

การดำเนินงานแยกศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ
กรณีศึกษา บริษัทผลิตรถจักรยานยนต์

นฤมล คำบุตรดี

TNI

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
บัณฑิตวิทยาลัย สาขาวิชาการจัดการอุตสาหกรรม
สถาบันเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น
ปีการศึกษา 2558

THE SEPARATE COST CENTER ON RESPONSIBILITY
A CASE STUDY ON MOTORCYCLE MANUFACTURING

Narumol Kumbutdee

TNI

A Term Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Business Administration Program in Industrial Management

Graduate School

Thai-Nichi Institute of Technology

Academic Year 2015

หัวข้อสารนิพนธ์

การดำเนินงานแยกศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ
กรณีศึกษา บริษัทผลิตรถจักรยานยนต์

โดย

นฤมล คำบุตรดี

สาขาวิชา

การจัดการอุตสาหกรรม

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภาณุดี มะนะเวศ

บัณฑิตวิทยาลัย สถาบันเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น อนุมัติให้รับสารนิพนธ์ฉบับนี้เป็น
ส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

..... คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย
(รองศาสตราจารย์ ดร. พิชิต สุขเจริญพงษ์)
วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

คณะกรรมการสอบสารนิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จักร ดึงศภักดิ์)

..... กรรมการ
(ดร. ปาลีรัฐ เลขาวัฒนะ)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภาณุดี มะนะเวศ)

นฤมล คำบุตรดี : การดำเนินงานแยกศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ กรณีศึกษา บริษัท
ผลิตรถจักรยานยนต์. อาจารย์ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภัคดี มะนะเวศ,
56 หน้า.

การจัดทำสารนิพนธ์ครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการควบคุมต้นทุนและการลดค่าใช้จ่าย
ในกระบวนการผลิตของแต่ละไลน์การผลิตและแต่ละศูนย์ต้นทุนในกระบวนการผลิตโดยละเอียด
รวมถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เพื่อเป็นแนวทางในการควบคุม
การดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพและเป็นข้อมูลสำหรับการตัดสินใจของผู้บริหารในการประเมิน
ประสิทธิภาพการทำงานของแต่ละส่วนงาน

จากการศึกษาข้อมูลของแผนกแมชชีนนิ่งเหล็กพบว่า ในแผนกแมชชีนนิ่งเหล็ก
ประกอบไปด้วยแผนกที่ทำการผลิตส่วนประกอบต่างๆ ของรถจักรยานยนต์ออกเป็น 7 แผนก
ตามโครงสร้างขององค์กรแต่มีการใช้ศูนย์ต้นทุนในการคำนวณต้นทุนผลิตเพียง 4 ศูนย์ต้นทุน
ทำให้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีนั้นไม่ถูกต้องเนื่องจากมีแผนก 4 แผนกที่ใช้ศูนย์
ต้นทุนเดียวกัน ผู้ศึกษาได้นำข้อมูลมาทำการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมตามขั้นตอนของระบบต้นทุน
ฐานกิจกรรมโดยมีการกำหนดความรับผิดชอบตามหน่วยงานที่เรียกว่า ศูนย์ความรับผิดชอบ
(Responsibility Center) ของแผนกแมชชีนนิ่งโดยใช้ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เป็นตัวระบุ
กิจกรรม ซึ่งเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดของการปฏิบัติงานที่มีวัตถุประสงค์ของการทำงานอย่างชัดเจน
เป็นขบวนการเก็บรวบรวมข้อมูล สรุปและรายงานผลการดำเนินงานตามหน่วยงานที่รับผิดชอบ

หลังจากทำการปรับปรุง พบว่าการกำหนดศูนย์ต้นทุนให้กับแผนกต่างๆ ในฝ่ายแมชชีนนิ่ง
ออกเป็นหน่วยย่อยตามหน่วยงานที่รับผิดชอบในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดส่งผลให้จากเดิม
แผนกแมชชีนนิ่งซึ่งมีส่วนงานทั้งหมด 7 ส่วนงานมีศูนย์ต้นทุนที่ใช้ 4 ศูนย์ต้นทุน เมื่อทำการ
วิเคราะห์และระบุกิจกรรมใหม่ทำให้แผนกแมชชีนนิ่งเหล็กมีส่วนงานเพิ่มขึ้นเป็น 9 ส่วนงาน และ
มีศูนย์ต้นทุน 9 ศูนย์ต้นทุนแยกออกจากกันอย่างชัดเจน ทำให้องค์กรสามารถทราบถึงต้นทุน
ค่าใช้จ่ายที่แต่ละแผนกใช้จริง การแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจนทำให้สามารถ
ควบคุม วางแผนและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานได้อย่างชัดเจนและสามารถหา
แนวทางในการแก้ปัญหาได้ทันเวลา

บัณฑิตวิทยาลัย

สาขาวิชา การจัดการอุตสาหกรรม

ปีการศึกษา 2558

ลายมือชื่อนักศึกษา

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา

NARUMOL KUMBUTDEE : THE SEPARATE COST CENTER ON RESPONSIBILITY :
A CASE STUDY ON MOTORCYCLE MANUFACTURING. ADVISOR : ASSISTANT
PROFESSOR DR. PAKDEE MANAVES, 56 PP.

The main objective of this term paper is to control costs and reduce the cost of production of each production line, and each cost center in the production process in detail, including the factors that affect the cost and operational activities to guide the operations and cost efficiency and as for the decision of the management to assess the performance of each section.

The study found that Machining Ferrous Department has part production included with the seven departments, according to the structure of the organization but with cost center to calculate the cost of production just 4 cost centers, meanwhile the costs associated with producing input to the accounting system used in sharing a single cost center. The study was to analyze and identify activities steps of activity-based costing system by assigning responsibility based agency called Responsibility centers of Machining Division by Cost Center indicates activity, cost center is the smallest of unit the operational objectives.

After an adjustment of cost center is assigned to the department, Machining department into units according to the agency responsible for the production of each product, resulting from Machining Ferrous Department has the seven departments just 4 cost centers when analyzing and identifying new enabling activities machining ferrous section increased to nine sections and has nine cost centers separated clearly. Enabling organizations to understand the cost the actual cost to each department. Decentralization of responsibilities enables organizations to control planning and analyze problems within the department clearly and find solutions to problems quickly.

Graduate School
Field of Study Industrial Management
Academic Year 2015

Student's Signature.....
Advisor's Signature.....

กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้ สามารถสำเร็จบรรลุลงได้เป็นอย่างดีเนื่องด้วยความอนุเคราะห์จาก ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ภักดี มะนะเวศ อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จักร ดิงศภักดิ์ ผู้อำนวยการหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการอุตสาหกรรม ประธานกรรมการและกรรมการสอบสารนิพนธ์ที่ได้ให้คำแนะนำวิธีการในการศึกษา ให้คำปรึกษาในปัญหาที่เกิดขึ้น ช่วยปรับปรุงเนื้อหาและเสนอแนะแนวทางในการจัดทำที่ดีในการปรับปรุงสารนิพนธ์ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ผู้ศึกษาขอขอบคุณ คณาจารย์และเพื่อนร่วมสถาบันโดยเฉพาะอย่างยิ่ง รวมถึงผู้ศึกษาต้องขอขอบพระคุณพนักงานและคณะผู้บริหารของบริษัทกรณีศึกษา ที่ส่งเสริม และสนับสนุนการจัดทำสารนิพนธ์ ให้ความช่วยเหลือเป็นอย่างดีตลอดระยะเวลาการทำสารนิพนธ์

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาต้องขอขอบพระคุณ บิดา มารดาครอบครัวและขอขอบพระคุณ ผู้เกี่ยวข้องคนอื่นๆ ที่ไม่ได้กล่าวนามทุกท่านที่มีส่วนช่วยให้งานวิจัยสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ประโยชน์อันใดที่เกิดจากการดำเนินงานวิจัยครั้งนี้ ย่อมเป็นผลมาจากความกรุณาของทุกท่านที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นจนกระทั่งสารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งเป็นอย่างยิ่ง จึงขอใคร่ขอขอบพระคุณอย่างยิ่งไว้ ณ โอกาสนี้

นฤมล คำบุตรดี

TNI

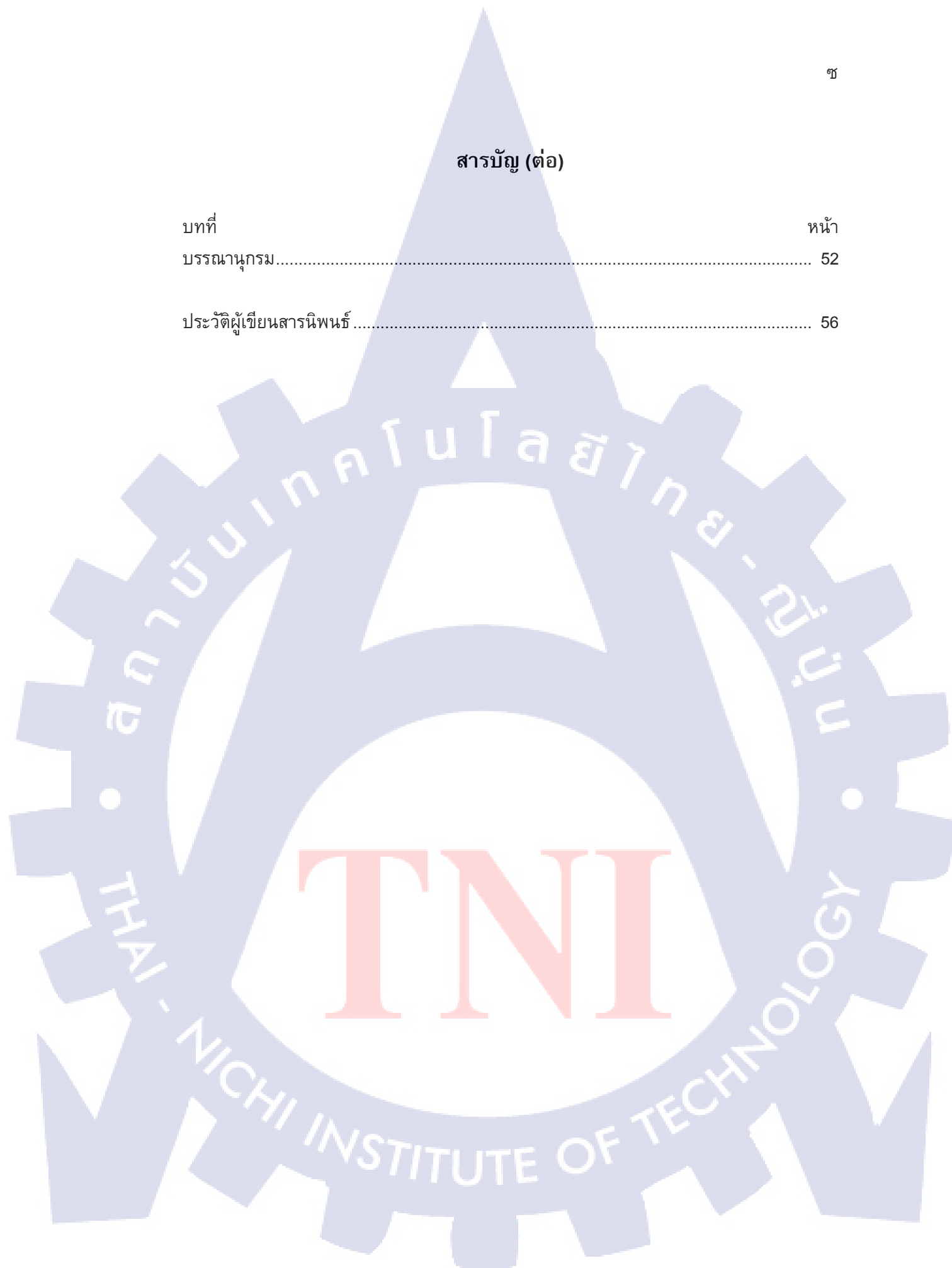
THAI - NICHI INSTITUTE OF TECHNOLOGY

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง	ฌ
สารบัญรูป	ญ
 บทที่	
1 บทนำ	1
สภาวะความเป็นมา แนวทางเหตุผล และปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
ขอบเขตของการวิจัย	2
ขั้นตอนการดำเนินงาน	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
2 หลักการพื้นฐาน เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	4
หลักการพื้นฐาน	4
3 วิธีการดำเนินงานสารนิพนธ์	31
ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสภาพปัจจุบัน	31
ศึกษาที่มาของปัญหา สาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหา	39
แนวทางในการปฏิบัติตามวิธีการในการแก้ปัญหา	41
4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	48
สรุปผลการศึกษา	48
สรุปผลการปรับปรุง	50
ข้อเสนอแนะ	51

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
บรรณานุกรม.....	52
ประวัติผู้เขียนสารนิพนธ์.....	56



สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
1 ตัวอย่างการกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนจำแนกตามประเภทของทรัพยากร	12
2 เปรียบเทียบระหว่างระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	20
3 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	36
4 รายละเอียดค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง.....	36
5 รายละเอียดค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค.....	37
6 รายละเอียดค่าแรงงาน.....	37
7 รายละเอียดค่าเสื่อมราคา.....	38
8 ศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ.....	42
9 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมของค่าใช้จ่ายในหมวดสาธารณูปโภค.....	45
10 การคำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรมในหมวดสาธารณูปโภคเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน	46
11 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expense).....	46
12 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง (Consumable Expense)	46
13 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าแรงงาน (Labor Cost)	47
14 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าเสื่อมราคา (Depreciation).....	47

TNI

THAI - NICHI INSTITUTE OF TECHNOLOGY

สารบัญรูป

รูป		หน้า
1	การเปรียบเทียบวิธีการบัญชีแบบเดิมกับวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม.....	15
2	ขั้นตอนการทำงานโดยทั่วไปของบริษัท.....	32
3	Organization Chart ของส่วนงานแมชชีนนิ่ง.....	33
4	ตัวอย่างส่วนประกอบของรถจักรยานยนต์.....	34
5	หลักการกำหนด Code ของ Cost Center.....	35
6	ระบบต้นทุนของบริษัท.....	39
7	ศูนย์ต้นทุนของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก.....	40
8	ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก.....	41
9	Organization Chart ของส่วนงานแมชชีนนิ่งหลักที่ได้ทำการกำหนดศูนย์ ต้นทุนใหม่.....	43
10	ต้นทุนรวมในหมวดต่างๆ แยกตามศูนย์ต้นทุน.....	47
11	เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายของแผนกแมชชีนนิ่งหลักกับแผนกอื่นๆในกลุ่มแมชชีนนิ่ง ก่อนการปรับปรุง.....	49
12	เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายของแผนกแมชชีนนิ่งหลักกับแผนกอื่นๆในกลุ่มแมชชีนนิ่ง หลังการปรับปรุง.....	50

