

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาแนวทางการบริหารต้นทุนโดยการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองในอำเภอเมืองเชียงราย ผู้ศึกษาได้ศึกษารวบรวมและระบุรายละเอียดของแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องออกเป็น 3 ส่วนด้วยกัน ดังต่อไปนี้

- ส่วนที่ 1 แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน ต้นทุนเป้าหมาย และระบบต้นทุนกิจกรรม
- ส่วนที่ 2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง
- ส่วนที่ 3 กรอบแนวคิดการศึกษา

2.1 แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน ต้นทุนเป้าหมาย และระบบต้นทุนกิจกรรม

ธุรกิจรถยนต์มือสองเป็นธุรกิจเฉพาะที่มีลักษณะพิเศษนอกเหนือจากธุรกิจที่มีการซื้อขายสินค้าแบบเบ็ดเสร็จ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำวิธีการบริหารต้นทุนแบบใหม่มาใช้ ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาหนังสือ เอกสารการอบรม ตำราทางวิชาการ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบไปด้วย

- แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน
- แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน
- แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนเป้าหมาย
- แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม

อธิบายได้ดังนี้

2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน

จากการศึกษาในอดีต ได้มีผู้ให้ความหมายของการบริหารไว้แตกต่างกัน ซึ่งหากนำความหมายของของต้นทุนเข้ามารวมกับการบริหารแล้ว ก็จะได้ความหมายของการบริหารต้นทุนดังนี้

ความหมายของการบริหาร

Simon, Herbert A. (1947) กล่าวถึงการบริหารว่า หมายถึง กิจกรรมที่บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ร่วมกันดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์

Taylor, Frederick W. อ้างถึงใน สมพงษ์ เกษมลิน (2523) ให้ความหมายการบริหารไว้ว่า งานบริหารทุกอย่างจำเป็นต้องกระทำโดยมีหลักเกณฑ์ ซึ่งกำหนดจากการวิเคราะห์ศึกษาโดยรอบคอบ ทั้งนี้ เพื่อให้มีวิธีที่ดีที่สุดในอนาคตอันที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการผลิตมากยิ่งขึ้นเพื่อประโยชน์สำหรับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

ความหมายของการบริหารต้นทุน

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2547) ได้กล่าวถึงการบริหารต้นทุนว่า คือ การศึกษาต่างๆ ที่ผู้บริหารต้องสามารถศึกษา วิเคราะห์ ตลอดจนกำหนดกิจกรรมและกระบวนการต่างๆ ที่จะทำให้เกิดต้นทุนแก่กิจการทั้งในระยะสั้นและระยะยาวได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาศัยเทคนิคการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจ ซึ่งมีเป้าหมายสุดท้ายอยู่ที่การทำให้ต้นทุนของสินค้าหรือการบริการมีจำนวนต่ำที่สุด

โดยสรุปแล้ว สรุปการบริหารต้นทุน คือ การใช้เทคนิคต่างๆ ในการบริหารจัดการ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการให้ต้นทุนของกิจการต่ำที่สุด ซึ่งเทคนิคที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้คือ ระบบต้นทุนกิจกรรมและการบริหารต้นทุนกิจกรรม เป็นต้น

2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

ความหมายของต้นทุน

ศศิวิมล มีอำพล (2550) ได้อธิบายความหมายของ ต้นทุน คือ เงินสดหรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสดที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งนำประโยชน์มาให้กิจการในปัจจุบันหรือในอนาคต

ดวงมณี โกมารทัต (2551) ได้อธิบายความหมายของ ต้นทุน คือ มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์ หรือความเสียหายที่เกิดจากการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์ หรือบริการต่างๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในภายหลัง

การจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

ในธุรกิจที่ผลิตสินค้าจำเป็นต้องคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ไม่ว่าธุรกิจจะผลิตสินค้าในรูปลักษณะใด มีขนาดเล็กหรือใหญ่ ส่วนประกอบของต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเหมือนกันคือ ประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิต โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ (ดวงมณี โกมารทัต, 2551)

1. วัตถุดิบ (Materials) คือ วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นสำเร็จรูป ต้นทุนวัตถุดิบแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

วัตถุดิบทางตรงหรือวัตถุดิบโดยตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่นำไปใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการโดยตรง สามารถคำนวณได้ง่ายว่าต้นทุนวัตถุดิบที่รวมอยู่ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด

