมกิจกรรมการจัดเรียงสินค้าให้เป็นระเบียบ และกิจกรรมการ ตรวจนับสินค้า โดยกำหนดเป็นกิจกรรม “การตรวจนับสินค้าและการจัดเรียง” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ รายงานสินค้าคงเหลือ ผลงาน (Output) จำนวนสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ และผู้นำไป ใช้ประโยชน์ (User) คือ แผนกบัญชี/แผนกคลังสินค้า/และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

แผนกขนส่ง ทำการรวมกิจกรรมการจัดบรรทุก และกิจกรรมการจัดส่งสินค้าให้กับลูกค้า เป็นกิจกรรมใหม่คือกิจกรรม “การส่งมอบสินค้า” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ไม้สังจัดบรรทุก ผลงาน (Output) สินค้าที่ถึงมือลูกค้าเรียบร้อยแล้ว และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ แผนก บริการเทคนิค

แผนกซ่อมบำรุง รวมกิจกรรมการตรวจเช็คเครื่องจักรประจำวัน การซ่อมบำรุงเครื่องจักรตามวาระ และการซ่อมบำรุงฉุกเฉิน เป็นกิจกรรม “การซ่อมแซมเครื่องจักร/อื่น ๆ “ โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ใบแจ้งซ่อม ผลงาน (Output) เครื่องจักรที่ซ่อมเสร็จเรียบร้อยแล้ว และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ แผนกที่เกี่ยวข้อง

แผนกจัดซื้อและสต็อก มีการรวมกิจกรรมทั้งหมดจำนวน 5 กิจกรรม โดยรวมเหลือเพียง 2 กิจกรรม คือ

1. กิจกรรมการตรวจสอบรายการตามใบขออนุมัติซื้อ การเบิกสินค้าจากสต็อก และการติดต่อผู้จำหน่ายรวมเป็นกิจกรรมใหม่คือกิจกรรม “การเตรียมการจัดซื้อ” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ใบขออนุมัติซื้อ ผลงาน (Output) ใบสั่งซื้อ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ หน่วยงานจัดซื้อ

2. กิจกรรมการจัดทำใบสั่งซื้อ การซื้อสินค้าตามใบสั่งซื้อรวมเป็นกิจกรรม “การสั่งซื้อสินค้า” โดยมีข้อมูลนำเข้า (Input) คือ ใบสั่งซื้อ ผลงาน (Output) สินค้าตามใบสั่งซื้อ และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) คือ หน่วยงานที่ขออนุมัติซื้อ

ส่วนกิจกรรมการเข้าร่วมสัมมนา การเข้าร่วมประชุม ซึ่งทุกฝ่าย/แผนกจะต้องมีนั้น จะรวมเหลือเพียงกิจกรรมเดียวคือกิจกรรม “การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา”

การรายงานกิจกรรม เป็นการรายงานกิจกรรมทั้งหมดในแต่ละแผนก ภายหลังจากที่มีการรวมกิจกรรมเข้าด้วยกันแล้ว ดังแสดงในตารางที่ 6 ซึ่งจะแสดงถึงกิจกรรมในแต่ละฝ่าย/แผนก เพื่อนำไปวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนต่อไป

ตารางที่ 6 แสดงการรายงานกิจกรรมในแต่ละฝ่ายของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

ฝ่าย/แผนก	กิจกรรม
ฝ่ายการตลาด	
แผนกการตลาด	การเสนอราคา การออกไปสั่งผลิต การติดตามการส่งมอบ การออกไปกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี การบันทึกซื้อร้องเรียน การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา การจัดทำรายงาน การโฆษณาและการส่งเสริมการขาย การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
ฝ่ายผลิต	
แผนกผลิต	การเตรียมการผลิต การขนย้ายวัตถุดิบ การเดินเครื่องจักร การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกควบคุมคุณภาพ	การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การตรวจสอบระบบมาตรฐานเครื่องมือวัดภายในโรงงาน การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกคลังสินค้า	การจัดเก็บสินค้าเข้าคลัง การจัดบรรทุกสินค้า การตรวจนับสินค้าและการจัดเรียง การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา

ตารางที่ 6 (ต่อ) แสดงการรายงานกิจกรรมในแต่ละฝ่ายของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

ฝ่าย/แผนก	กิจกรรม
แผนกขนส่ง	การส่งมอบสินค้า การรับคืนสินค้าเสียหาย การวางแผนการขนส่ง การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกบริการเทคนิค	การติดตั้งสินค้า การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จแล้ว การให้คำปรึกษา การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกซ่อมบำรุง	การซ่อมแซมเครื่องจักร/อื่น ๆ การจัดทำรายงาน การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกแบบและอะไหล่	การทำแบบผลิต การซ่อมแซมแบบผลิต การสร้างอะไหล่ การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
ฝ่ายบริหาร	
แผนกจัดซื้อและสต็อก	การเตรียมการจัดซื้อ การสั่งซื้อสินค้า การตรวจรับสินค้า การจัดทำรายงาน การจัดเก็บรายละเอียดผู้จำหน่าย การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา

ตารางที่ 6 (ต่อ) แสดงการรายงานกิจกรรมในแต่ละฝ่ายของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

ฝ่าย/แผนก	กิจกรรม
แผนกการเงิน	การออกใบวางบิล การติดตามทวงถามหนี้ การติดต่อธนาคาร การจัดทำรายงาน การติดต่อทนาย การจ่ายชำระหนี้ การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกบัญชี	การจัดทำใบสำคัญซื้อ การจัดทำใบสำคัญขาย การจัดทำใบสำคัญจ่าย การจัดทำใบสำคัญรับ การจัดทำบัญชีต้นทุน การจัดทำบัญชีทั่วไป การติดต่อหน่วยงานราชการ การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกบุคคล	การสรรหาบุคลากร การฝึกอบรมพนักงาน การจัดทำบัญชีเงินเดือน/ค่าแรง การประเมินผลการปฏิบัติงาน การดูแลรักษาความปลอดภัย การติดต่อหน่วยงานราชการ การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา
แผนกส่งเสริมกิจกรรม	การจัดทำกิจกรรมเพิ่มผลผลิต การจัดทำกิจกรรมส่งเสริมความสามัคคี การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา

การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน

จากกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในแต่ละฝ่าย/แผนก ขั้นตอนต่อไปเป็นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของการเกิดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน ในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด นั้น เป็นการประยุกต์เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ดังนั้น ตัวผลักดันที่เลือกใช้จึงอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) หรือที่เรียกว่า ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งในแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น สามารถวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดกิจกรรมอันเป็นที่มาของการเกิดต้นทุน และระบุตัวผลักดันได้ดังตารางที่ 7