บทที่ 1

บทนำ

สภาวะความเป็นมา แนวทางเหตุผล และปัญหา

สภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันของอุตสาหกรรมยานยนต์ที่มีการเติบโตและการแข่งขันเป็นไปอย่างเข้มข้นทั้งในประเทศและต่างประเทศ นอกจากการแข่งขันทางด้านความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ ด้านคุณภาพ การจัดส่งที่ตรงเวลาในปริมาณที่ลูกค้าต้องการ กิจการยังต้องแข่งขันทางด้านราคาของสินค้าอีกด้วย การเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องของภาวะเศรษฐกิจส่งผลกระทบต่ออย่างมากในเชิงธุรกิจ ทั้งในด้านของกำลังการซื้อและความต้องการของลูกค้าส่งผลกระทบต่อผู้ผลิต ทำให้ผู้ผลิตต้องปรับตัวโดยมีการปรับปรุงกระบวนการภายในองค์กร การบริหารจัดการและการควบคุมการทำงานในองค์กรของตนเพื่อพัฒนาการทำงานในองค์กรอย่างต่อเนื่อง ให้องค์กรมีกำไรและสามารถแข่งขันกับผู้ผลิตรายอื่นๆ ได้ ดังนั้นกิจกรรมต่างๆ ตั้งแต่การวางแผนการผลิต, การควบคุมการผลิต, การจัดหาวัตถุดิบ, การผลิต, การขนย้าย, การจัดเก็บ, การบริหารสินค้าคงคลัง, การบรรจุหีบห่อ, การจัดส่ง จึงเป็นกระบวนการภายในที่องค์กรจำเป็นต้องปรับปรุงโดยมุ่งตอบสนองความต้องการของลูกค้าและสร้างความสามารถในการแข่งขันในธุรกิจ

ความสำเร็จของธุรกิจในปัจจุบันนั้น ขึ้นอยู่กับความสามารถของกิจการที่จะสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมได้ เพื่อให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันเหนือกว่าคู่แข่ง โดยเป้าหมายหลักคือการเติบโตอย่างยั่งยืนและทำกำไรอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ประสบความสำเร็จตามที่ต้องการ กิจการจึงต้องมีการควบคุมและการประสานงานจากหลายฝ่าย และจากพนักงานในระดับต่างๆ จึงเป็นที่เห็นชัดว่าเพื่อให้กิจการดำรงอยู่ในยุคโลกาภิวัตน์ที่ซับซ้อน มีความหลากหลายทั้งเรื่องของสินค้าและบริการ ความไม่แน่นอนต่างๆ มีเพิ่มขึ้น ระบบการควบคุมการบริหารงานภายใน จึงมีส่วนสำคัญต่อการอยู่รอดของธุรกิจ กลยุทธ์ของกิจการเป็นตัวหลักต้นให้เกิดกิจกรรมต่างๆ และกิจกรรมต่างๆ เป็นตัวหลักต้นให้เกิดต้นทุน ดังนั้นการบริหารต้นทุนจึงทวีความสำคัญมากขึ้นเนื่องจากต้นทุนสินค้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นสัดส่วนที่สำคัญต่อยอดขาย การบริหารต้นทุนและการใช้ข้อมูลบัญชีเพื่อการบริหารจึงเป็นกลไกสำคัญในการวางแผนการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนถึงการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงาน

การนำเทคนิคต่างๆ มาใช้เพื่อให้องค์กรหรือกิจการสามารถอยู่รอดและมีพื้นฐานที่ดีในการดำเนินงานในอนาคต ถือเป็นปัจจัยที่ผู้บริหารองค์กรสามารถควบคุมได้ ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการรีอับร้อมค์กร (Re-Engineering) การปรับเทคโนโลยีการผลิตโดยใช้การผลิตแบบทันเวลาพอดี (Just in Time Manufacturing) การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing) ล้วนเป็นเทคนิคที่ได้ถูกนำมาใช้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงานภายในของ

องค์กร การควบคุมการบริหารงานภายในกิจการไม่ได้จำกัดอยู่เพียงการนำเทคนิคต่างๆ เข้ามาใช้ในการบริหาร แต่จะต้องขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้บริหารในการทำหน้าที่ทางการบริหารว่าสามารถทำได้สมบูรณ์มากน้อยเพียงไร มาตรการและวิธีการต่างๆ ที่จะทำให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่ผู้บริหารได้วางไว้ การวางแผน การสั่งการ การควบคุม การตัดสินใจ การกำหนดนโยบาย การจัดองค์กร การกำหนดอำนาจการดำเนินงาน การรายงานผล และการปฏิบัติงาน เหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมการบริหารงานภายในองค์กร หากองค์กรมีระบบการควบคุมทางการบริหารที่มีประสิทธิภาพแล้ว ผู้บริหารก็จะสามารถเล็งเห็นถึงความผิดปกติที่เกิดขึ้นภายในองค์กรและสามารถหาวิธีการป้องกันที่อาจจะกระทบต่อการดำเนินธุรกิจได้ทันเวลา

จากการศึกษาพบว่าบริษัทกรณีศึกษา ยังไม่มีการแยกการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างชัดเจน ทำให้การจัดสรรต้นทุนและความพยายามในการลดต้นทุนทำได้ยากและไม่สามารถจัดการกับต้นทุนแฝงที่เกิดขึ้น บริษัทไม่สามารถควบคุมและทราบถึงต้นทุนการดำเนินการที่แท้จริงได้ จึงทำการลดต้นทุนได้ยาก การดำเนินการแยกศูนย์ต้นทุนออกตามความรับผิดชอบเป็นส่วนหนึ่งของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อหาแนวทางในการคิดคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องและเหมาะสม เพื่อการจัดสรรต้นทุน ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ผู้บริหารได้รับรู้ข้อมูลด้านต้นทุนที่แท้จริง ก่อให้เกิดประโยชน์ในการบริหารปรับปรุงและพัฒนากิจกรรมการทำงานได้อย่างต่อเนื่อง รวมไปถึงสามารถวางแผน ตัดสินใจหรือกำหนดกลยุทธ์ทางธุรกิจได้ชัดเจนและวัดผลการดำเนินงานว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต โดยเฉพาะเรื่องการควบคุมต้นทุนและการลดค่าใช้จ่ายในกระบวนการผลิตของแต่ละไลน์การผลิต
2. เพื่ออำนวยความสะดวกในการตัดสินใจและวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายของแต่ละไลน์การผลิต