วัตถุดิบทางอ้อมหรือวัตถุดิบโดยอ้อม (Indirect Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นแต่ใช้เป็นจำนวนน้อย เป็นการยากที่จะทราบได้ว่าจะต้องใช้วัตถุดิบเหล่านี้ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่ากับเท่าใด ซึ่งกิจการบางแห่งอาจใช้คำว่าวัสดุโรงงาน (Factory Supplies) หรือวัสดุสิ้นเปลือง (Supplies) แยกเป็นรายการอีกรายการหนึ่งต่างหากจากรายการวัตถุดิบทางตรง

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นวัตถุดิบทางตรงหรือทางอ้อมนั้นต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ 2 ประการประกอบกัน กล่าวคือ วัตถุดิบซึ่งถือว่าเป็นวัตถุดิบทางตรงนั้นจะต้องเป็นส่วนประกอบสำคัญในการผลิตสินค้าโดยตรง และสามารถคำนวณต้นทุนเข้าตัวสินค้าได้โดยง่าย ถ้าขาดปัจจัยข้อใดข้อหนึ่งเสียแล้ว ย่อมถือว่าเป็นวัตถุดิบทางอ้อม และจะนำรายการวัตถุดิบทางอ้อมนี้ไปแสดงไว้ในรายการค่าใช้จ่ายการผลิต

2. ค่าแรง (Labor) คือ จำนวนเงินที่กิจการจ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการผลิตสินค้าหรือบริการ การจ่ายค่าแรงอาจอยู่ในรูปต่างๆ เช่น ในรูปของเงินเดือน ค่าแรงรายชั่วโมง ค่าแรงรายชิ้น (ตามหน่วยสินค้าที่ผลิต) หรือในรูปของผลตอบแทนอื่นๆ เช่น ค่าล่วงเวลา โบนัส และเงินรางวัลอื่นๆ โดยปกติจะแบ่งค่าแรงเป็น 2 ประเภท คือ

ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือเป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้นๆ โดยตรงและสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น ค่าแรงงานของพนักงานคุมเครื่องจักรในแผนกประกอบ ค่าแรงของช่างตัดเสื้อในกิจการผลิตเสื้อสำเร็จรูป เป็นต้น

ค่าแรงทางอ้อม (Indirect Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้หรือไม่ได้เกี่ยวกับการผลิตโดยตรง เช่น ค่าแรงหัวหน้าผู้ควบคุมงาน (Supervisors) เงินเดือนของยาม ภารโรง หรือพนักงานทำความสะอาด เงินเดือนของผู้จัดการโรงงาน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลเหล่านี้ไม่ได้เป็นผู้ผลิตสินค้าโดยตรง ทั้งยังเป็นการยากที่จะติดตามรายการดังกล่าวเข้าในหน่วยที่ผลิต ทำให้ไม่สามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงเข้าในการผลิตสินค้าได้ นิยมจัดรายการนี้ไว้ในค่าใช้จ่ายการผลิต

3. ค่าใช้จ่ายการผลิต หรือค่าใช้จ่ายการผลิต หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead หรือ Manufacturing Costs) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งนอกเหนือจากรายการวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง โดยปกติรายการต้นทุนที่รวบรวมไว้ในรายการค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่

- วัตถุดิบทางอ้อม วัสดุโรงงาน น้ำมันหล่อลื่น ฯลฯ

- ค่าแรงทางอ้อม และหรือเงินเดือนผู้จัดการ โรงงาน พนักงานจัดซื้อ ยาม ผู้ควบคุมงาน ฯลฯ
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้สาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการใช้อาคารสถานที่ เช่น ค่าเช่า ค่าเบี้ยประกันภัย ภาษีทรัพย์สิน
- ต้นทุนค่าเครื่องมือเครื่องใช้เล็กๆ น้อยๆ ที่ใช้ในโรงงาน
- ค่าเสื่อมราคาอาคาร โรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ต่างๆ ในโรงงาน
- ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในโรงงาน
- ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่นๆ ในโรงงาน

วิธีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตอาจอยู่ในลักษณะแตกต่างกันสำหรับกิจการต่างๆ หรือแม้แต่ในกิจการเดียวกันก็ตาม อาจกล่าวได้ว่าการที่อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตถูกกำหนดในลักษณะต่างกันขึ้นอยู่กับวิธีดำเนินการผลิตและรูปแบบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องการ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาและตัดสินใจเสียก่อนว่า กิจการต้องการอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตในรูปลักษณะใด หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคิดค่าใช้จ่ายในการผลิตต้องมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในการผลิต เกณฑ์ที่นิยมโดยทั่วไปมี 5 เกณฑ์ คือ (ควงมณี โกมารทัต, 2551)

1. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งหน่วยผลิตเสร็จ (Unit of Production)
2. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Cost)
3. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นส่วนร้อยละของค่าแรงทางตรง (Direct Labor Cost)
4. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานทางตรง (Direct Labor Hours)
5. อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงเครื่องจักร (Machine Hours)

2.1.3 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing)

The Consortium for Advanced Management- International (CAM-I) (2006) อ้างถึงใน **Ansari et al., 2006: 20-27** ได้นิยามความหมายของต้นทุนเป้าหมายไว้ว่า เป็นกลุ่มของเครื่องมือการบริหารและวิธีการที่ถูกออกแบบเพื่อช่วยการกำหนดและวางแผนกิจกรรมต่างๆ สำหรับผลิตภัณฑ์ใหม่และยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือควบคุมช่วงของการปฏิบัติการที่เกิดขึ้นตามมา เพื่อให้แน่ใจว่าสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นๆ สามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมายตลอดอายุผลิตภัณฑ์ อีกนัยหนึ่งการตั้งคิดต้นทุนเป้าหมายนั้นเป็นไปตามราคาตลาดและความต้องการในการ และการคิดต้นทุนนี้มักจะคิดในช่วงต้นๆ ของวงจรอายุผลิตภัณฑ์

Ellram (2000) ได้ศึกษาต้นทุนเป้าหมายในอุตสาหกรรมต่างๆ ซึ่งพบว่าต้นทุนเป้าหมายได้ถูกใช้ไปใช้ในอุตสาหกรรมต่างๆ อาทิเช่น คอมพิวเตอร์ สินค้าอุปโภคบริโภค ผลิต

อุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ ชิ้นส่วนและสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ ขนส่งและอากาศยาน ยานยนต์ ผู้ให้บริการโทรคมนาคม และผู้ให้บริการขนส่ง เป็นต้น และการนำต้นทุนเป้าหมายมาใช้ในองค์กรก็เพื่อช่วยให้

- สินค้าที่ผลิตนั้นสอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า
- ทำให้ต้นทุนเป็นไปในทิศทางเดียวกับความต้องการของลูกค้าที่ยินดีที่จะจ่าย
- ลดวงจรการพัฒนาสินค้า
- เพิ่มการทำงานแบบทีมในกลุ่มสมาชิกที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ผู้ขายในการออกแบบสินค้าที่ถูกต้อง และเป็นการบูรณาการตลอดทั้งห่วงโซ่อุปทาน
- ต้นทุนเป้าหมายนั้นเป็นเครื่องมือบริหารเชิงกลยุทธ์ ที่หาวิธีการที่จะลดต้นทุนสินค้าตลอดทั้งอายุผลิตภัณฑ์ และยังหมายถึงกระบวนการในการบริการ การพัฒนาและการผลิตสินค้าเพื่อให้แน่ใจว่าสามารถที่จะทำกำไรได้

นอกจากนี้ Ellram (2000) ยังพบว่า การนำต้นทุนเป้าหมายมาใช้นั้น ก็เพื่อการลดต้นทุน เพื่อเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของผู้ขาย ปรับปรุงการบริหารต้นทุนภายใน การปรับปรุงการควบคุมต้นทุน และการเพิ่มความรับผิดชอบต่อต้นทุน โดยรวมอาจจะกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์หลักของต้นทุนเป้าหมายคือ (1) เพื่อลดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ใหม่ เพื่อให้แน่ใจว่าจะได้กำไรตามที่ต้องการ ในในขณะที่ตอบสนองความพึงพอใจด้านคุณภาพ เวลา และราคาตามความต้องการของตลาด (2) จูงใจพนักงานทุกคนเพื่อให้บรรลุกำไรเป้าหมาย ในช่วงการพัฒนาผลิตภัณฑ์ เปลี่ยนต้นทุนเป้าหมายไปสู่กิจกรรมการบริหารกำไร ซึ่งเกิดจากความคิดสร้างสรรค์ของพนักงานจากแผนกต่างๆ เพื่อมุ่งหาหนทางที่จะลดต้นทุนให้ได้มากที่สุด