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ตารางที่ 7 แสดงการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุน และการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของบริษัท พิวลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม	สาเหตุของการเกิดกิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุน(Cost Driver)
การเสนอราคา	เป็นขั้นตอนของการประมูลงาน	จำนวนใบเสนอราคา
การออกแบบสิ่งผลิต	เป็นขั้นตอนในการปฏิบัติงาน	จำนวนรายงานโครงการ
การติดตามการส่งมอบ	การส่งสินค้าไม่ตรงตามกำหนด	จำนวนครั้งที่ติดตาม
การออกใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี	เพื่อให้แผนกบัญชีการเงินนำไปเก็บเงินจากลูกค้า	จำนวนใบจัดบรรทุก
การบันทึกข้อร้องเรียน	การปฏิบัติงานไม่ได้มาตรฐาน	จำนวนข้อร้องเรียน
การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา	การวิเคราะห์สินเชื่อไม่มีประสิทธิภาพ ลูกหนี้มีปัญหา	จำนวนหนี้ที่มีปัญหา
การจัดทำรายงาน	ความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การโฆษณาและการส่งเสริมการขาย	การรักษาความสัมพันธ์ที่ระยะห่างลูกค้า	จำนวนครั้งลูกค้าที่กลับมาซื้อ
การเตรียมการผลิต	เป็นขั้นตอนในการผลิตสินค้า	จำนวนครั้งในการเตรียมการผลิต
การขนย้ายวัตถุดิบ	การจัดแผนผังโรงงาน ทำให้ต้องมีการขนย้ายวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการขนย้าย
การเดินเครื่องจักร	ขบวนการผลิตสินค้า	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร
การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป	การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป เก็บในคลังสินค้า	จำนวนครั้งในการขนย้าย
การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน	การปฏิบัติงานไม่ได้มาตรฐาน	จำนวนครั้งที่แก้ไข
การตรวจสอบคุณภาพสินค้า	ต้องการให้สินค้าออกมามีคุณภาพ ตรงตามมาตรฐาน	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การตรวจสอบระบบมาตรฐานเครื่องมือวัดภายในโรงงาน	ต้องการให้เครื่องมือมีคุณภาพ พร้อมใช้งาน	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน

ตารางที่ 7 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุน และการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของบริษัท พิชญ์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม	สาเหตุของการเกิดกิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน(Cost Driver)
การจัดเก็บสินค้าเข้าคลัง	เตรียมจัดบรรทุกเพื่อส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การจัดบรรทุกสินค้า	เตรียมสินค้าเพื่อส่งมอบให้กับลูกค้า	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การตรวจนับและการจัดเรียง	การตรวจสอบปริมาณสินค้าคงเหลือ	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การส่งมอบสินค้า	นำสินค้าส่งมอบให้กับลูกค้า	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การรับคืนสินค้าเสียหาย	สินค้าเกิดความเสียหายระหว่างการขนส่ง	จำนวนครั้งที่รับคืน
การวางแผนการขนส่ง	เป็นการจัดคิวการขนส่งสินค้าให้กับลูกค้า	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การติดตั้งสินค้า	ขั้นตอนในการปฏิบัติงาน เพื่อให้ลูกค้าใช้งานได้	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จแล้ว	การปฏิบัติงานไม่ได้มาตรฐาน	จำนวนครั้งที่แก้ไข
การให้คำปรึกษา	การริษาคำถามสัมพันธ์ที่ดี ระหว่างลูกค้ากับกิจการ	จำนวนครั้งที่ให้คำปรึกษา
การซ่อมแซมเครื่องจักร/อื่นๆ	เครื่องจักรเกิดความเสียหาย/การป้องกันความเสียหาย	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การทำแบบผลิต	การคิดสินค้าตามแบบที่ลูกค้าต้องการ	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การซ่อมแซมแบบผลิต	แบบผลิตเกิดความเสียหาย หรือไม่ได้มาตรฐาน	จำนวนครั้งของการซ่อมแซม
การสร้างอะไหล่	ความต้องการใช้อะไหล่ของหน่วยงานซ่อมบำรุง	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การเตรียมการจัดซื้อ	ความต้องการสินค้าที่มีคุณภาพ และราคาถูก	จำนวนใบขออนุมัติซื้อ
การสั่งซื้อสินค้า	ความต้องการวัสดุ/วัสดุ	จำนวนใบสั่งซื้อสินค้า

ตารางที่ 7 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุน และการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม	สาเหตุของการเกิดกิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน(Cost Driver)
การตรวรับสินค้า	ต้องการตรวจสอบคุณภาพสินค้า และปริมาณ	จำนวนชั่วโมงในการทำงาน
การจัดเก็บรายละเอียดผู้จำหน่าย	ความต้องการข้อมูลเกี่ยวกับผู้จำหน่าย	จำนวนผู้จำหน่ายที่จัดเก็บ
การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน	บิลของผู้จำหน่ายมีปัญหา	จำนวนบิลที่มีปัญหา
การออกใบวางบิล	เพื่อนำไปเก็บเงินจากลูกค้า	จำนวนใบวางบิลที่ออก
การติดตามทวงถามหนี้	ลูกหนี้ถึงกำหนดชำระเงิน	จำนวนหนี้ที่ถึงกำหนด
การติดต่อธนาคาร	การนำเงินไปฝากธนาคาร	จำนวนครั้งที่ติดต่อธนาคาร
การติดต่อทนาย	เช็คที่รับจากลูกค้ามีปัญหา	จำนวนเช็คที่มีปัญหา
การจ่ายชำระหนี้	ถึงกำหนดต้องจ่ายชำระเงิน	จำนวนใบสำคัญจ่าย
การจัดทำใบสำคัญซื้อ	ขั้นตอนในการปฏิบัติงานก่อนจะมีการทำใบสำคัญจ่าย	จำนวนบิลที่ได้รับ
การจัดทำใบสำคัญขาย	ขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ก่อนที่จะรับเงิน	จำนวนใบกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี
การจัดทำใบสำคัญจ่าย	การเตรียมจ่ายเงินให้กับเจ้าหนี้/ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	จำนวนใบสำคัญจ่ายที่จัดทำ
การจัดทำใบสำคัญรับ	เพื่อนำไปจัดทำรายงานต่อไป	จำนวนใบสำคัญรับที่จัดทำ
การจัดทำบัญชีต้นทุน	การต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร และหน่วยงานราชการ	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทำงาน
การจัดทำบัญชีทั่วไป	การต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร และหน่วยงานราชการ	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการทำงาน
การติดต่อหน่วยงานราชการ	การต้องการคำชี้แจงของหน่วยงานราชการ	จำนวนครั้งที่ติดต่อ

ตารางที่ 7 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุน และการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของบริษัท พิวลีย์คอนกรีต จำกัด

กิจกรรม	สาเหตุของการเกิดกิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน(Cost Driver)
การสรรหาบุคลากร	ความต้องการพนักงานของหน่วยงานต่าง ๆ	จำนวนครั้งที่ต้องการ
การฝึกอบรมพนักงาน	ต้องการพัฒนาบุคลากรภายในองค์กร	จำนวนพนักงานที่เข้าอบรม
การจัดทำบัญชีเงินเดือน/ค่าแรง	การจ่ายเงินเดือน/ค่าแรงประจำเดือน	จำนวนพนักงาน
การประเมินผลการปฏิบัติงาน	การวัดประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงาน	จำนวนพนักงาน
การดูแลรักษาความปลอดภัย	การต้องดูแลรักษาทรัพย์สินภายในองค์กร	จำนวนจุดในการรักษาความปลอดภัย
การติดต่อหน่วยงานราชการ	การบาดเจ็บของคนงาน และ สวัสดิการต่าง ๆ	จำนวนครั้งที่ติดต่อ
การจัดทำกิจกรรมเพิ่มผลผลิต	การต้องการให้สินค้าและบริการมีคุณภาพ	จำนวนโปรแกรมเพิ่มผลผลิตที่จัดทำ
การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา	การแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น	จำนวนชั่วโมงในการประชุม

จากกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายในกิจการ เมื่อมีการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน รวมทั้งการวิเคราะห์ตัวผลกดันต้นทุนของกิจกรรมแล้ว ขั้นตอนต่อไปจะวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมดออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity) เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารกิจกรรม โดยพยายามตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าออกไปเพื่อลดความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นให้เหลือน้อยที่สุด หรือให้หมดไป ดังตารางที่ 8

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้า หรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่ได้กระทำไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่สอดคล้องกับความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีผลได้ (Output) นั้น ๆ

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น การเก็บรักษาวัตถุดิบ หรือการที่มีสินค้าสำเร็จรูปมากเกินไป การขนย้ายวัตถุดิบ การแก้ไขสินค้าที่ผลิตไม่ได้มาตรฐาน เป็นต้น

