

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม

ที่มาของการต้นทุนกิจกรรม

ในส่วนของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) ได้นำระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ในปี พ.ศ. 2538 – ปัจจุบัน และโรงไฟฟ้าพลังน้ำเขื่อนภูมิพลได้นำระบบดังกล่าวเข้ามาใช้ในปีเดียวกันจนถึงปัจจุบัน แต่ทั้งการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) รวมถึงโรงไฟฟ้าพลังน้ำเขื่อนภูมิพลยังไม่ได้นำตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้ามาใช้ ซึ่งปัจจุบันสภาพแวดล้อมการแข่งขันทางการตลาดและการผลิตที่ความรุนแรงขึ้นเรื่อยๆ ทำให้ผู้บริหารขององค์กรต้องมีการพัฒนาประสิทธิภาพการผลิต เพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพ ต้นทุนที่ต่ำที่สุด และห่วงใยต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เพื่อความอยู่รอดขององค์กรอย่างยั่งยืน ผู้บริหารจึงต้องให้ความสำคัญต่อข้อมูลต้นทุนของแต่ละกิจกรรมที่ดำเนินการอยู่ให้มากยิ่งขึ้น โดยมีนักวิชาการทางบัญชีและบริหารของสหรัฐอเมริกาได้นำระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing :ABC) มาใช้ในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaplan และ Cooper ซึ่งมีการตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review และได้รับการยกย่องในปี ค.ศ. 1991 โดยประเทศไทยได้นำแนวคิดดังกล่าวมาประยุกต์ใช้กับกิจการ เหตุที่กิจการสนใจระบบกิจกรรมต้นทุนเนื่องจาก

1. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน ดังนั้นการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงมีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต
2. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม เน้นการบริหารกิจการ โดยแบ่งออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะหน้าที่ โดยค่าใช้จ่ายต่างๆ ประมาณตามการจัดหมวดหมู่ของรหัสบัญชี และระบบการประเมินผลการปฏิบัติงาน
3. สภาพการแข่งขันในปัจจุบันเป็นยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) จึงต้องมีการปรับตัวและเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สอดคล้องกับปรัชญาการดำเนินงานในยุคปัจจุบันดังนี้
 - การนำเอาระบบคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้งาน เช่น LAN (Local Area Network), WAN (Wide Area Network) และ CAD (Computer – Aided Design) เป็นต้น
 - การนำเครื่องจักรอัตโนมัติเข้ามาใช้งาน

- การวางแผนการผลิต
 - การวางแผนการบำรุงรักษา
4. ข้อมูลของฝ่ายบัญชีและงบประมาณ โดยส่วนใหญ่จะเป็นตัวเลข ซึ่งขาดการนำไปเชื่อมโยงกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-financial) และตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Key Performance Indicator:KPI)

แนวคิดของการบริหารโดยต้นทุนกิจกรรม

ระบบการบริหารต้นทุนตามแนวคิดของต้นทุนกิจกรรม เน้นการบริหารภายในองค์กร โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ของแต่ละหน่วยงาน และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุน จึงคิดต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมดังกล่าว โดยอาศัยตัวผลักดัน (Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์อย่างยิ่งต่อกิจกรรมที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ซึ่งจะอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของกำนวนต้นทุน และการควบคุมต้นทุน เพื่อนำไปเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรต่อไป

1. การคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) เน้นข้อมูลต้นทุน โดยการคำนวณต้นทุนจากการใช้ทรัพยากร ทั้ง วัสดุดิบ แรงงาน เครื่องจักร เป็นต้น เพื่อก่อให้เกิดกิจกรรม และปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุนต่อไป
2. การควบคุมต้นทุน (Control Dimension) เป็นการบริหารโครงสร้างการดำเนินงานภายในองค์กร โดยมุ่งเน้นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของการเกิดกิจกรรม รวมทั้งการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด โดยจะเน้นการบริหารกิจกรรมที่เพิ่มค่า ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า จะพยายามลดหรือตัดทิ้งให้หมดไป อันจะนำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ และปรับปรุงพัฒนาคุณภาพที่ดียิ่งขึ้นต่อไป

ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม

สภาพการแข่งขันในตลาดปัจจุบันได้ทวีความรุนแรงขึ้นเรื่อยๆ ผู้บริโภคต้องการได้สินค้าที่มีคุณภาพดี เป็นที่น่าเชื่อถือในระดับราคาที่เหมาะสม มีประโยชน์ใช้สอยมาก ตลอดจนมีบริการหลังการขายที่น่าประทับใจ ทั้งนี้เป็นผลมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว รวมทั้งสภาวะการแข่งขันรุนแรงและตลาดการค้าได้ขยายวงกว้างออกสู่ระดับโลกมากขึ้น เป็นผลมาจากการขยายตัวของยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) และการขยายฐานการผลิต ระบบข้อมูลข่าวสาร (Information

System) เป็นสิ่งที่มีความจำเป็นต่อผู้บริหารและมีอิทธิพลทำให้คนเปิดกว้างรับรู้สิ่งต่างๆ มากขึ้น กอปรกับเป็นยุคของการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) ผู้บริโภคย่อมมีสิทธิเลือกซื้อสินค้าและบริการมากขึ้น

ดังนั้นองค์กรต้องมีการพัฒนาตนเองเพื่อที่จะทำให้องค์กรของตนสามารถอยู่รอดได้ในสถานการณ์ปัจจุบัน องค์กรส่วนใหญ่จึงหันมาให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนต่างๆ ให้เหมาะสมรวมทั้งจะต้องตอบสนองสังคมที่อยู่ในสภาพแวดล้อมรอบๆ องค์กร แต่องค์กรจะเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนอย่างไรนั้น ต้องพิจารณาแนวทางดังต่อไปนี้

1. วิเคราะห์หาสาเหตุพื้นฐาน โดยจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่าออกไป และเพิ่มกิจกรรมใหม่ๆ ที่จะช่วยก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดแก่องค์กร
2. พิจารณาความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าแต่ละราย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจตลอดจนต้นทุนที่สามารถติดตามได้ว่าเป็นของลูกค้านรายใด
3. รูปแบบของพฤติกรรมต้นทุนกิจกรรมแต่ละประเภท รวมทั้งขีดความสามารถของแต่ละกิจกรรม ความสามารถของกิจการในการเพิ่มหรือลดปริมาณการผลิตที่จะไม่ทำให้ต้นทุนต่างๆ ขององค์กรเปลี่ยนไป
4. ค่าใช้จ่ายการผลิต การบำรุงรักษา และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง หากกิจกรรมต่างๆ ของแผนกเปลี่ยนไป ต้นทุนที่องค์กรสามารถหลีกเลี่ยงได้หากลดปริมาณการผลิตลง
5. โครงสร้างต้นทุนในปัจจุบัน ประสิทธิภาพในการใช้กำลังการผลิต ตลอดจนผลของการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-financial Performance) เมื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่ง
6. กำหนดหรือออกแบบ โครงสร้างต้นทุนของผลิตภัณฑ์ กิจกรรม กระบวนการทำงาน รวมทั้งการกระจายอำนาจขององค์กรให้เหมาะสม
7. เพิ่มพูนและพัฒนาขีดความสามารถในระยะยาว โดยมีการปรับเปลี่ยนแนวทางการบริหารงานสมัยใหม่

ดังนั้นองค์กรจะต้องมีการพัฒนา กิจกรรมต่างๆ ของทุกหน่วยงานภายในองค์กรให้มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องและอยู่อย่างยั่งยืนต่อไป และจากการพัฒนากิจกรรมต่างๆ ของทุกหน่วยงานนี้เอง จึงนำไปสู่ระบบ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ โดยกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน เพื่อที่จะได้ทราบข้อมูลต้นทุนที่ใกล้เคียงความจริงมาก

ที่สุดของทุกกิจกรรม แล้วนำมาประกอบการตัดสินใจ นอกจากนี้ระบบ ABC สามารถให้ข้อมูลแก่ผู้บริหาร ได้ในด้านอื่นๆ อีก 6 ด้าน ดังนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

ผู้บริหารจะได้รับข้อมูลที่ถูกต้องตามควร เพื่อใช้ในการประกอบการตัดสินใจในการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ รวมทั้งการยกเลิกผลิตภัณฑ์

2. การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน

องค์กรจะสามารถดำรงอยู่ได้ก็ต่อเมื่อมีเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน อีกทั้งสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆ มากมาย ที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัดไปลงทุนในกิจกรรมที่มีความจำเป็นเร่งด่วนได้อย่างเหมาะสม

3. การควบคุมต้นทุน

ผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง เพื่อช่วยกำหนดการวางแผนเชิงกลยุทธ์ต่อความเป็นเลิศของกิจการ โดยผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรม เพื่อลดการสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป

4. การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์

ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและทันต่อเวลา มีประโยชน์ต่อผู้บริหารขององค์กรมาก เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ไม่ว่าจะนำไปกำหนดนโยบาย เป้าหมาย หรือแม้แต่การกำหนดราคาขายของผลิตภัณฑ์เอง

5. การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ

ผู้บริหารใช้ระบบ ABC เป็นเครื่องมือสำคัญในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงาน เช่น การบริการจ่ายพัสดุเข้าคลังจากแผนกพัสดุ โดยกำหนดเป้าหมายว่า ถ้ามีการเบิกพัสดุอุปกรณ์ไฟฟ้าสามารถจ่ายได้ภายในครึ่งวันทำการ เป็นต้น ผลลัพธ์ที่ได้จะทำให้องค์กรมีการบริหารต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

6. สร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ

โดยการให้ข้อมูลที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในประเด็นต่างๆดังนี้

6.1 การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนากิจการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

6.2 การประเมินส่วนผสมของสินค้าและบริการการเข้าใจความสัมพันธ์กัน ในระหว่างกิจกรรมต่างๆที่ถูกต้องจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของกิจการ

6.3 การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เมื่อนำเอาข้อมูลต้นทุนกิจการไปใช้ร่วมกับกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonfinancial Information) ข้อมูลเกี่ยวกับนวัตกรรม (Innovation) และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงาน ก็จะช่วยให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

แนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรม

การนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ในองค์กรนั้น ไม่ว่าผู้บริหารจะมีวัตถุประสงค์เพื่อคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) และการควบคุมต้นทุน (Control Dimension) ผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงคือ

1. ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนกิจกรรม และผลักดันให้มีการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นภายในองค์กร และกิจการควรมีศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center Concept) เช่น ศูนย์กำไร, ศูนย์รายได้ และศูนย์ต้นทุน เป็นต้น
2. กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อต้องการให้พนักงานในทุกๆ ระดับมีส่วนร่วมในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน
3. ฝึกอบรมให้พนักงานทุกระดับมีความเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กร เพื่อสร้างความเข้าใจต่อพนักงานในองค์กร
4. การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)

การวิเคราะห์กิจกรรม คือการวิเคราะห์การดำเนินงานขององค์กร โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมซึ่งแต่ละกิจกรรมก่อให้เกิดผลผลิต (Output) และกิจกรรมเหล่านั้นต้องมีประโยชน์ต่อผู้บริหาร ขอบเขตของกิจกรรมควรจะสอดคล้องกับหน้าที่งาน (Job Description) ของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างพนักงานภายในองค์กรและคณะทำงานที่ถูกแต่งตั้งขึ้นมาทำเรื่อง ABC โดยเฉพาะ ลักษณะของกิจกรรมที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

- แต่ละหน่วยงานไม่ควรมียุทธศาสตร์เกิน 5 กิจกรรม และในการทำงานในแต่ละกิจกรรมควรต้องใช้เวลาเกิน 10% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานทั้งหมด โดยเฉลี่ยต่อวัน เมื่อนำ

เวลาของทุกๆ กิจกรรมมารวมกันแล้วต้องไม่เกิน 80% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานของทั้งองค์กร

- กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมานั้นจะต้องมองเห็นผลที่จะได้รับอย่างชัดเจนเช่น Output ของหน่วยงาน โรงงาน มีกิจกรรมการบำรุงรักษารถยนต์ ผลที่ได้คือจำนวนคันของรถที่เข้ามาซ่อมต่อวัน เป็นต้น
- กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมาควรครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
- กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมาควรครอบคลุมทั้งกิจกรรมหลัก (Primary Activity) คือกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำตามคำบรรยายงาน (Job Description) หรือตามการวิเคราะห์ลักษณะของงาน (Task Analysis) และกิจกรรมรอง (Secondary Activity) เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนกิจกรรมหลักเพื่อให้กิจกรรมหลักบรรลุตามวัตถุประสงค์ เช่น การจัดส่งสัมมนาทางวิชาการ การจัดอบรมทางด้านเทคนิคเฉพาะหน่วยงาน การจัดอบรมทางด้านคอมพิวเตอร์ เป็นต้น
- กิจกรรมของแต่ละแผนกควรสอดคล้องกันภายในองค์กร หน่วยงานรับนโยบายและแผนกลยุทธ์จากสำนักงานใหญ่ หลังจากนั้นนำมาจัดทำแผนปฏิบัติการของหน่วยงานเองทั้งแผนงานประจำ และแผนงานพิเศษ²

4.1 การวิเคราะห์กิจกรรมพิจารณาได้หลายวิธีดังนี้

1. การพิจารณาจากกระบวนการดำเนินงาน ธุรกิจ (Business Process) การพิจารณาในลักษณะนี้จะมีการจัดทำกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน ซึ่งแต่ละกิจกรรมจะมีลักษณะลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน โดยอาศัยความสัมพันธ์ของโครงสร้างการบังคับบัญชาจนกระทั่งได้ Output ออกมา โดยกิจกรรมหนึ่งได้ Output ออกมาแต่อาจเป็น Input ของอีกกิจกรรมหนึ่งก็เป็นได้ เมื่อเชื่อมโยงทุกกิจกรรมเข้าด้วยกันจะได้ Business Process
2. การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) การพิจารณาลักษณะนี้สามารถช่วยให้หน่วยงานระบุกิจกรรมให้สอดคล้องตามศูนย์ความรับผิดชอบได้ เช่น สำนักงานใหญ่มีศูนย์ความรับผิดชอบ หน่วยงานย่อยที่อยู่นอกเหนือสำนักงาน

² แผนงานพิเศษ หมายถึง แผนงานที่นอกเหนือจากแผนงานประจำ เช่น แผนงานพัฒนาธุรกิจ

ใหญ่จะมีกิจกรรมที่สอดคล้องหรือใกล้เคียงกับกิจกรรมของสำนักงานใหญ่ ซึ่งจะ
เป็นวิธีที่ค่อนข้างง่ายและสะดวกต่อการปฏิบัติ

3. การสัมภาษณ์พนักงาน (Interview) สัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นๆ
โดยตรง ทำให้ทราบถึงขั้นตอนในงานนั้นจริงๆ แต่บางครั้งอาจจะได้ข้อมูลที่ต่าง
หรือนอกเหนือไปจากบรรยายลักษณะงาน (Job Description) ดังนั้นจึงต้องมีการ
ตรวจสอบเพื่อจะได้กำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมต่อไป
4. คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) และการวิเคราะห์ลักษณะของงาน (Task
Analysis) เป็นการบรรยายลักษณะงานของแต่ละหน่วยงานที่อยู่ภายในองค์กร ใน
ส่วนนี้แต่ละหน่วยงานจะมีส่วนช่วยระดับหนึ่งในการกำหนดกิจกรรม รวมทั้ง
สามารถช่วยระบุตัวผลกดันต้นทุน (Cost Driver) ได้
5. โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) โครงสร้างการบังคับบัญชาขององค์กร
สามารถช่วยให้กำหนดกิจกรรมได้ โดยเฉพาะสามารถมองเห็นถึงความสัมพันธ์ของ
แต่ละหน่วยงาน
6. แผนปฏิบัติการ (Action Plan) เป็นการกำหนดแผนงานไว้ล่วงหน้าว่าจะต้องมีกิจ
กรรมอะไรบ้างที่นอกเหนือไปจากแผนงานประจำของหน่วยงาน
7. พจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) จะกำหนดกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละหน้าที่
งานอย่างละเอียด องค์กรสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติเพื่อกำหนดกิจ
กรรมขององค์กรได้ โดยอาจจะประยุกต์ให้เข้ากับ คำบรรยายลักษณะงาน (Job
Description) และการวิเคราะห์ลักษณะของงาน (Task Analysis)