ขอบเขตของการวิจัย

สารนิพนธ์ฉบับนี้ ทำการศึกษาการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของบริษัทกรณีศึกษา โดยพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) โดยวิเคราะห์ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของโรงงานผลิตรถจักรยานยนต์ ในส่วนของแผนก Machining Ferrous เท่านั้น

ขั้นตอนการดำเนินงาน

การดำเนินการทำการศึกษาคู่มือและระเบียบของธุรกิจศึกษาโดยพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) โดยวิเคราะห์ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของโรงงานผลิตรถจักรยานยนต์ ในส่วนของแผนก Machining Ferrous มีขั้นตอนในการดำเนินงานดังนี้

1. ศึกษาขั้นตอนของการทำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
2. ศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
3. ศึกษาขั้นตอนและวิธีการทำงาน
4. รวบรวมข้อมูลในด้านต่างๆ
5. วิเคราะห์และสรุปข้อมูลในด้านต่างๆ
6. กำหนดข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุงและพัฒนาการทำงาน
7. สรุปผล

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามที่แผนกใช้จริง
2. สามารถกำหนดแนวทางการในการบริหาร การตัดสินใจในการวางแผน ควบคุม และวิเคราะห์อย่างมีประสิทธิภาพ
3. สามารถช่วยให้ผู้บริหารได้ทราบถึงความผิดพลาดหรือจุดบกพร่องในการดำเนินธุรกิจ เพื่อหาทางกำหนดวิธีการปฏิบัติเพื่อแก้ไขเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ได้อย่างทัน่วงที
4. สามารถวัดผลการดำเนินงานของแต่ละแผนกได้อย่างชัดเจน
5. เพื่อกำจัดค่าใช้จ่ายที่ซับซ้อนหรือค่าใช้จ่ายที่ถูกละเลย

TNI

บทที่ 2

หลักการพื้นฐาน เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

หลักการพื้นฐาน

ในการศึกษาการแยกศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อหาวิธีในการปรับปรุง พร้อมทั้งศึกษาเครื่องมือสนับสนุนการศึกษาในการวิเคราะห์ปัญหารวมไปถึงการต่อยอดการนำเทคนิคต่างๆ เข้ามาใช้เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงาน วัตถุประสงค์ของบทนี้คือ เพื่อปูพื้นฐานแนวความคิดในการบริหารงานที่เปลี่ยนแปลงไปตามยุคตามสมัย เพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันได้และประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ องค์กรส่วนใหญ่มักจะกำหนดกลยุทธ์หลังจากได้ศึกษาโอกาสและอุปสรรค รวมถึงข้อกำหนดที่องค์กรจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ในขณะเดียวกันองค์กรก็ต้องตระหนักถึงจุดแข็งและจุดอ่อนที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงการผลิตทั้งในเชิงลึกและความกว้าง โดยพิจารณาถึงทักษะ และระบบแรงจูงใจในการเสริมสร้างศักยภาพของพนักงานที่มีต่อระดับของการปฏิบัติงานไปพร้อมๆ กัน ดังนั้น หากองค์กรต้องตัดสินใจเลือกกลยุทธ์ที่จะเพิ่มมูลค่าให้กับลูกค้า กลยุทธ์การบริหารต้นทุนจะเข้ามามีบทบาทสำคัญในกระบวนการวางแผนและการนำไปปฏิบัติด้วยการบริหารจัดการต้นทุนต่ำเพื่อให้มีส่วนแบ่งกำไรที่เพิ่มขึ้นด้วยภายใต้สภาวะแวดล้อมที่มีการแข่งขันสูง เทคนิคการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญ (สุวรรณ หวังเจริญเดช. 2557) พอสรุปได้ดังนี้

1. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุน
2. ระบบต้นทุนกระบวนการ (Process Cost System)
3. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)
4. ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม
5. การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based-Management : ABM)
6. ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม
7. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุน

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นก็จะเป็น “ค่าใช้จ่าย” (Expenses) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงหมายถึงต้นทุนที่ได้ให้ประโยชน์และกิจการได้ใช้

ประโยชน์ทั้งหมดไปแล้วในขณะนั้นและสำหรับต้นทุนที่กิจการสูญเสียไป แต่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเรียกว่า “สินทรัพย์ (Assets) จำแนกต้นทุนได้ในลักษณะต่างๆ ดังนี้ (อนุรักษทองสุขโขวงศ์. 2548)

1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ ส่วนประกอบของต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด (Cost of a Manufactured Product) จะประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต

2. การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิตนั้น จะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับการจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของการผลิต ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจำแนกต้นทุนในลักษณะนี้ก็เพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมมากกว่าที่จะจำแนกเพื่อการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการ การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต เราสามารถจำแนกได้ 2 ลักษณะ คือ

2.1 ต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) หมายถึง ต้นทุนรวมระหว่างวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ซึ่งตามปกติเราจะถือว่า ต้นทุนขั้นต้นจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิต

2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion Costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวกับแปรสภาพและเปลี่ยนรูปแบบจากวัตถุดิบทางตรงให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปรสภาพจะประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากที่กล่าวแล้วก็คือ เมื่อกิจการมีการลงทุนในเครื่องจักรมากขึ้น ค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมบำรุง ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายการผลิต ก็จะมีจำนวนมากขึ้นตามไปด้วย ดังนั้นในปัจจุบันนี้ สำหรับธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ก็จะทำให้ความสำคัญกับต้นทุนแปรสภาพมากกว่าต้นทุนขั้นต้น

3. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม การจำแนกต้นทุนความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรมนี้ บางครั้งเราก็เรียกว่า “การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมของต้นทุน (Cost Behavior) ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ คือ เป็นการวิเคราะห์จำนวนของต้นทุนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost Driver) ในการผลิตทั้งที่เกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมิน และวัดผลการดำเนินงาน

4. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน ในการจำแนกต้นทุนลักษณะนี้เราสามารถที่จะจำแนกได้ 2 ชนิด คือ

4.1 ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ฝ่ายบริหารสามารถที่จะระบุได้ว่าต้นทุนใดเป็นของหน่วยต้นทุน (Cost Object) โดยนั่นเอง เช่น วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตงานผลิตชิ้นใดชิ้นหนึ่ง หรือค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในแผนกประกอบ ก็คือ ต้นทุนทางตรงของแผนกประกอบนั่นเอง

4.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) หมายถึง ต้นทุนร่วม (Common Cost) ที่เกิดขึ้นโดยไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยต้นทุนใด โดยปกติแล้วต้นทุนทางอ้อมนี้จะถูกแบ่งสรรให้แก่หน่วยต้นทุนต่างๆ ด้วยเทคนิควิธีในการจัดสรรต้นทุน (Allocation Techniques) ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนเกี่ยวกับการผลิตนั้น ต้นทุนทางอ้อมก็หมายถึงค่าใช้จ่ายการผลิตของสินค้า

5. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในสายการผลิต การดำเนินงานของธุรกิจอุตสาหกรรมต่างๆ มักจะประกอบไปด้วยแผนกต่างๆ จำนวนมากในสายการผลิตสินค้า และแต่ละแผนกก็ทำหน้าที่งานที่ได้รับมอบหมาย สำหรับกิจการที่ทำการผลิตสินค้าเราสามารถที่จะจำแนกแผนกต่างๆ ออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ๆ คือ