ตารางที่ 8 แสดงการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity)	กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)
แผนกการตลาด	
1. การเสนอราคา	1. การติดตามการส่งมอบ
2. การออกไปส่งผลิต	2. การบันทึกข้อร้องเรียน
3. การออกไปกำกับสินค้า/ใบกำกับภาษี	3. การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา
4. การจัดทำรายงาน**	
5. การโฆษณาและการส่งเสริมการขาย	
6. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกผลิต	
1. การเตรียมการผลิต	1. การขนย้ายวัตถุดิบ
2. การเดินเครื่องจักร	2. การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	3. การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน

ตารางที่ 8 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity)	กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)
แผนกควบคุมคุณภาพ	
1. การตรวจสอบคุณภาพสินค้า	
2. การตรวจสอบระบบมาตรฐานเครื่องมือวัด ภายในโรงงาน	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกคลังสินค้า	
1. การจัดเก็บสินค้าเข้าคลัง	1. การตรวจนับและการจัดเรียง
2. การจัดบรรทุกสินค้า	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกขนส่ง	
1. การส่งมอบสินค้า	1. การรับคืนสินค้าเสียหาย
2. การวางแผนการขนส่ง	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกบริการเทคนิค	
1. การติดตั้งสินค้า	1. การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จแล้ว
2. การให้คำปรึกษา	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกซ่อมบำรุง	
1. การซ่อมแซมเครื่องจักร/อื่น ๆ	
2. การจัดทำรายงาน**	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกแบบและอะไหล่	
1. การทำแบบผลิต	1. การซ่อมแซมแบบผลิต
2. การสร้างอะไหล่	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	

ตารางที่ 8 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity)	กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)
แผนกจัดซื้อและสโตร์	
1. การเตรียมการจัดซื้อ	1. การตรวจรับสินค้า
2. การสั่งซื้อสินค้า	2. การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน
3. การจัดทำรายงาน**	
4. การจัดเก็บรายละเอียดผู้จำหน่าย	
5. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกการเงิน	
1. การออกใบวางบิล	1. การติดต่อทนาย
2. การติดตามทวงถามหนี้	
3. การติดต่อธนาคาร	
4. การจัดทำรายงาน**	
5. การจ่ายชำระหนี้	
6. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกบัญชี	
1. การจัดทำใบสำคัญซื้อ	1. การติดต่อหน่วยงานราชการ (สรรพากร)
2. การจัดทำใบสำคัญขาย	
3. การจัดทำใบสำคัญจ่าย	
4. การจัดทำใบสำคัญรับ	
5. การจัดทำบัญชีต้นทุน	
6. การจัดทำบัญชีทั่วไป	
7. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกบุคคล	
1. การสรรหาบุคลากร	1. การติดต่อหน่วยงานราชการ (รพ.)
2. การฝึกอบรมพนักงาน	
3. การจัดทำบัญชีเงินเดือน/ค่าแรง	

ตารางที่ 8 (ต่อ) แสดงการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity)	กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)
4. การประเมินผลการปฏิบัติงาน	
5. การดูแลรักษาความปลอดภัย	
6. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	
แผนกส่งเสริมกิจกรรม	
1. การจัดทำกิจกรรมเพิ่มผลผลิต	
2. การจัดทำกิจกรรมส่งเสริมความสามัคคี	
3. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา**	

** กิจกรรมที่เหมือนกันทุกแผนก

แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

จากการวิเคราะห์กิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าสรุปได้ว่ามีกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในกิจการ 69 กิจกรรมจาก 13 แผนก ทั้งนี้ในแต่ละแผนกก็มีกิจกรรมที่เหมือนกันคือ กิจกรรมการเข้าร่วมประชุม/สัมมนา และกิจกรรมการจัดทำรายงาน ดังนั้นเมื่อนำมาวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และไม่เพิ่มค่าของทั้งกิจการจึงเหลือกิจกรรมเพียง 54 กิจกรรมเท่านั้น โดยเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า 39 กิจกรรมและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า 15 กิจกรรม

เมื่อผู้บริหารทราบแล้วว่าภายในกิจการมีกิจกรรมใดบ้างที่ไม่เพิ่มค่า จึงควรหันมาให้ความสำคัญในการบริหารกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า โดยพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดความสูญเปล่าให้หมดไปหรือให้เหลือน้อยที่สุด และสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานต่อไป ซึ่งแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการนั้นสามารถกระทำได้ 4 แนวทางคือ

1. การตัดทอนกิจกรรม (Activity elimination) โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกภายในองค์กรเพื่อลดความสูญเปล่าที่เกิดขึ้น และนำเวลาที่เหลืออยู่ไปสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่า เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน ซึ่งวิธีนี้จะไม่ทำให้รายได้ของกิจการเพิ่มขึ้น แต่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าใช้จ่ายดำเนินงานในส่วนที่ผันแปรลดลง

2. การเลือกกิจกรรม (Activity selection) กิจการควรมองหากิจกรรมใหม่ ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำในปัจจุบัน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน และควรเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด

3. การลดกิจกรรม (Activity reduction) โดยกิจการจะต้องพยายามลดเวลา และทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจนกระทั่งสามารถตัดกิจกรรมนี้ได้ ทั้งนี้ เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น

4. การแบ่งกิจกรรม (Activity sharing) เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น โดยการพิจารณาการประหยัดต่อขนาด วิธีนี้จะเป็นการเพิ่มปริมาณผลได้ (Output) ให้สูงขึ้น โดยที่ต้นทุนของกิจกรรมไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ลดลง และส่งผลให้ต้นทุนของสินค้าต่ำลงด้วย

ดังนั้นแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเป็นอีกแนวทางหนึ่งในการบริหารกิจกรรมที่กิจการควรทำ เพื่อลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป ทั้งนี้หากกิจการสามารถลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงได้แล้วค่าใช้จ่ายผันแปรที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมนี้ก็จะหมดไป เช่น ค่าน้ำมัน ค่าทนาย เป็นต้น ในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ เช่น เงินเดือนพนักงาน ซึ่งไม่สามารถลดลงได้ แต่กิจการสามารถให้พนักงานใช้เวลาที่เหลืออยู่ไปสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าแทน โดยเน้นที่การปรับปรุงคุณภาพของสินค้าและบริการ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าในระยะยาว ดังแสดงในตารางที่ 9 แสดงถึงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ตารางที่ 9 แสดงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)	แนวทางในการบริหารกิจกรรม เพื่อลดต้นทุน
การติดตามการส่งมอบ	<ul style="list-style-type: none"> - ควรจัดทำตารางการส่งมอบ - มีการวางแผนการผลิตเพื่อให้สินค้าเสร็จตามกำหนด - มีการประสานงานที่ดีระหว่างฝ่ายการตลาด ฝ่ายผลิต และฝ่ายจัดส่ง ก่อนที่จะนัดวันส่งสินค้ากับลูกค้า
การบันทึกข้อร้องเรียน	<ul style="list-style-type: none"> - ควรให้ความสำคัญในการบริการลูกค้า ทั้งในเรื่องของการส่งมอบที่ตรงเวลา การติดตั้งที่ได้มาตรฐาน - จัดส่งสินค้าที่มีมาตรฐานให้กับลูกค้าเพื่อลดปัญหาการร้องเรียนให้หมดไป