ดังนั้น ต้นทุนเป้าหมายเป็นการบริหารจัดการมากกว่าจะเป็นเครื่องมือทางการบัญชี กล่าวได้ว่า ต้นทุนเป้าหมายเป็นกระบวนการคิดต้นทุน ด้วยการประมาณราคาขาย สำหรับสินค้าหรือบริการ หักด้วยกำไรที่ต้องการ ซึ่งผลที่ได้จะเรียกว่า ต้นทุนเป้าหมาย (Ellram, 2000) ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

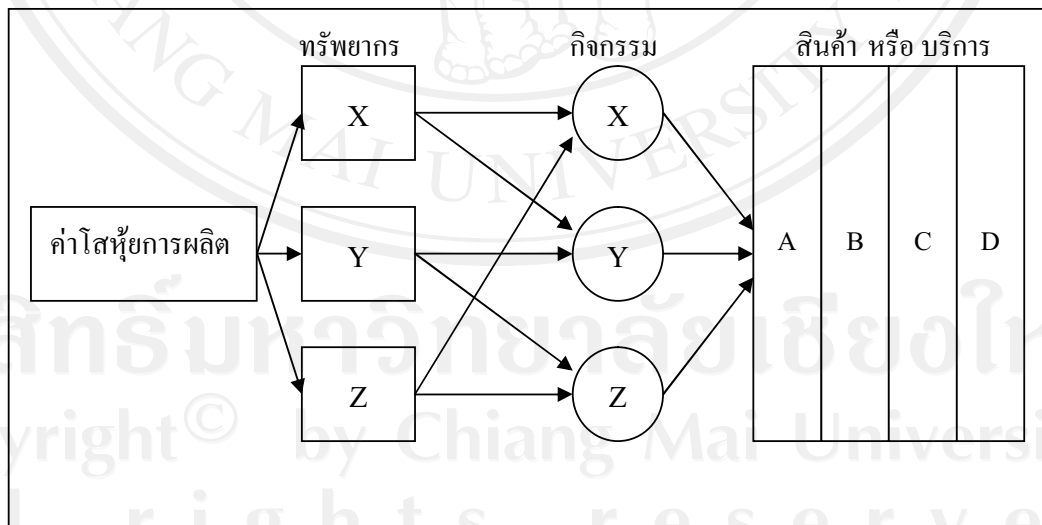
$$\text{ต้นทุนเป้าหมาย} = \text{ราคาขายที่ประมาณไว้} - \text{กำไรที่ต้องการ}$$

2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม (Activities Based Costing)

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activities Based Costing: ABC) เป็นเครื่องมือที่ถูกพัฒนาขึ้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาที่เกิดจากการแสดงต้นทุนในระบบบัญชีแบบเดิม การทำบัญชีแบบเดิมมีวิธีการรวบรวมข้อมูลตามมาตรฐาน GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีของไทยในปัจจุบันฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนองบการเงิน ที่กำหนดเกณฑ์ในการนำเสนองบการเงินที่จัดทำขึ้น

เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปเพื่อสามารถเปรียบเทียบได้กับงบการเงินงวดก่อนๆ ของกิจการ และงบการเงินของกิจการอื่น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2550) ซึ่งรูปแบบดังกล่าวเหมาะกับการแสดงผลประกอบการให้บุคคลภายนอกทราบ เช่น หน่วยงานรัฐ ตลาดหลักทรัพย์ นักลงทุน เป็นต้น แต่วัตถุประสงค์ด้านการจัดการภายในองค์กร ถือว่าระบบการทำบัญชีแบบเดิมมีข้อดีหลายประการ เนื่องจากไม่สามารถให้ข้อมูลอื่น ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดการและการควบคุมการดำเนินงานได้

ระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบต้นทุนบริหารที่ขยายวิธีการปันส่วนต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน (Two-Stage Allocation) ที่เคยใช้อยู่ในระบบการบริหารแบบเดิม โดยระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นแต่ละกิจกรรม โดยตัวผลักดันต้นทุนจะเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการควบคุมและลดต้นทุน รวมถึงใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารแบบใหม่ที่ให้ข้อมูลที่ถูกต้องมากกว่า เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคา การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิต และการจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ ซึ่งระบบต้นทุนกิจกรรมแสดงในภาพรูปที่ 2.1 ดังนี้



ภาพที่ 2.1 แสดงการปันส่วนภายใต้วิธีการคิดต้นทุนกิจกรรม(ที่มา: วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548: 2)

การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการปันส่วน วัสดุการผลิตโดยพิจารณาจากกิจกรรม และทรัพยากร ซึ่งจะต้องคำนวณหาว่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง ซึ่งรายการทั้งสองจะมีค่า

เท่ากันกับวิธีต้นทุนแบบเดิม แต่ค่าโสหุ้ยการผลิตจะปันส่วนจากหลายเกณฑ์หรือจากหลายตัว
ผลักต้นทุนทรัพยากร และมีขั้นตอนที่ซับซ้อนกว่าวิธีต้นทุนแบบเดิม โดยรูปแบบการกระจายต้นทุนจะ
เริ่มจากการกระจายค่าโสหุ้ยการผลิตลงสู่กิจกรรมและจากกิจกรรมสู่สินค้า ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การกระจายต้นทุนจากค่าโสหุ้ยการผลิตเข้าสู่กิจกรรมโดยอาศัยตัวผลักต้นทุน
ทรัพยากร (Resources Driver) เป็นตัวผลักต้นทุนลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนที่ 2 การกระจายต้นทุนแต่ละกิจกรรมเข้าสู่สินค้าโดยอาศัยตัวผลักต้นทุนกิจกรรม
(Activity Driver) เป็นตัวผลักต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สินค้า

ดังนั้น โดยสรุปแล้วระบบต้นทุนกิจกรรมจะต้องกระทำการใน 2 ส่วนคือ

- การคำนวณต้นทุน (Cost Dimension) ภายใต้สมมติฐานว่าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนทำ
ให้ต้องทำกิจกรรม และกิจกรรมทำให้ต้องใช้ทรัพยากร เป็นการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ
เข้าไปในกิจกรรม แล้วจึงปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเพื่อให้ผู้บริหารนำ
ต้นทุนของสินค้าและบริการไปใช้ในการวางแผน และตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เช่น การออกแบบ
ผลิตภัณฑ์ การเลือกช่องทางการจัดจำหน่ายให้กับผลิตภัณฑ์ การปรับปรุงผลิตภัณฑ์ การกำหนด
ราคาขาย การลดต้นทุน เป็นต้น

- การควบคุมต้นทุน (Cost Control) เป็นการบริหารโดยแสดงรายละเอียดของการ
ปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ โดยระบุให้ทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติงาน (Cost Driver)
การวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า และความสามารถในการปฏิบัติงานเพื่อนำไป
ระบุสาเหตุ และปรับปรุงการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ ที่จะนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพโดยรวม
ของกิจกรรม

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม มุ่งเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานของ
องค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ช่วยให้ทราบว่ากิจการประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ตลอดจน
เวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลได้จากการประกอบกิจกรรมต่างๆ เหล่านี้ กิจกรรม
(Activity) หมายถึงการกระทำใดก็ตามที่เปลี่ยนทรัพยากรองค์กรออกมาเป็นผลได้ขั้นตอนง่าย ๆ จึง
ประกอบด้วย การกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรม การระบุตัวผลักต้นทุนกิจกรรมและ
การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

จากระบบต้นทุนกิจกรรมทำให้ทราบว่าภายในกิจการประกอบด้วยกิจกรรมใดบ้างและ
เกิดจากสาเหตุใด โดยกิจกรรมที่เกิดขึ้นอาจทำการวิเคราะห์ได้ดังนี้

1. กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้า หรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่ได้กระทำไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่สอดคล้องกับความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีผลได้ (Output) นั้นๆ

2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น การเก็บรักษาวัตถุดิบ หรือการที่มีสินค้าสำเร็จรูปมากเกินไป การขนย้ายวัตถุดิบ การแก้ไขสินค้าที่ผลิตไม่ได้มาตรฐาน เป็นต้น

ผู้บริหารควรนำข้อมูลที่ได้รับไปบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และความได้เปรียบทางการแข่งขัน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมนั้นสามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจการได้ 4 แนวทางคือ

1. การตัดทอนกิจกรรม (Activity Elimination) โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือกิจกรรมที่ไม่จำเป็น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของกิจการ เช่น กิจกรรมในการตรวจรับชิ้นส่วน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำเพื่อให้ได้ชิ้นส่วนที่มีมาตรฐาน การใช้ชิ้นส่วนที่ไม่ได้มาตรฐานนั้นจะทำให้สินค้าที่ผลิตได้นั้นไม่มีคุณภาพ ดังนั้นหากกิจการเลือกผู้จำหน่ายซึ่งสามารถส่งชิ้นส่วนที่ได้มาตรฐาน กิจการก็สามารถที่จะตัดกิจกรรมการตรวจรับชิ้นส่วนนี้ได้ ซึ่งจะทำให้ต้นทุนของกิจการลดลงในที่สุด