5.1 ต้นทุนแผนกผลิต (Cost of Production Departments) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกี่ยวกับการทำงานของเครื่องจักร คนงาน และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นในแผนกผลิตสินค้าของกิจการ เช่น แผนกตัด แผนกเชื่อม แผนกประกอบ แผนกบรรจุ เป็นต้น

5.2 ต้นทุนแผนกบริการ (Cost of Service Departments) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงโดยแผนกต่างๆ เหล่านี้จะทำหน้าที่ในด้านการบริการให้แก่แผนกอื่นๆ เช่น แผนกเงินเดือนและค่าจ้าง แผนกบุคคล แผนกซ่อมบำรุง แผนกธุรการโรงงาน เป็นต้น โดยปกติแล้วต้นทุนในแผนกบริการส่วนที่เกี่ยวกับการผลิตก็จะถูกจัดสรรเข้าแผนกผลิตต่างๆ เพื่อทำการคำนวณหาต้นทุนผลิตที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามการจัดสรรต้นทุนจากแผนกบริการให้แก่แผนกผลิตก็ต้องคำนึงถึงการที่แผนกผลิตได้ใช้ประโยชน์จากแผนกบริการนั้นๆ

6. การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานในกิจการ การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานเป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือปฏิบัติงานของหน้าที่งานต่างๆ โดยปกติแล้วจะสามารถแบ่งหน้าที่งานในกิจการต่างๆ ออกเป็น 4 หน้าที่งาน คือ การผลิต การตลาด การบริหาร การเงิน

7. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

7.1 ต้นทุนในอดีต (Historical Cost) หมายถึง ต้นทุนที่กิจการได้จ่ายไปจริงตามหลักฐานอันเที่ยงธรรมที่ปรากฏ จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายไปนั้นจึงถือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ของกิจการในอดีต แต่ต้นทุนในอดีตนี้อาจจะไม่มี ความเหมาะสมในการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะค่าของเงินในอดีตกับในปัจจุบันย่อมมีความแตกต่างกันเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อ และความเจริญทางด้านเศรษฐกิจ

7.2 ต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) หมายถึง มูลค่า หรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือสินทรัพย์ที่กิจการเคยซื้อ มาในอดีต ถ้าต้องการที่จะซื้อใหม่ในขณะนี้จะต้องจ่ายเงินในจำนวนเท่าไร ซึ่งโดยปกติมูลค่าหรือราคาต้นทุนทดแทนย่อมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนในอดีต ทั้งนี้จะเป็นเพราะการเกิดภาวะเงินเฟ้อส่วนหนึ่งและจากการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีของสินทรัพย์ เพื่อให้มีประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้นส่วนหนึ่ง

7.3 ต้นทุนในอนาคต (Future Cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต จากการตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่งของผู้บริหาร ซึ่งต้นทุนในอนาคตนั้นอาจจะได้มาจากการประมาณการหรือการพยากรณ์ก็ได้ บ่อยครั้งที่ต้นทุนในอนาคตจะถูกนำมาใช้ในการวางแผน ฉะนั้นการประมาณต้นทุนในอนาคตจึงต้องทำด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ

8. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของความรับผิดชอบ

8.1 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Cost) หมายถึง ต้นทุน หรือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุหรือกำหนดได้ว่า หน่วยงานใดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ มีอำนาจ หน้าที่ หรือมีความสามารถที่จะทำให้ต้นทุนจำนวนนั้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากการตัดสินใจของตน ซึ่งถ้าจะพิจารณาให้มากขึ้นก็พอที่จะสรุปได้ว่า ต้นทุนที่ควบคุมได้ในหน่วยงานหรือผู้บริหารคนใดคนหนึ่ง ก็อาจจะเป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ในอีกหน่วยงานหรือผู้บริหารอีกคนหนึ่งก็ได้

8.2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost) หมายถึง ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้นๆ จะควบคุมไว้ได้ นั่นคือไม่สามารถที่จะกำหนดต้นทุนประเภทนี้ให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยปกติต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ของผู้บริหารระดับล่างก็มักจะเกิดจากการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูง

9. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของการวิเคราะห์ปัญหาเพื่อตัดสินใจ ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารมักจะต้องประสบปัญหาต่างๆ มากมายและที่สำคัญก็คือ ผู้บริหารจะต้องพยายามทำการตัดสินใจแก้ไขปัญหา หรือเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด ข้อมูลทางด้านต้นทุนที่เข้ามามีบทบาทในการตัดสินใจจึงมักจะถูกจำแนกเป็น

9.1 ต้นทุนจม (Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) หรือไม่สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะทำการตัดสินใจอย่างไร ดังนั้น ต้นทุนจมจึงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีต ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน เช่น ค่าเช่าที่เป็นสัญญาเช่าระยะยาว ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ เป็นต้น ถึงแม้ว่าต้นทุนจมจะไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน แต่ผู้บริหารก็ควรที่จะทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

9.2 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถประหยัดได้จากการตัดสินใจเลือกทางใดทางหนึ่ง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะมีบทบาทที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารเสมอ

9.3 ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost) คือ ผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกหนึ่งแต่กับต้องสูญเสียไป จากการที่เลือกตัดสินใจในอีกทางเลือกหนึ่ง

9.4 ต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดการเปลี่ยนแปลงไปจากการตัดสินใจเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงในทางเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ เช่น ถ้าผู้บริหารกำลังทำการตัดสินใจว่าควรที่จะซื้อเครื่องจักรรุ่นใหม่ เข้ามาทำการผลิตแทนเครื่องจักรเก่าที่มีอยู่หรือไม่ ทั้งนี้เครื่องจักรใหม่อาจจะต้องลงทุนสูง แต่ก็สามารถที่จะประหยัดต้นทุนผันแปรต่อหน่วยลงไปได้ ซึ่งผู้บริหารจะต้องทำการตัดสินใจโดยพิจารณาจากต้นทุนส่วนที่แตกต่างรวมสุทธิ (Net Total Differential Cost)

ต้นทุนมีหลายชนิดซึ่งจะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ในกระบวนการวางแผนและตัดสินใจ การเลือกใช้ต้นทุนที่เหมาะสมกับสถานการณ์ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญที่สุด เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบาย การบริหาร และการวางแผนขององค์กร

2. ระบบต้นทุนกระบวนการ (Process Cost System)