ตารางที่ 9 (ต่อ) แสดงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)	แนวทางในการบริหารกิจกรรม
การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา	<ul style="list-style-type: none"> - ควรให้ความสำคัญในการให้สินเชื่อกับลูกค้า อาจหลีกเลี่ยงการขายเป็นเงินเชื่อ การเรียกเก็บเงินมัดจำบางส่วน การขอหนังสือค้ำประกัน การรับเช็คล่วงหน้า เป็นต้น
การขนย้ายวัตถุดิบ	<ul style="list-style-type: none"> - ปรับปรุงแผนผังโรงงาน หรืออุปกรณ์ในการขนย้าย ให้ขนย้ายได้ในปริมาณที่มากขึ้น เพื่อลดจำนวนครั้งในการขนย้ายลง
การขนย้ายสินค้าสำเร็จรูป	<ul style="list-style-type: none"> - ควรมีการวางแผนผลิต และการขนส่งให้สอดคล้องกัน - ลดขั้นตอนในการขนย้ายโดยแทนที่จะขนย้ายสินค้าเก็บไว้ในคลังสินค้า อาจจะขนย้ายสินค้าเพื่อเตรียมจัดบรรทุกให้กับลูกค้า เพื่อลดขั้นตอนในการปฏิบัติงานให้สั้นลง เนื่องจากการผลิตสินค้านั้นจะกระทำตามคำสั่งซื้อของลูกค้าอยู่แล้ว
การแก้ไขสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน	<ul style="list-style-type: none"> - ควรมีการเข้มงวดในเรื่องของส่วนผสม หรือ ขบวนการผลิต อาจเพิ่มจุดในการตรวจสอบคุณภาพ เพื่อลดความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นในระหว่างทำการผลิตให้เหลือน้อยลง
การตรวจนับและการจัดเรียง	<ul style="list-style-type: none"> - ควรมีการวางแผนในการจัดเรียงสินค้าให้เป็นหมวดหมู่ การจัดทำรายงานสินค้าคงเหลือให้ทันเวลาอยู่เสมอ และมีการตรวจนับอยู่เสมอเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และลดเวลาในการทำงานให้น้อยลง

ตารางที่ 9 (ต่อ) แสดงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)	แนวทางในการบริหารกิจกรรม
การรับคืนสินค้าเสียหาย	<ul style="list-style-type: none"> - การขนส่งสินค้านั้นควรมีเข้มงวดกับพนักงานขับรถ เพื่อให้มีความระมัดระวังในการขนส่งมากขึ้น - มีการกำหนดเงื่อนไขกับผู้ให้เช่ารถ โดยให้มีการประกันสินค้าที่อาจเกิดความเสียหายในระหว่างการขนส่ง
การแก้ไขปรับปรุงงานที่ทำเสร็จแล้ว	<ul style="list-style-type: none"> - ควรมีการฝึกอบรมพนักงานบริการเทคนิคอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความชำนาญในงานที่ทำ และมีความระมัดระวัง รอบคอบในการทำงาน
การซ่อมแซมแบบผลิต	<ul style="list-style-type: none"> - ควรให้หัวหน้างานคอยตรวจสอบการทำงานของลูกน้อง อย่างสม่ำเสมอ และทุกขั้นตอน เพื่อลดความเสียหายที่เกิดขึ้น
การตรวจรับสินค้า	<ul style="list-style-type: none"> - เพื่อลดการตรวจรับสินค้าให้น้อยลง กิจการควรเลือกติดต่อกับผู้จำหน่ายที่มีคุณภาพได้มาตรฐาน และชื่อเสียง - พิจารณาคัดเลือกผู้จำหน่ายจากทะเบียนผู้จำหน่าย โดยดูประวัติที่ผ่านมา หรือเลือกผู้จำหน่ายที่ได้รับ ISO เป็นต้น
การประสานงานกับฝ่ายบัญชีและการเงิน	<ul style="list-style-type: none"> - มีการตรวจสอบชื่อ ที่อยู่ ที่ผู้จำหน่ายออกให้กับกิจการทุกครั้งที่มีการติดต่อ และแก้ไขให้ถูกต้อง - ตรวจสอบเงื่อนไขในการชำระหนี้ และราคาสินค้า ซึ่งควรมีลายลักษณ์อักษร เพื่อใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งเป็นแนวทางหนึ่งที่จะลดการเกิดกิจกรรมนี้ได้

ตารางที่ 9 (ต่อ) แสดงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non – Value Added Activity)	แนวทางในการบริหารกิจกรรม
การติดต่อขาย	<ul style="list-style-type: none"> - หากเป็นลูกค้ารายใหม่ ควรหลีกเลี่ยงการรับเช็ค และเน้นการขายสินค้าเป็นเงินสด
การติดต่อหน่วยงานราชการ (สรรพากร)	<ul style="list-style-type: none"> - ควรจัดทำบัญชีให้ถูกต้อง และครบถ้วน - มีการให้ความรู้แก่พนักงานอย่างสม่ำเสมอ เพื่อลดการทำงานผิดพลาด เช่น นำใบกำกับภาษีซื้อไปขอกู้เงิน ทั้งที่เป็นภาษีซื้อต้องห้าม หรือมีการยื่นแบบต่าง ๆ ไม่ตรงกำหนด
การติดต่อหน่วยงานราชการ เช่น โรงพยาบาล	<ul style="list-style-type: none"> - ควรให้หน่วยงานเจ้าหน้าที่รักษาความปลอดภัยที่ดูแลการทำงานในหน่วยงานต่าง ๆ ปฏิบัติงานอย่างเต็มประสิทธิภาพ เพื่อลดอุบัติเหตุที่เกิดขึ้นให้หมดไป หรือให้เกิดขึ้นน้อยที่สุด - มีการอบรมความรู้เกี่ยวกับเครื่องจักร และวิธีการปฏิบัติที่ถูกต้องเพื่อลดอุบัติเหตุอย่างสม่ำเสมอ

นอกจากนี้บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด ยังสามารถนำข้อมูลที่ได้รับจากระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นฐานในการกำหนดงบประมาณตามกิจกรรม (Activity Base Budgeting: ABB) ที่เกิดขึ้น โดยคำนึงถึงกิจกรรมที่เพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่าของแต่ละแผนก เพื่อจัดสรรทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม อีกทั้งยังใช้วัดผลการปฏิบัติงานตามกิจกรรมของแต่ละแผนก ตลอดจนผู้บริหารอาจนำไปสร้างกลยุทธ์ในการบริหารงานต่อไปในอนาคต

ส่วนที่ 2 ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของฝ่ายการตลาด

วิธีการปันส่วนต้นทุนระบบต้นทุนกิจกรรม แบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ ขั้นแรกเป็นการปันส่วนต้นทุนจากบัญชีแยกประเภท เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resources Driver) เป็นตัวผลักดันต้นทุนลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ขั้นที่สองเป็นการปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมลงสู่สินค้าหรือบริการ (Cost Objects) โดยอาศัยตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายกับตัวสินค้า หรือบริการ แต่การคำนวณต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จะประกอบด้วย 3 ขั้นตอน คือ

1. การปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางลงสู่ศูนย์ต้นทุน (Cost Center)

เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลาง หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกัน (Common Cost) ลงสู่ศูนย์ต้นทุนนั้นสามารถทำได้โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากบัญชีแยกประเภทของกิจการ โดยการดึงข้อมูลจากรหัสสินค้า และแผนกส่วนกลาง ซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่สินค้าและแผนกได้โดยตรงปันส่วนให้กับแผนกต่างๆ ในแต่ละฝ่ายขององค์กร โดยอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ซึ่งจะกำหนดไว้ล่วงหน้า

2. การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ลงสู่กิจกรรม

เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุน ลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งค่าใช้จ่ายของแผนกประกอบด้วยค่าใช้จ่ายที่ได้รับการปันส่วนมาจากขั้นที่ 1 รวมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกนั้นๆ โดยตรง แล้วทำการปันส่วนลงสู่กิจกรรมในแต่ละแผนก โดยจะใช้ตัวผลักดันทรัพยากร ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะใช้เวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่สินค้าต่าง ๆ

เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมลงสู่สินค้าต่าง ๆ ซึ่งจะนำต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้จากขั้นที่ 2 ปันส่วน โดยอาศัยตัวผลักดันกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

เพื่อให้ผู้บริหารได้เห็นขั้นตอนการคำนวณที่ชัดเจนยิ่งขึ้น จึงขอยกตัวอย่างในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของแผนกการตลาด ซึ่งจะคำนวณให้เห็นเพียง 2 ขั้นตอน คือการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางลงสู่ศูนย์ต้นทุน และการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม โดยใช้ข้อมูลที่สมมติขึ้น เป็นตัวอย่างในการคำนวณ ซึ่งมีขั้นตอนในการคำนวณดังนี้

1. การปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางลงสู่แผนกการตลาด

เก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายส่วนกลางโดยดึงข้อมูลจากระบบบัญชีแยกประเภทของบริษัทฯ ภายหลังจากที่แผนกบัญชีทำการปิดบัญชีประจำเดือนแล้ว โดยรวบรวมค่าใช้จ่ายเป็นกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) ตามหมวดของรหัสบัญชีเพื่อกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนซึ่งโดยส่วนใหญ่จะใช้ดุลยพินิจส่วนตัวเป็นเกณฑ์ ดังแสดงในตารางที่ 10 อันแสดงการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางลงสู่แผนกการตลาด

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

ตารางที่ 10 การบันทึงบัญชีรายจ่ายส่วนกลางสู่แผนกการตลาด

ประเภทค่าใช้จ่าย	จำนวนเงิน (บาท)	เกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึบ	จำนวนตัวหลักต้น	ต้นทุน/หน่วยตัวหลักต้น (3)=(1)/(2)	ตัวหลักต้นแยกการตลาด (4)	ต้นทุนโอนไปแผนกการตลาด (5)=(3)*(4)
	(1)		(2)	(3)=(1)/(2)	(4)	(5)=(3)*(4)
<u>หมวดเงินเดือนและสวัสดิการ</u> เงินเดือน	66,100.00	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	275.42	64.00	17,626.67
เงินสมทบกองทุนทดแทน	91,200.00	จำนวนพนักงาน	35.00	2,605.71	5.00	13,028.57
ค่าเครื่องแบบพนักงาน	102,938.00	จำนวนพนักงาน	35.00	2,941.09	5.00	14,705.43
ค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบ ISO	7,362.00	จำนวนแผนก	13.00	566.31	1.00	566.31
ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเพิ่มผลผลิต	3,080.00	จำนวนแผนก	13.00	236.92	1.00	236.92
รวม	270,680.00					46,163.90
<u>หมวดสาธารณูปโภค</u> ค่าไฟฟ้า	45,801.20	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	190.84	64.00	12,213.65
ค่าโทรศัพท์	67,832.25	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	282.63	64.00	18,088.60
ค่าโทรศัพท์มือถือ	21,684.00	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	90.35	64.00	5,782.40
รวม	135,317.45					36,084.65
<u>หมวดค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา</u> ค่าซ่อมแซมอาคารสำนักงาน	12,482.36	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	52.01	64.00	3,328.63
รวม	12,482.36					3,328.63

ตารางที่ 10 (ต่อ) การปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางผู้แทนกรรมการตลาด

ประเภทค่าใช้จ่าย	จำนวนเงิน (บาท)	เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วน	จำนวนตัวหลักต้น	ต้นทุน/หน่วยตัวหลักต้น (3)=(1)/(2)	ตัวหลักต้นแผนกการตลาด (4)	ต้นทุนโอนไปแผนกการตลาด (5)=(3)*(4)
	(1)		(2)	(3)=(1)/(2)	(4)	(5)=(3)*(4)
หมวดค่าเสื่อมราคา						
ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	254,277.08	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	1,059.49	64.00	67,807.22
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่ง	12,031.51	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	50.13	64.00	3,208.40
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องใช้สำนักงาน	52,566.04	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	219.03	64.00	14,017.61
รวม	318,874.63					85,033.23
หมวดค่าใช้ขายดำเนินงาน						
ค่าบริจจาคและการกุศล	86,977.00	พื้นจำนวนแผนก	13.00	6,690.54	1.00	6,690.54
ค่าเบี้ยประกัน	31,667.06	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	131.95	64.00	8,444.55
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	60,000.00	จำนวนแผนก	13.00	4,615.38	1.00	4,615.38
ค่าภาษีบ้านภาษีโรงเรือน	17,945.00	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	74.77	64.00	4,785.33
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	16,145.18	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	67.27	64.00	4,305.38
ค่าน้ำดื่ม	1,260.00	จำนวนพนักงาน	35.00	36.00	5.00	180.00
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	-	พื้นที่ (ตารางเมตร)	240.00	30.73	64.00	1,966.94
รวม	221,370.26					30,988.13
รวมทั้งสิ้น	958,724.70					201,598.54

2. การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากแผนกการตลาดลงสู่กิจกรรม

เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายของแผนกการตลาด ภายหลังจากรับปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางแล้วลงสู่กิจกรรมของแผนก โดยส่วนใหญ่จะใช้เวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน หากไม่สามารถระบุได้โดยตรง โดยมีขั้นตอนดังนี้

2.1 ดึงข้อมูลตามรหัสบัญชีของแผนกการตลาด ภายหลังจากรับปันส่วนค่าใช้จ่ายจากส่วนกลางแล้ว โดยดึงข้อมูลจากระบบบัญชีของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

2.2 ให้พนักงานแผนกการตลาดกรอกแบบฟอร์มประเมินน้ำหนักเวลา ดังภาพที่ 6 เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในกลุ่มของเงินเดือนและสวัสดิการ

ภาพที่ 6 แบบฟอร์มใบประเมินน้ำหนักเวลา

ใบประเมินน้ำหนักเวลา

ประจำเดือน.....

ประจำฝ่าย.....แผนก.....

กิจกรรม	นาย ก. %	นาย ข. %	นาย ค. %	นาย ง. %	เฉลี่ย %
1. การเสนอราคา	XX	XX	XX	XX	XX
2. การออกไปส่งผลิต	X	X	X	X	X
3. การติดตามการส่งมอบ	X	X	XX	XX	XX
4. การออกไปกำกับภาษี	X	X	X	XX	XX
5. การบันทึกซื้อร้องเรียน	X	X	X	X	X
6. การติดตามทวงถามหนี้	XX	X	XX	X	X
7. การจัดทำรายงาน	XX	XX	XX	XX	XX
8. การโฆษณาและส่งเสริมการขาย	XX	XX	XX	X	X
9. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา	XX	X	XX	X	XX
รวม	100	100	100	100	100

2.3 ค่าใช้จ่ายในส่วนอื่น ๆ มีหลักเกณฑ์ในการปันส่วนดังนี้

- การระบุโดยตรง (Direct Charging) ใช้ในกรณีที่สามารถระบุได้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับกิจกรรมใด เช่น ค่าดอกไม้ของขวัญ ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย ค่ารับรอง ซึ่งสามารถระบุลงสู่กิจกรรมการโฆษณาและส่งเสริมการขายได้โดยตรง เป็นต้น

- การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) โดยใช้น้ำหนักเวลาที่ได้จากใบประเมินน้ำหนักเวลาเป็นเกณฑ์ และจากการสัมภาษณ์พนักงาน

- การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) โดยการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้น เกิดขึ้นเพื่อกิจกรรมใดมากที่สุดก็จะแบ่งลงสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง

2.4 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ (Cost Per Driver) โดยการเก็บรวบรวมตัวผลิตภัณฑ์จากรายงานที่แผนกการตลาดจัดทำขึ้น และจากการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนที่ 1 การเก็บรายละเอียดค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชี ของแผนกการตลาด