2. การเลือกกิจกรรม (Activity Selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ขณะนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิผล โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำสุด

3. การลดกิจกรรม (Activity Reduction) โดยการลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจนสามารถตัดทอนกิจกรรมนี้ได้ ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่ไม่จำเป็น โดยการเพิ่มผลได้ (Output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น

4. การแบ่งกิจกรรม (Activity Sharing) เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น โดยการใช้การประหยัดต่อขนาด เป็นการเพิ่มผลได้ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต่ำลง

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่ามีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา ดังนี้

กัลยา ชันแก้วผาบ (2546) ทำการศึกษาเรื่องการวิเคราะห์ต้นทุนและผลตอบแทนการลงทุนของผู้ประกอบการรถยนต์มือสองในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ในการศึกษาได้กำหนดสถานที่ประกอบการ บริเวณเชียงใหม่เมืองรถ ในเขตอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่ ขนาดของพื้นที่

รถยนต์เป็นต้นที่ขนาดกลาง มีรถยนต์ที่ได้รับความนิยมในท้องตลาดทั่วไป และราคาไม่สูงมากนัก เพื่อจำหน่ายหมุนเวียนภายในเดือนประมาณ 20 คัน ข้อมูลด้านต้นทุนและผลตอบแทน ได้รับจากแบบสอบถามผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสอง และการพยากรณ์ขนาดตลาดรถยนต์มือสอง โดยใช้ข้อมูลจากสำนักงานขนส่งจังหวัดเชียงใหม่ ตั้งแต่ปี 2538-2544 โดยวิธีถดถอยเชิงเส้นตรงอย่างง่าย จากนั้นทำการวิเคราะห์อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน โดยคำนวณจากมูลค่าปัจจุบันของผลตอบแทนสุทธิ (Net Present Value: NPV) อัตราผลตอบแทนภายในโครงการ (Internal Rate of Return: IRR) อัตราส่วนผลตอบแทนต่อต้นทุน (B/C Ratio) และระยะเวลาคืนทุน (Payback Period) จากนั้นทำการวิเคราะห์ความไหวตัวของโครงการ ผลการวิเคราะห์ทางการเงินของโครงการพบว่า อัตราคิดลดร้อยละ 7.25 ธุรกิจนี้มีความเหมาะสมต่อการลงทุน เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของผลตอบแทนสุทธิ (NPV) มีค่าเท่ากับ 1,482,386 บาท อัตราผลตอบแทนภายในโครงการ (IRR) ร้อยละ 45.22 อัตราส่วนผลตอบแทนต่อต้นทุน (Benefit/Cost Ratio: B/C Ratio) เท่ากับ 1.18 และระยะเวลาคืนทุน (Payback Period) เท่ากับ 1 ปี 6 เดือน การวิเคราะห์ความไหวตัวของธุรกิจ พบว่าธุรกิจสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ แม้ว่าต้นทุนของโครงการเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 15 หรือผลตอบแทนของโครงการลดลงถึงร้อยละ 15 และอัตราคิดลดจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 12 เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของผลตอบแทนสุทธิ (NPV) มีค่ามากกว่า ศูนย์ อัตราผลตอบแทนภายในโครงการ (IRR) มีค่ามากกว่า อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ อัตราส่วนผลตอบแทนต่อต้นทุน (B/C Ratio) มีค่ามากกว่า 1 โดยผลการศึกษานี้อยู่ภายใต้เงื่อนไขการพยากรณ์ส่วนแบ่งตลาด