ระบบต้นทุนกระบวนการ เป็นระบบที่ใช้กับโรงงานอุตสาหกรรมที่มีกระบวนการผลิตแบบต่อเนื่อง หรือมีการผลิตเป็นจำนวนมากๆ ลักษณะของการผลิตค่อนข้างมีมาตรฐาน ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการผลิตเพื่อเก็บสำรองเป็นสต็อกก่อนการจัดจำหน่าย ถ้าเป็นการผลิตตามใบสั่งของลูกค้า มักจะเป็นการผลิตสินค้าชนิดเดียว มีจำนวนการผลิตค่อนข้างสูง ใช้กับโรงงานที่มีผลิตภัณฑ์ หรือแยกเป็นแผนกๆ โดยแต่ละแผนกจะผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว กระบวนการผลิตแบบเดียวกัน การคำนวณต้นทุนสำหรับระบบต้นทุนกระบวนการ จะใช้วิธีสะสมต้นทุนของกระบวนการ แผนก ศูนย์งาน หรือศูนย์ต้นทุน สำหรับช่วงเวลาหนึ่งๆ ในจำนวนหน่วยที่ผลิตได้จำนวนหนึ่ง ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ จึงคำนวณเป็นต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยของงวดการผลิตหนึ่งๆ ต้นทุนงานสั่งทำเป็นต้นทุนที่บันทึกแยกกันสำหรับแต่ละงาน โดยที่ต้นทุนกระบวนการจะเน้นการสะสมต้นทุนสำหรับการผลิตทั้งหมด ที่ทำการผลิตในช่วงเวลาที่กำหนด ด้วยกระบวนการผลิตที่เหมือนกัน และหาต้นทุนโดยวิธีเฉลี่ยต่อหน่วย ซึ่งในโรงงานแห่งเดียวกันไม่จำเป็นต้องใช้ระบบต้นทุนเดียวกัน คือ อาจใช้ระบบต้นทุนกระบวนการในกระบวนการผลิตของแผนกหนึ่ง และใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ สำหรับอีกแผนกหนึ่ง การเลือกใช้ระบบต้นทุนจึงขึ้นกับลักษณะของผลิตภัณฑ์ วิธีการผลิต ผลที่ต้องการ และค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์นั้นๆ โรงงานอาจจะเปลี่ยนแปลงจากระบบต้นทุนงานสั่งทำ เป็นระบบต้นทุนกระบวนการ หรือช่วงการผลิต โดยไม่ต้องมีการเปลี่ยนโครงสร้างของแผนกผลิต หรือแผนกบริการ (ธนวัฒน์ ฉันทสุวรรณกุล. 2554)

ลักษณะของต้นทุนกระบวนการ ระบบต้นทุนกระบวนการ เป็นระบบต้นทุนที่เหมาะสมกับการผลิตผลิตภัณฑ์ และการผลิตที่ค่อนข้างเป็นมาตรฐานเดียวกัน มีการผลิตที่ต่อเนื่องกัน ซึ่งเป็นระบบที่เน้นด้านงวดเวลาการผลิต และจำนวนหน่วยผลิตที่ทำสำเร็จ

โรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้ระบบต้นทุนกระบวนการ โดยส่วนมากจะเป็นโรงงานที่มีกระบวนการผลิตแบบต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น โรงงานเคมีภัณฑ์ โรงงานทำแก้ว โรงงานยา โรงงานผลิตภัณฑ์ยาง โรงงานกระดาษ โรงงานทำแป้ง และโรงงานผลิตปูนซีเมนต์ เป็นต้น

ลักษณะของระบบต้นทุนกระบวนการสรุปได้ดังนี้

- 1) เป็นการสะสมต้นทุนตามแผนกผลิต หรือศูนย์ต้นทุน
- 2) ต้นทุนของแผนกบริการจะถูกจัดสรรให้กับแผนกผลิต เพื่อที่ว่าต้นทุนจะถูกคิดเข้าแผนกผลิต
- 3) ต้องคำนวณหน่วยผลิตสำหรับแต่ละแผนกผลิต
- 4) คำนวณต้นทุนต่อหน่วยสำหรับแต่ละแผนกผลิตด้วยต้นทุนที่สะสมให้กับแผนกผลิต หากด้วยจำนวนหน่วยผลิตที่ผลิตได้ในแผนกนั้น ต้นทุนรวมของสินค้าสำเร็จรูป คือ ผลรวมของต้นทุนต่อหน่วยของทุกแผนกผลิตที่ทำการผลิตตามขั้นตอนกระบวนการผลิตทั้งหมดในการผลิตสินค้าชนิดนั้น

3. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)

Robert S. Kaplan และ Robin Cooper นักวิชาการบัญชีและบริหารของสหรัฐอเมริกาได้นำเสนอวิธีคิดต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งทำให้การคิดต้นทุนสินค้ามีประสิทธิภาพมากขึ้น นั่นคือ “การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม” (Activity Base Cost Accounting) หรือเรียกย่อๆ ว่า ABC หลักการคิดต้นทุนสินค้าของระบบ ABC ตามหลักของ Kaplan และ Cooper มีข้อสมมติว่า ต้นทุนเกิดจากกิจกรรมที่ธุรกิจดำเนินการ (ธนิดา จิตรน้อมรัตน์. 2549)

การนำระบบบัญชี ABC ไปใช้ตั้งแต่มีการนำเสนอระบบนี้ในปี ค.ศ. 1987 ธุรกิจให้ความนิยมในการนำเอาระบบนี้เข้ามาใช้มากขึ้นเรื่อยๆ ประโยชน์ที่ธุรกิจได้รับในที่นี้คือ

- 1) ทำให้การคิดต้นทุนสินค้าและบริการมีความละเอียดถูกต้องมากขึ้น มากกว่าระบบต้นทุนเดิมเนื่องจากการคำนวณต้นทุนในส่วนของการใช้จ่ายผลิตอื่นๆ ที่ต้องคิดเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นก่อน แล้วคิดเข้าเป็นต้นทุนสินค้าแต่ละชนิดตามลักษณะการใช้ต้นทุนในกิจกรรมนั้นของสินค้าแต่ละชนิด ซึ่งเรียกว่าตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ถ้ากิจกรรมที่กระทำต่อสินค้ามากตัวผลักดันต้นทุนจะมาก ต้นทุนของกิจกรรมนั้นที่คิดเข้าตัวสินค้าก็จะมากตาม ถ้าตรงกันข้าม ถ้ากิจกรรมที่กระทำต่อสินค้าน้อยตัวผลักดันต้นทุนก็จะน้อย ต้นทุนของกิจกรรมนั้นที่คิดเข้าตัวสินค้าก็จะน้อยตามไปด้วย ดูแล้วเที่ยงธรรมกว่าระบบบัญชีเดิม
- 2) ระบบ ABC ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นได้ ซึ่งถ้ากิจการสามารถคำนวณต้นทุนในการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานได้ ย่อมจะทำให้สามารถวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยงานนั้นๆ ได้ โดยอันดับแรก ควรจะต้องกำหนดความรับผิดชอบของหน่วยงานนั้นให้ชัดเจนว่าเป็นศูนย์ความรับผิดชอบอะไร เพื่อที่จะกำหนดต้นทุนของแต่ละหน่วยงานได้ชัดเจน

3) ช่วยให้เกิดการวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ในการดำเนินงาน เมื่อกิจการสามารถวิเคราะห์ต้นทุนแยกตามกิจกรรมได้ จะส่งผลให้กิจการค้นพบประสิทธิภาพในการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม ทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดมีคุณค่า กิจกรรมใดไม่มีคุณค่า จึงทำให้กิจการสามารถพัฒนาปรับปรุงกิจกรรมที่มีคุณค่าให้มีคุณค่าขึ้นมาได้