ค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชี	ค่าใช้จ่ายที่รับ	ค่าใช้จ่ายโดยตรง	รวมทั้งสิ้น
	ปี	ของแผนก	
	ส่วนจากส่วน กลาง		
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)
เงินเดือน	17,626.67	559,400.00	577,026.67
เบี้ยเลี้ยง		1,000.00	1,000.00
เงินสมทบกองทุนทดแทน	13,028.57		13,028.57
เงินสมทบกองทุนประกันสังคม		8,886.00	8,886.00
ค่าเครื่องแบบพนักงาน	14,705.43		14,705.43
ค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบ ISO	566.31		566.31
ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเพิ่มผลผลิต	236.92		236.92
ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรสาร		427.00	427.00
ค่าไฟฟ้า	12,213.65		12,213.65
ค่าโทรศัพท์	18,088.60		18,088.60
ค่าโทรศัพท์มือถือ	5,785.40	136,000.00	141,782.40
ค่าวิทยุติดตามตัว		4,075.21	4,075.21
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา - อาคาร	3,328.63		3,328.63
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา- เครื่องใช้สำนักงาน		8,600.00	8,600.00
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา- ยานพาหนะ		74,985.00	74,985.00
ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	67,807.22		67,807.22
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องมือ และ อุปกรณ์		241.66	241.66
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องตกแต่ง และติดตั้ง	3,208.40	1,508.39	4,716.79
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องใช้ สำนักงาน	14,017.61	9,105.05	23,122.66

ค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชี	ค่าใช้จ่ายที่รับ ปันส่วนจากส่วน กลาง	ค่าใช้จ่ายโดยตรง ของแผนก	รวมทั้งสิ้น
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)
ค่าเสื่อมราคา – ยานพาหนะ		1,214.22	1,214.22
ค่านายหน้าพนักงานขาย		10,684.00	10,684.00
ค่าดอก ไม้และของขวัญ		12,236.00	12,236.00
ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย		159,000.00	159,000.00
ค่ารับรอง		15,101.50	15,101.50
ค่าพาหนะ ค่าน้ำมันเดินทาง		6,735.00	6,735.00
ค่าที่พัก		3,170.00	3,170.00
ค่าบริจาคมและการกุศล	6,690.54	13,084.09	19,774.63
ค่าเบี้ยประกัน	8,444.55	24,641.00	33,085.55
ค่ารักษาความสะอาด		1,000.00	1,000.00
ค่าวารสารและสิ่งพิมพ์		4,800.00	4,800.00
ค่าถ่ายเอกสาร		1,974.43	1,974.43
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์		4,978.82	4,978.82
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	4,615.38		4,615.38
ค่าธรรมเนียมอื่น ๆ		5,500.00	5,500.00
ค่าภาษีป้าย	4,785.33	3,114.00	7,899.33
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง	4,305.38	1,595.65	5,901.03
ค่าน้ำดื่ม	180.00	472.00	652.00
ค่านามบัตร		570.00	570.00
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง		71,170.50	71,170.50
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>1,966.94</u>	<u>30.00</u>	<u>1,996.94</u>
รวม	<u>201,598.53</u>	<u>1,145,299.52</u>	<u>1,346,898.05</u>

ขั้นตอนที่ 2 ให้นักงานกรอกใบประเมินน้ำหนักเวลา เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย บางส่วนลงสู่กิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 11

ตารางที่ 11 แสดงใบประเมินน้ำหนักเวลาของแผนกการตลาด

ใบประเมินน้ำหนักเวลา
ประจำเดือน มกราคม – มิถุนายน 2543
ประจำฝ่ายการตลาด /แผนกการตลาด

กิจกรรม	คุณสุพล %	คุณนุสรุา %	คุณธนพร %	คุณนงคราญ %	เฉลี่ย %
1. การเสนอราคา	20	20	20	10	18
2. การออกใบสั่งผลิต	-	-		40	10
3. การติดตามการส่งมอบ	25	25	28	-	20
4. การออกใบกำกับภาษี	-	-	-	30	7
5. การบันทึกซื้อร้องเรียน	5	5	2	5	4
6. การติดตามทวงถามหนี้	10	10	10	-	8
7. การจัดทำรายงาน	10	10	10	10	10
8. การโฆษณาและส่งเสริมการขาย	10	10	10	-	7
9. การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา	20	20	20	5	16
รวม	100	100	100	100	100

เมื่อได้ใบประเมินน้ำหนักเวลาของแผนกการตลาดแล้ว ขั้นตอนต่อไปจะเป็นการรายงานการแบ่งเงินเดือนและสวัสดิการลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยใช้น้ำหนักเวลาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ดังแสดงในตารางที่ 12 จากค่าใช้จ่ายหมวดเงินเดือนและสวัสดิการจำนวน 614,646.67 บาท สามารถแบ่งลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้แก่ กิจกรรมการเสนอราคา 116,821.02 บาท การออกใบสั่งผลิต 24,433.26 บาท การติดตามการส่งมอบ 140,253.37 บาท การออกใบกำกับภาษี 18,324.95 บาท การบันทึกซื้อร้องเรียน 28,869.84 บาท การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา 55,356.35 บาท การจัดทำรายงาน 61,464.67 บาท การโฆษณาและส่งเสริมการขาย 55,356.35 บาท และการเข้าร่วมประชุม/สัมมนา 113,766.86 บาท

ตารางที่ 12 แสดงรายการการแบ่งเงินเดือนและสวัสดิการ

รายงานการแบ่งเงินเดือนและสวัสดิการลงกิจกรรม

ประจำเดือน มกราคม - มิถุนายน 2543

ประเภทค่าใช้จ่าย : หมวดเงินเดือนและสวัสดิการ
เกณฑ์ที่ใช้ : นำหนักเวลา

แผนก : การตลาด

ลำดับที่	กิจกรรม	คุณสุพล		คุณสุธา		คุณณพร		คุณณรงค์ราย		รวม	
		%	บาท	%	บาท	%	บาท	%	บาท	%	บาท
1	การเสนอราคา	20	54,248.03	20	44,048.03	20	12,416.63	10	6,108.32	18	116,821.02
2	การออกไปสังสรรค์		-		-		-	40	24,433.26	10	24,433.26
3	การติดตามการส่งมอบ	25	67,810.04	25	55,060.04	28	17,383.29		-	20	140,253.37
4	การออกไปกับภาษี		-		-		-	30	18,324.95	7	18,324.95
5	การบันทึกข้อร้องเรียน	5	13,562.01	5	11,012.01	2	1,241.66	5	3,054.16	4	28,869.84
6	การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา	10	27,124.02	10	22,024.02	10	6,208.32		-	8	55,356.35
7	การจัดทำรายงาน	10	27,124.02	10	22,024.02	10	6,208.32	10	6,108.32	10	61,464.67
8	การโฆษณาและส่งเสริมการขาย	10	27,124.02	10	22,024.02	10	6,208.32		-	7	55,356.35
9	การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา	20	54,248.03	20	44,048.03	20	12,416.63	5	3,054.16	16	113,766.86
	รวม	100	271,240.17	100	220,240.17	100	62,083.17	100	61,083.16	100	614,646.67

สำหรับค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่นๆ จะแสดงการรายงานการแบ่งค่าใช้จ่ายในส่วนอื่นๆ โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนต่างกันดังแสดงในตารางที่ 13 ได้แก่

1. การระบุโดยตรง (Direct Charging) สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง ประกอบด้วย ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรสาร ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าดอกไม้และของขวัญ ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย ค่ารับรอง ค่าวารสารและสิ่งพิมพ์ ค่าถ่ายเอกสาร และค่าธรรมเนียมอื่นๆ

2. การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) เป็นการประมาณโดยใช้น้ำหนักเวลาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายลงสู่กิจกรรม ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบ ISO ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเพิ่มผลผลิต ค่าไฟฟ้า ค่าวิทยุติดตามตัว ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอาคาร ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษายานพาหนะ ค่าเสื่อมราคา ค่าบริจาคมและการกุศล ค่าเบี้ยประกัน ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ค่าภาษีป้าย ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าน้ำดื่ม ค่านามบัตร และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

3. การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) จะใช้ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นไม่สามารถประมาณได้อย่างเหมาะสม จึงจำเป็นต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนตัวเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนให้กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเท่านั้น ได้แก่ ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรศัพท์มือถือ ค่าพาหนะ ค่าน้ำมันเดินทาง ค่าที่พัก จะปันส่วนให้กิจกรรมการเสนอราคา การติดตามการส่งมอบ และการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา โดยพิจารณาจากความเหมาะสมของประเภทค่าใช้จ่าย และในส่วนของค่าซ่อมแซมเครื่องใช้สำนักงาน ค่าเสื่อมราคา - เครื่องใช้สำนักงาน และค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ จะปันส่วนให้กับกิจกรรมการออกไปส่งผลิต และการออกไปกำกับภาษี โดยพิจารณาจากความเหมาะสมของประเภทค่าใช้จ่ายเช่นกัน

ตารางที่ 13 แสดงรายการแบ่งค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

รายงานการแบ่งค่าใช้จ่ายดำเนินงานลงกิจกรรม
ประจำเดือน มกราคม - มิถุนายน 2543

ประเภทค่าใช้จ่าย : ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

แผนก : การตลาด

ค่าใช้จ่ยตามรหัสบัญชี	จำนวนเงิน	การเสนอราคา	การออกใบสั่งผลิต	การติดตามการส่งมอบ	การออก TI	การบันทึกข้อร้องเรียน	การติดตามทางานที่มีปัญหา	การจัดทำรายงาน	การโฆษณาและการส่งเสริมการขาย	การเข้าร่วมประชุมสัมมนา	รวม
การระบุโดยตรง											
ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรสาร	427.00						427.00				427.00
ค่ายานพาหนะพนักงานขาย	10,684.00								10,684.00		10,684.00
ค่าดอกไม้และของขวัญ	12,236.00								12,236.00		12,236.00
ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย	159,000.00								159,000.00		159,000.00
ค่ารับรอง	15,101.50								15,101.50		15,101.50
ค่าวารสารและสิ่งพิมพ์	5,800.00	5,800.00									5,800.00
ค่าถ่ายเอกสาร	1,974.43	1,974.43									1,974.43
ค่าธรรมเนียมอื่น ๆ	5,500.00	5,500.00									5,500.00
การประมาณอย่างมีหลักการ - โดยใช้นับเวลา											
ค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบ ISO	566.31	101.94	56.63	113.26	39.64	22.65	45.30	56.63	39.64	90.61	566.31
ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเพิ่มผลผลิต	236.92	42.65	23.69	47.38	16.58	9.48	18.95	23.69	16.58	37.91	236.92
ค่าไฟฟ้า	12,213.65	2,198.46	1,221.37	2,442.73	854.96	488.55	977.09	1,221.37	854.96	1,954.18	12,213.65
ค่าวิทยุติดตามตัว	4,075.21	733.54	407.52	816.04	286.26	163.01	326.02	407.52	286.26	652.03	4,075.21
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาอาคาร	3,328.63	599.15	332.86	665.73	233.00	133.15	266.29	332.86	233.00	532.58	3,328.63
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษายานพาหนะ	74,985.00	13,497.30	7,498.50	14,997.00	5,248.95	2,999.40	5,998.80	7,498.50	5,248.95	11,997.60	74,985.00
ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	67,807.22	12,205.30	6,780.72	13,561.44	4,746.51	2,712.29	5,424.58	6,780.72	4,746.51	10,849.16	67,807.22
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องมือและอุปกรณ์	241.66	43.50	24.17	48.33	16.92	9.67	19.33	24.17	16.92	38.67	241.66
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องตกแต่งและติดตั้ง	4,716.79	849.02	471.68	943.36	330.18	188.67	377.34	471.68	330.18	754.69	4,716.79
ค่าเสื่อมราคา - ยานพาหนะ	1,214.22	218.56	121.42	242.84	85.00	48.57	97.14	121.42	85.00	194.28	1,214.22

ตารางที่ 13 (ต่อ) แสดงรายการการแบ่งค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

รายงานการแบ่งค่าใช้จ่ายดำเนินงานลงกิจกรรม

ประจำเดือน มกราคม - มิถุนายน 2543

ประเภทค่าใช้จ่าย : ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

แผนก : การตลาด

ค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชี	จำนวนเงิน	การโฆษณา		การติดตาม		การออก Ti	การบันทึก ข้อร้องเรียน	การติดตามพวงมาลัย ที่มีปัญหา	การจัดทำ รายงาน	การโฆษณาและ การส่งเสริมการขาย		รวม
		ไม่ลงผล	ลงผล	การส่งมอบ	การติดตาม					การโฆษณาและ การส่งเสริมการขาย	การเข้าร่วมประชุม สัมมนา	
ค่าบริจาคและกาตุศ	19,774.63	1,977.46	3,559.43	3,954.93	1,384.22	790.99	1,581.97	1,977.46	1,977.46	1,384.22	3,163.94	19,774.63
ค่าเบี้ยประกัน	33,085.55	3,308.56	5,955.40	6,617.11	2,315.99	1,323.42	2,646.84	3,308.56	3,308.56	2,315.99	5,293.69	33,085.55
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	4,615.38	461.54	830.77	923.08	323.08	184.62	369.23	461.54	461.54	323.08	738.46	4,615.38
ค่าภาษีป้าย	7,899.33	789.93	1,421.88	1,579.87	552.95	315.97	631.95	789.93	789.93	552.95	1,263.89	7,899.33
ควัตถุสิ้นเปลือง	5,901.03	590.10	1,062.19	1,180.21	413.07	236.04	472.08	590.10	590.10	413.07	944.16	5,901.03
ค่าน้ำมัน	652.00	65.20	117.36	130.40	45.64	26.08	52.16	65.20	65.20	45.64	104.32	652.00
ค่าน้ำมันรถ	570.00	57.00	102.60	114.00	39.90	22.80	45.60	57.00	57.00	39.90	91.20	570.00
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	1,996.94	199.69	359.45	399.39	139.79	79.88	159.76	199.69	199.69	139.79	319.51	1,996.94
การใช้จ่ายยพินิจ												
ค่าโทรศัพท์	18,088.60		7,235.44	7,235.44			3,617.72					18,088.60
ค่าโทรศัพท์มือถือ	141,782.40		56,712.96	56,712.96			28,356.48					141,782.40
ค่าพาหนะ ค่าน้ำมันเดินทาง	77,905.50		31,162.20	31,162.20			15,581.10					77,905.50
ค่าที่พัก	3,170.00		1,268.00	1,268.00			634.00					3,170.00
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาเครื่องใช้สำนักงาน	8,600.00		4,300.00	4,300.00								8,600.00
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องใช้สำนักงาน	23,122.66		11,561.33	11,561.33								23,122.66
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	4,978.82		2,489.41	2,489.41								4,978.82
รวม	732,251.38	42,738.79	153,551.51	145,154.69	35,422.37	9,755.22	68,126.74	24,388.05	214,093.13	39,020.88	732,251.38	

ขั้นตอนที่ 3 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ (Cost Per Driver) โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับตัวผลิตภัณฑ์จากรายงานต่างๆ ที่แผนกการตลาดจัดทำขึ้น และจากการสัมภาษณ์ผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง แล้วนำมาคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ โดยใช้ต้นทุนกิจกรรมที่ได้จากตารางที่ 12 และตารางที่ 13 ดังนั้นผลการของคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์จะแสดงในตารางที่ 14