วชิราภรณ์ ขันแก้วผาบ (2546) ทำการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผู้ประกอบการรถยนต์มือสองในการเลือกใช้บริการสินเชื่อเพื่อการเช่าซื้อของบริษัทลิสซิ่ง ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ทำการศึกษาโดยรวบรวมข้อมูล โดยการสอบถามจากธุรกิจค้ารถยนต์มือสองในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 60 ตัวอย่าง ใช้วิธีสุ่มตัวอย่างตามความสะดวก (Convenience Sampling) และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย การวิเคราะห์ความแปรปรวน และการวิเคราะห์ T-test จากการศึกษา พบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลมากที่สุด 3 อันดับแรก ซึ่งเป็นปัจจัยภายในองค์กร ได้แก่ อันดับหนึ่ง คือ ด้านกระบวนการให้บริการ ในเรื่องการให้บริการที่รวดเร็วทันเวลา และตรงตามความต้องการ อันดับสอง คือด้านผลิตภัณฑ์ ซึ่งเป็นเรื่องการอนุมัติวงเงินสินเชื่อหรือยอดจัดไฟแนนซ์ที่เหมาะสม และตรงตามความต้องการ และอันดับที่สาม คือด้านราคา ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องอัตราดอกเบี้ยในการผ่อนชำระต่ำ สำหรับปัญหาที่ผู้ประกอบการธุรกิจค้ารถยนต์มือสองพบ 3 อันดับแรก ได้แก่ อันดับหนึ่ง คือปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม เรื่องอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมจากสถาบันการเงินต่างๆที่สามารถส่งผลกระทบต่อภาระขึ้น-ลงของอัตราดอกเบี้ยเช่าซื้อ อันดับสอง คือ ปัญหาภายในองค์กรด้านราคา เรื่องอัตราดอกเบี้ยในการผ่อนชำระสูง และอันดับสาม คือปัญหาภายใน

องค์การด้านผลิตภัณฑ์ เรื่องการอนุมัติวงเงินสินเชื่อหรือยอจัดไฟแนนซ์ที่ไม่เหมาะสม และไม่ตรงตามความต้องการ

สันติชัย กษรินทร์ (2552) ทำการศึกษาเรื่องการบริหารต้นทุนกับโซ่อุปทาน ประเด็นของต้นทุนเป้าหมาย จากแนวคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม เมื่อพัฒนาสินค้าและนำเสนอสินค้าสู่ตลาดจะมีการคิดต้นทุนแบบบวกต้นทุนเพิ่ม ซึ่งหากเกิดปัญหาเช่น ยอดขายไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ก็อาจจะมีการลดราคาสินค้า หรือกลับมาหาทางเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิต หรือลดต้นทุนต่างๆ ลง ซึ่งจากแตกต่างจากกระบวนการของต้นทุนเป้าหมาย คือ การเริ่มจากการทำการศึกษาและวิเคราะห์ตลาดเพื่อทราบราคาที่ลูกค้ายินดีที่จะจ่าย ซึ่งจะกลายมาเป็นราคาที่คาดว่าจะขาย จากนั้นหักด้วยกำไรที่ต้องการ ซึ่งจะถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับบนเพื่อให้สอดคล้องกับกลยุทธ์และเป้าหมายทางการเงินขององค์กร และผลที่ได้จะเป็นต้นทุนเป้าหมาย ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าการคิดต้นทุนเป้าหมายนี้จะสะท้อนจากปัจจัยขับเคลื่อนทางการตลาด ซึ่งจะกำหนดต้นทุนที่สามารถยอมได้ (Allowable Cost) ในระบบของต้นทุนเป้าหมายจะใช้ Allowable Cost ในการวางแผนเรื่องต้นทุนกับผู้ออกแบบสินค้า (Product Designer) ต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์ (Product-level Target Costing) ช่วยให้ผู้ออกแบบสินค้าบรรลุต้นทุนตามเป้าหมาย เมื่อบริษัทกำหนดต้นทุนเป้าหมายระดับผลิตภัณฑ์ได้แล้ว ต้นทุนจะถูกส่งผ่านไปยังซัพพลายเออร์ ซึ่งเป็นต้นทุนเป้าหมายระดับส่วนประกอบ (Component-level Target Costing) ซึ่งจะใช้เป็นเครื่องมือในการเจรจาต่อรองและยังสามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างสองฝ่ายในสภาพแวดล้อมทางการตลาดนั้นๆ นอกจากนี้ ต้นทุนเป้าหมายยังช่วยเป็นแนวทางให้ซัพพลายเออร์/ผู้ซื้อ/หรือทั้งสองคิดริเริ่ม โครงการต่างๆ อาทิ ความพยายามร่วมกันในการหาวิธีการลดต้นทุน และเนื่องจากความต้องการของลูกค้าแตกต่างกัน สภาพแวดล้อมในตลาดเปลี่ยนแปลงขึ้นลงอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นต้นทุนเป้าหมายในแต่ละลักษณะของโซ่อุปทานจึงมีบทบาทที่แตกต่างกันด้วย