4) ช่วยกำหนดตัวชี้วัดให้ธุรกิจประสบความสำเร็จได้ ตัวชี้วัดให้ธุรกิจประสบความสำเร็จ (Key Performance Indicators-KPI) เกิดจากการวิเคราะห์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมตามระบบ ABC ทำให้ทราบว่ากิจกรรมที่มีคุณค่าควรจะมีต้นทุนในระดับใดจึงจะเหมาะสม ทำให้กิจการสามารถกำหนด KPI เป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานได้ซึ่ง KPI ด้านการเงินนี้เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือด้านการจัดการที่เรียกว่า Balanced Scorecard ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ทำให้เกิดการนำกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติงาน ให้ทุกหน่วยงานปฏิบัติงานให้สอดคล้องเป็นหนึ่งเดียวกันตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

ระบบ ABC เป็นระบบบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน ในขณะเดียวกันก็ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง และการตัดสินใจที่ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะเดียวกันก็ช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่ากิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์รวมต่อกิจการโดยรวม (สมพงษ์ ปัญญา ยิ่งยง. 2554)

ขั้นตอนการวางระบบต้นทุนกิจกรรม (Step in ABC System Design) แนวทางการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมสรุปเป็นขั้นตอนได้ 5 ขั้นตอน ดังนี้

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing Objective) การวางระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีความซับซ้อนเพียงใดขึ้นอยู่กับข้อกำหนดวัตถุประสงค์ของการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม ถ้าผู้บริหารกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงานในบางหน่วยงาน การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมอาจจะทำเฉพาะในหน่วยงานนั้นไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งกิจการ และขั้นตอนในการประยุกต์อาจจะสิ้นสุดเพียงขั้นตอนที่ 4 โดยไม่จำเป็นต้องประยุกต์ใช้ไปจนถึงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ในกรณีหน่วยงานนั้นไม่ใช่หน่วยงานผลิตสินค้า) แต่ถ้าวัตถุประสงค์ของการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมเพื่อต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลิตภัณฑ์เพื่อให้เป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการ การปรับปรุงกระบวนการผลิต การลดต้นทุนการผลิต ความซับซ้อนในการวางระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะมีมากขึ้นก็อาจจะต้องใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนมากขึ้น การวิเคราะห์กิจกรรมก็จะความหลากหลายและซับซ้อนมากขึ้น

2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม (Activity Analysis) การวิเคราะห์กิจกรรมเป็นขั้นตอนการแบ่งการดำเนินงานทางธุรกิจขององค์กรเพื่อให้สามารถระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่น การดำเนินธุรกิจด้านการผลิตจะประกอบกิจกรรมการสั่งซื้อวัตถุดิบ การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ การจัดเตรียม การผลิต การประกอบชิ้นส่วนและการตรวจสอบคุณภาพ เป็นต้น กิจกรรมเหล่านี้จะมีประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้บริหารเพื่อลดต้นทุนการผลิตจากการกระทำกิจกรรมต่างๆ

2.1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมมีหลายวิธีดังนี้

การพิจารณาการกระบวนการธุรกิจ (Business Process) แล้วจึงแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หากกิจกรรมมีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบไปจนถึงระดับที่มีความละเอียดพอสมควรจะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ โดยถือว่าศูนย์ความรับผิดชอบนั้นเป็นศูนย์กลางกิจกรรม (Activity Center) การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้ เป็นจุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวกเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่นๆ

2.2 การวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม การวิเคราะห์กิจกรรมนอกจากจะทราบถึงกิจกรรมต่างๆแล้วเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานต่อไป ควรมีการวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า(Value-Added Activity) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-Value Added Activity)

กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า หมายถึง กิจกรรมที่ทางองค์กรตระหนักว่ามีคุณค่าต่อการดำเนินกิจการไม่สามารถตัดออกได้แต่กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าจะเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ จึงควรลดหรือตัดออกโดยเร็วเพราะจะส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็น

การวิเคราะห์กิจกรรมลักษณะดังกล่าวนี้เป็นการวัดถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่จะช่วยให้ผู้บริหารพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยจะให้ความสนใจกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและทำการกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเนื่องจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเป็นกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น

3. การระบุต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมต่างๆ ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบแรงงาน ค่าล่วงเวลา ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรที่เกิดขึ้นจะบันทึกตามรหัสบัญชี (Cost Element) การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นการจัดสรรต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมก่อน ถ้าต้นทุนตามรหัสบัญชีใดเกิดจากการทำกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวจะสามารถระบุหรือจัดสรรต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนั้นได้โดยตรง แต่ในกรณีที่ต้นทุนตามรหัสบัญชีใดเกิดจากการกระทำกิจกรรมหลายกิจกรรมจึงต้องปันส่วนต้นทุนนั้นเข้าสู่กิจกรรมตามเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดขึ้นของต้นทุนนั้น ตัวอย่างการกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนจำแนกตามประเภทของทรัพยากรแสดงดังตารางที่ 1

3.1 การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านบุคลากร ในการกระจายค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรส่วนใหญ่จะใช้เกณฑ์ จำนวนชั่วโมงการทำงาน โดยการกระจายค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรแต่ละประเภทต่อเดือน จะเก็บข้อมูลระยะเวลาทำงานที่ใช้ทั้งหมดในการทำกิจกรรมนั้นๆ ในหนึ่งเดือนโดยมีหน่วยเป็นชั่วโมง จากนั้นจึงคำนวณหาสัดส่วนจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานในหนึ่งเดือนต่อเวลาการทำงานทั้งหมดของแต่ละกิจกรรม

3.2 การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านพื้นที่เกณฑ์การกระจายค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่จะใช้พื้นที่ที่ใช้งาน โดยดูว่าในแต่ละกิจกรรมใช้พื้นที่ในการปฏิบัติงานเท่าไร โดยหลักการควรจะทำการวัดพื้นที่ที่ใช้จริงและคำนวณออกมาเป็นสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการทำงานของแต่ละกิจกรรม

3.3 การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านเครื่องจักรอุปกรณ์ การกระจายต้นทุนด้านเครื่องจักรอุปกรณ์จะใช้เกณฑ์ จำนวนชั่วโมงใช้งาน ถ้าเป็นเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ร่วมกันในหลายกิจกรรมจะแบ่งตามชั่วโมงใช้งานจริง เช่น กรณีรถยก (Forklift Truck) ที่ใช้งานทั้งกิจกรรมรับของเข้าและส่งออกจะต้องใช้ข้อมูลจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในกิจกรรมรับของเข้าและจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานส่งออกเพื่อคำนวณหาสัดส่วนของเวลาที่ใช้จริงในแต่ละกิจกรรม

3.4 การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านวัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลือง สำหรับเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านวัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลืองจะต้องคำนวณตามปริมาณวัสดุที่ใช้จริง เช่น กี๊แผ่น กี๊โลกรัม กี๊ชิ้น เป็นต้น โดยแยกไปตามแต่ละกิจกรรมถ้าเป็นวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ร่วมกันหลายกิจกรรมก็ต้องคำนวณตามสัดส่วนที่ใช้จริงในแต่ละกิจกรรม

ตารางที่ 1 ตัวอย่างการกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนจำแนกตามประเภทของทรัพยากร