4.2 ระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถแบ่งได้ 4 ลำดับชั้นดังนี้

1. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต (Unit Level Activity)
กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต (Unit Level Activity) หมายถึง กิจ
กรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิต สำหรับกิจกรรมระดับนี้จำนวนครั้งของชั่วโมงการทำงาน จะผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิต
2. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch Level Activity)
กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch Level Activity) หมายถึง
ถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch ของการผลิต สำหรับกิจกรรมระดับนี้
จำนวนครั้งของกิจกรรมจะผันแปร โดยตรงกับจำนวน Batch แต่ไม่ได้มีความ

สัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยในแต่ละ Batch ดังนั้นต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวสามารถระบุเข้าผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง เช่นเดียวกับต้นทุนกิจกรรมระดับ Unit

3. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับลักษณะของผลิตภัณฑ์ (Product Sustaining Activity)
กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับลักษณะของผลิตภัณฑ์ (Product Sustaining Activity) หมายถึงกิจกรรมที่กระทำโดยภาพรวม ซึ่งมีความสัมพันธ์กันเพื่อให้การดำเนินการผลิตทันต่อเวลา และสามารถขายผลิตภัณฑ์ได้ กิจกรรมในระดับนี้ไม่มีความสัมพันธ์ใดกับปริมาณการผลิตหรือจำนวน Batch แต่สัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตและการขายสินค้าอื่นๆ โดยเฉพาะ เช่น การควบคุมงาน Major Overhaul³ การตรวจสอบและการปรับปรุงแก้ไขเครื่องจักร เป็นต้น กิจกรรมนี้สามารถเกิดขึ้นได้ถึงแม้จะยังไม่มี การดำเนินการผลิตก็ตาม

4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานต่อไปได้อย่างต่อเนื่อง (Facility Sustaining Activity)
กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานต่อไปได้อย่างต่อเนื่อง (Facility Sustaining Activity) หมายถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานต่อไปได้ กิจกรรมนี้จะไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวน Unit จำนวน Batch เช่น การทำความสะอาดเครื่องมืออุปกรณ์ต่างๆ การจัดขมรักษาความปลอดภัย การจัดทำระบบ ISO14001 การจัดฝึกอบรมพนักงาน การจัดประชุมหาสาเหตุของเครื่องจักรหยุดทำงาน เป็นต้น ต้นทุนของกิจกรรมระดับนี้มีลักษณะเป็นต้นทุนรวม (Common Cost)

5. การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver Analysis)

ผู้บริหารสามารถที่จะเลือกตัวผลักดันต้นทุนที่แตกต่างกันในแต่ละลำดับชั้น⁴ ทำให้ทราบถึงการใช้ทรัพยากรที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรม (ต้นทุนกิจกรรม) โดยที่พิจารณาถึงต้นทุนกิจกรรม

³ Major Overhaul หมายถึง การบำรุงรักษาตามแผนที่หน่วยงานวางแผนบำรุงรักษาได้กำหนดไว้ในแต่ละงวด

⁴ ลำดับชั้นประกอบด้วย 1. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต (Unit Level Activity), 2. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch Level Activity), 3. กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับลักษณะของผลิตภัณฑ์ (Product Sustaining Activity), 4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานต่อไปได้อย่างต่อเนื่อง (Facility Sustaining Activity)

ตาม Cost Element ซึ่งเป็นตัวผลักดันต้นทุนที่นำมาระบุต้นทุนตาม Cost Element เรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Drivers) การระบุต้นทุนตาม Cost Element สามารถกระทำได้ 3 ทางดังนี้

- การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุถึงการใช้จ่ายทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมใช้ไปจริงๆ และแต่ละกิจกรรมสามารถระบุต้นทุนได้ ซึ่งวิธีนี้ทำให้ต้นทุนสูง
- การประมาณ (Estimation) เป็นการระบุถึงกรณีที่กิจกรรมเหล่านั้นไม่สามารถระบุการใช้ทรัพยากรได้อย่างชัดเจนหรือโดยตรง จึงต้องอาศัยการสัมภาษณ์และส่งแบบสอบถามเพื่อนำมาเป็นข้อมูลในการประมาณต้นทุนทรัพยากรที่ได้ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ข้อดีใช้เวลาน้อยและมีต้นทุนต่ำ
- การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจ (Arbitrary Allocation) เป็นการระบุในกรณีที่ไม่สามารถระบุหรือประมาณทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ส่วนใหญ่จะไม่นิยมใช้เนื่องจากไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหาร

6. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Costing)

ต้นทุนกิจกรรมหมายถึง ทรัพยากรต่างๆ ที่นำมาเป็นปัจจัยในการดำเนินการผลิตโดยต้นทุนเหล่านี้ถูกบันทึกบัญชีตามรหัสบัญชีที่บันทึกต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายแยกตามประเภทของการบันทึกต้นทุนตาม Cost Element เช่น ค่าวัสดุและอุปกรณ์โรงไฟฟ้า เงินเดือน ค่าล่วงเวลา ค่าใช้จ่ายในการเดินทางในประเทศ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปต่างประเทศ ค่าจ้างเหมา ค่าน้ำมัน เป็นต้น

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

วาสนา วิเศษสิงห์ (พ.ศ.2544) ศึกษาแนวทางในการลดต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด โดยมีการจัดโครงสร้างองค์กร มีการแบ่งการดำเนินงานออกเป็น 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายการตลาด และฝ่ายการผลิต ประกอบด้วย 13 แผนก มีกิจกรรมทั้งสิ้น 97 กิจกรรม มีบางกิจกรรมที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงนำรวมกันได้ ดังนั้นจึงเหลือเพียง 67 กิจกรรมเท่านั้น เมื่อนำกิจกรรมในแต่ละฝ่ายมาวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า สรุปได้เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าจำนวน 39 กิจกรรม และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 15 กิจกรรม ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการบริหารกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดต้นทุนส่วน

หนึ่งของกิจการ โดยอาจจะตัดทอนหรือลดกิจกรรมกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำสุดจากหลายๆ กิจกรรม และแบ่งกิจกรรมโดยเพิ่มผลได้ของกิจกรรมที่จำเป็น⁵

อำพร อัสวาทิตกวิน (พ.ศ.2544) ศึกษาการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม ของบริษัท โอกิ พีริซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด ตั้งอยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน มีผลิตภัณฑ์ 2 ชนิด คือ ผลิตภัณฑ์หัวพิมพ์ (Head Printer) และสเปซิ่ง มอเตอร์ (Spacing Motor) โดยโครงสร้างองค์กรแบ่งออกเป็น 5 ฝ่าย ประกอบด้วย 10 แผนก บริษัทมีนโยบายต้องการลดต้นทุนโดยรวมของกิจการ มีหลักเกณฑ์ในการศึกษาเพื่อกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบคือ ศึกษาจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน สัมภาษณ์หัวหน้าแผนกต่างๆ และเข้าร่วมสังเกตการณ์ เพื่อเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรม ขั้นตอน และกระบวนการทำงาน ซึ่งมีกิจกรรมทั้งหมด 61 กิจกรรม ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมโดยการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ มีขั้นตอนแบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ การปันส่วนจากบัญชีแยกประเภทลงแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ การปันส่วนจากแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม และท้ายที่สุดปันส่วนกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งงานวิจัยนี้ศึกษาถึงระดับที่ 2 เท่านั้นหลังจากนั้นจะดำเนินการคำนวณต้นทุนกิจกรรม จากการศึกษาครั้งนี้พบว่าแนวทางในการควบคุมต้นทุนสามารถทำได้หลายวิธี เช่น การกำจัดกิจกรรมที่ไม่มีความจำเป็นและไม่สร้างประโยชน์ทิ้งไป ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยนี้คือผู้บริหาร และพนักงานต้องให้ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม เพื่อลดความขัดแย้ง และความไม่เข้าใจที่อาจจะเกิดขึ้น รวมถึงต้องพิจารณาถึงต้นทุนที่จะต้องเสียไปว่าคุ้มค่าหรือไม่⁶

⁵ วาสนา วิเศษสิงห์ แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด

⁶ อำพร อัสวาทิตกวิน การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พีริซิชั่น (ประเทศไทย) จำกัด