ตารางที่ 14 แสดงการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์

ตารางวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม
ประจำเดือน มกราคม - มิถุนายน 2543
ประจำแผนกการตลาด

กิจกรรม (Activities)	ตัวหลักต้นทุน (Cost Driver)	ต้นทุนกิจกรรม (Cost Of Activity) (1)	จำนวนกิจกรรม (NBR.Of Activity) (2)	ต้นทุนต่อหน่วย ตัวหลักต้นทุน (Cost Per Driver) (3)=(1)/(2)
การเสนอราคา	จำนวนใบเสนอราคา	270,372.53	209.00	1,293.65
การออกไปส่งผลิต	จำนวนรายงานโครงการ	67,172.05	101.00	665.07
การติดตามการส่งมอบ	จำนวนครั้งที่ติดตาม	285,408.06	60.00	4,756.80
การออกไปกำกับภาษี	จำนวนใบส่งขนย้าย	53,747.32	3,117.00	17.24
การบันทึกข้อร้องเรียน	จำนวนข้อร้องเรียน	38,625.06	30.00	1,287.50
การติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา	จำนวนหนี้ที่มีปัญหา	123,483.09	60.00	2,058.05
การจัดทำรายงาน	จำนวนชั่วโมงในการจัดทำ	85,852.72	576.00	149.05
การโฆษณาและส่งเสริมการขาย	จำนวนลูกค้าที่กลับมาซื้อ	269,449.48	241.00	1,118.05
การเข้าร่วมประชุม/สัมมนา	จำนวนชั่วโมงในการจัดทำ	152,787.74	920.00	166.07
รวม		1,346,898.05	5,314.00	

หากพิจารณาที่ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ (Cost Per Driver) ของแต่ละกิจกรรมในฝ่ายการตลาด กิจกรรมสามารถนำข้อมูลเหล่านี้ไปใช้ในการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. พิจารณาว่าประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมของแผนกการตลาดเป็นอย่างไร เช่น กิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา เมื่อมีการติดตามหนี้แล้วได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้หรือไม่ เป็นต้น

2. ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นนั้น สูงกว่าแหล่งภายนอกหรือไม่ หากสูงกว่ากิจการอาจพิจารณาว่าควรจ้างแหล่งภายนอกหรือไม่ ทั้งนี้ในการพิจารณาว่าควรจ้างแหล่งภายนอกหรือไม่นั้น ควรคำนึงถึงข้อมูลต่อไปนี้

- คุณภาพ (Quality) ภายนอกจะทำงาน ได้ดีมีคุณภาพหรือไม่
- เวลา (Time) ภายนอกสามารถส่งมอบงาน ได้ตรงเวลาหรือไม่
- ความลับ (Confidentiality) เรื่องที่จะให้ภายนอกทำนั้นเป็นความลับหรือไม่

นอกจากนี้ต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น มีทั้งในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ เช่น เงินเดือนพนักงาน และค่าใช้จ่ายผันแปร การยุบหรือเลิกกิจกรรมไม่ได้ทำให้ต้นทุนกิจกรรมลดลงทั้งจำนวน ซึ่งหากกิจการจะตัดสินใจจ้างแหล่งภายนอกนั้น ควรพิจารณาในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดขึ้นภายในแผนก รวมทั้งพนักงานที่ทำงานในกิจกรรมนั้น ๆ ด้วย

3. ผู้บริหารใช้พิจารณาว่าต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่จะกลับมาเหมาะสมหรือไม่

4. ใช้เป็นฐานในการโอนต้นทุนให้กับแผนกอื่น ๆ ภายในกิจการ

จากผลการวิเคราะห์จะเห็นว่าในแผนกการตลาดนั้นมีกิจกรรมทั้งหมด 9 กิจกรรม ประกอบด้วยกิจกรรมที่เพิ่มค่า 6 กิจกรรม คือกิจกรรมการเสนอราคา การออกไปส่งผลิต การออกไปกำกับภาษี การจัดทำรายงาน การโฆษณาและส่งเสริมการขาย และการเข้าร่วมประชุม/สัมมนา และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า 3 กิจกรรม ซึ่งหากพิจารณาที่ต้นทุนกิจกรรมในส่วนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า คือ กิจกรรมการติดตามการส่งมอบ การบันทึกข้อร้องเรียน และการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา ซึ่งมีต้นทุนกิจกรรม 285,408.06 บาท 38,625.06 บาท และ 123,483.09 บาท ตามลำดับ รวมต้นทุนทั้งสิ้น 447,516.21 บาท หรือ 33.23 % ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั้งหมดในแผนกการตลาด

ดังนั้นผู้บริหารสามารถนำข้อมูลนี้ไปใช้ในการบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้ โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการดังนี้

1. การตัดทอนกิจกรรม (Activity elimination) โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป เช่น กิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา หากกิจการมีการวิเคราะห์ลูกค้าที่ดี หรือมีมาตรการในการขายสินค้าที่เข้มงวดมากยิ่งขึ้น กิจกรรมนี้ก็จะไม่เกิดขึ้น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อภาระดำเนินงานของกิจการ อีกทั้งพนักงานที่ใช้เวลาในการทำกิจกรรมนี้ยังสามารถนำเวลาที่เหลืออยู่ไปใช้ในการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าโดยการติดตามการเสนอราคา หรือการให้บริการด้านอื่นๆ แก่ลูกค้า ซึ่งจะช่วยให้ต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมนี้หมดไป ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายบางส่วนของกิจการลดลง ในที่สุดจะนำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ

2. การเลือกกิจกรรม (Activity selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ ๆ ที่กิจการยังไม่ได้ทำอยู่ในขณะนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยการเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุดจากหลาย ๆ กิจกรรม

3. การลดกิจกรรม (Activity reduction) โดยกิจการต้องพยายามลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เช่น กิจกรรมการติดตามการส่งมอบกิจกรรมการบันทึกซื้อร้องเรียน และกิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา โดยการลดเวลาและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกิจกรรมนี้ จนกระทั่งสามารถตัดกิจกรรมนี้ออกไปได้ในที่สุดทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น โดยการเพิ่มผลได้ (Output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น เช่น กิจกรรมการเสนอราคา

4. การแบ่งกิจกรรม (Activity sharing) โดยการเพิ่มผลได้ของกิจกรรมที่จำเป็น เช่น กิจกรรมการเสนอราคาหากกิจการสามารถเพิ่มผลได้ของกิจกรรมนี้ได้ นั่นหมายถึงกิจการสามารถสร้างรายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นจากกิจกรรมนี้ แต่ทั้งนี้ต้นทุนของกิจกรรมนี้ต้องไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ลดลง

นอกจากนี้กิจการยังสามารถนำเวลาที่เหลืออยู่ไปสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่า เช่น กิจกรรมการเสนอราคา ซึ่งจะเห็นได้ว่าสาเหตุของต้นทุนเกิดขึ้น เนื่องจากจำนวนใบเสนอราคาที่กิจการได้ออกไป ซึ่งมีถึง 209 ใบ แต่กิจการสามารถปิดการขายได้เพียง 101 ใบเท่านั้น หรือคิดเป็น 48.33% เท่านั้น หากกิจการนำเวลาที่ใช้ไปในกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า แล้วหันมาให้ความสำคัญกับกิจกรรมการเสนอราคา โดยมีการติดตามข้อมูลข่าวสารอย่างใกล้ชิด และพยายามปิดการขายให้ได้มากขึ้น ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายไม่ควรเพิ่มขึ้น แต่ผลได้ (Output) ของกิจกรรมนี้จะสูงขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อยอดขายที่เพิ่มขึ้นด้วย ถึงแม้ว่าต้นทุนของกิจการจะไม่ลดลงก็ตาม