ทรัพยากรที่ใช้	เกณฑ์การกระจายต้นทุน
บุคลากร	จำนวนชั่วโมงปฏิบัติงาน
พื้นที่	พื้นที่ที่ใช้งาน
เครื่องจักรอุปกรณ์	จำนวนชั่วโมงที่ใช้งาน
วัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลือง	ปริมาณที่ใช้

4. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ตัวผลักดันต้นทุน คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ ตัวผลักดันต้นทุนคือ ปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่างๆ ตามมาแต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิดการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ ขึ้น (Root Cause) พึงระลึกเสมอว่าตัวผลักดัน

ต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลกดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอและมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัตินั้นๆ

การจัดการกับตัวผลกดันต้นทุนให้ได้ก่อนที่จะลงมือพัฒนากิจกรรมต่างๆ ต่อไปจึงเป็นวิธีที่ได้ผลที่สุดในการจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า กิจกรรมไม่ควรเสียเวลาไปในการปฏิบัติกิจกรรมบางอย่างซึ่งไม่น่าจะปล่อยให้ปฏิบัติตามตั้งแต่แรก การจัดการกับตัวผลกดันต้นทุนจะช่วยให้สามารถจัดหรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงโดยปริยาย ซึ่งการจะกำหนดตัวผลกดันต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้นควรต้องจัดให้มีการฝึกปฏิบัติการขึ้นในหมู่ผู้เชี่ยวชาญในหน้าที่งานด้านต่างๆ จากทุกๆ ฝ่ายในองค์กร เพื่อให้เข้าใจปัจจัยเกี่ยวกับความสลับซับซ้อนในด้านต่างๆ ที่อยู่เบื้องหลังจากการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Complexity Factors)

5. การคำนวณต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ตามระบบต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นผลที่ได้รับจากการกระทำกิจกรรม การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนการให้บริการจึงต้องทราบว่ามีกิจกรรมใดบ้าง แล้วจึงกำหนดตัวผลกดันต้นทุนกิจกรรมและคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนตามกิจกรรม เป็นระบบต้นทุนที่เน้นกิจกรรมที่ใช้ในการผลิตสินค้า กิจกรรมเป็นส่วนประกอบสำคัญในการสะสมต้นทุน ตัวขับเคลื่อนต้นทุนถูกใช้ในการระบุต้นทุนด้วยกิจกรรม และระบุกิจกรรมด้วยผลิตภัณฑ์ ในการออกแบบระบบต้นทุนตามกิจกรรมมีขั้นตอนพื้นฐาน 5 ขั้นตอน ดังนี้ (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2553)

5.1 รวมการกระทำที่เหมือนกันเข้าไว้เป็นศูนย์กิจกรรม กระบวนการนี้เกี่ยวข้องกับการจัดประเภทกิจกรรมว่าอยู่ในระดับใด จำนวนการกระทำ Action ที่ปฏิบัติอยู่ในองค์กรมีจำนวนค่อนข้างมาก แม้ว่าตามอุดมคติคือการเชื่อมโยงต้นทุนของการกระทำไปยังตัวขับเคลื่อนและไปยังผลิตภัณฑ์ในที่สุด แต่ในทางปฏิบัติการกระทำเช่นนี้จะเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ ดังนั้นจึงมีการรวบรวมการกระทำที่เหมือนกันเข้าไว้เป็นศูนย์กิจกรรม ซึ่งจะช่วยลดความจำเป็นที่จะต้องติดตามการกระทำเดี่ยวๆ และต้นทุนที่เกิดขึ้น วิธีหนึ่งที่ใช้ในการจัดกลุ่มการกระทำ คือการแบ่งการกระทำออกเป็นหลายๆ ระดับซึ่งโดยปกติแล้วแบ่งเป็น 4 ระดับ ได้แก่ กิจกรรมระดับหน่วย (Unit-Level Activities) กิจกรรมระดับกลุ่ม (Batch-Level Activities) กิจกรรมระดับผลิตภัณฑ์ (Product-Level Activities) และกิจกรรมระดับโรงงาน (Facilities-Level Activities)

5.2 จำแนกต้นทุนโดยศูนย์กิจกรรมและชนิดของค่าใช้จ่าย เมื่อการกระทำถูกรวมกันเป็นกลุ่มกิจกรรมแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการระบุต้นทุนตามกิจกรรม การรหัสและการจำแนกข้อมูลต้นทุน ณ จุดเริ่มต้นนี้คือการกำหนดระดับของรายละเอียดและการเกิดขึ้นของต้นทุนเท่าที่จะสามารถทำได้เพื่อฝ่ายบริหารจะนำไปวิเคราะห์ต้นทุนในโอกาสต่อไป ศูนย์กิจกรรมซึ่งบ่อยครั้งเราเรียกว่า ศูนย์ต้นทุน โดยปกติแล้วเป็นหน่วยงานที่เล็กที่สุดภายในองค์กร

5.3 เลือกตัวขับเคลื่อน ต้นทุนทางตรงสามารถโอนไปให้ผลิตภัณฑ์ได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องหาตัวขับเคลื่อน ต้นทุนการผลิตอื่นๆ ที่เหลือจำเป็นต้องหาความสัมพันธ์ระหว่าง ต้นทุน กิจกรรมและผลิตภัณฑ์ ซึ่งใช้ตัวขับเคลื่อนเป็นตัวเชื่อมโยง ตัวขับเคลื่อนตัวหนึ่งสามารถ เชื่อมโยงกลุ่มของต้นทุนในศูนย์กิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ หรือตัวขับเคลื่อนสามารถเชื่อมโยง ต้นทุนในศูนย์กิจกรรมหนึ่งกับกิจกรรมในศูนย์กิจกรรมอื่น ต้นทุนจะถูกจำแนกตามรหัสศูนย์ กิจกรรม ผู้จัดการหนึ่งคนต้องรับผิดชอบต่อศูนย์กิจกรรมและต้นทุนที่เกิดขึ้นในศูนย์ของตน

5.4 กำหนดต้นทุนตามกิจกรรมจากสูตรต้นทุน เพื่อให้ต้นทุนและตัวขับเคลื่อน สอดคล้องกับการใช้ทรัพยากร

5.5 แบ่งต้นทุนไปตามวัตถุประสงค์ที่ทำให้เกิดต้นทุน เป็นขั้นตอนสุดท้ายในการ โอนต้นทุนไปยังผู้ใช้ทรัพยากร

4. ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรมจะช่วยลดการบิดเบือนของต้นทุนได้ โดยการสร้างกลุ่ม ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมที่เป็นตัวหลักต้นทุน แล้วทำการจัดสรรเข้าสู่ฐาน หรือผลิตภัณฑ์ ตามจำนวนกิจกรรมที่ต้องใช้ในแต่ละงาน โดยข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรมอาจจะสรุปได้ ดังนี้ (สมพงษ์ ปัญญาธิยัง. 2554)

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะสมกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิด เดียว

2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุดจะส่งผลให้ทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้นั้นมีความ ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดแต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้ จะทำให้เกิด ค่าใช้จ่ายสูง

3. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคคลภายในกิจการ เนื่องจากจะเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน อาจ ทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองอาจจะถูกตำหนิหรือลงโทษหากงานที่ทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า

4. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมของพนักงานในกิจการเป็นสิ่งที่ สำคัญซึ่งหากมีความเข้าใจไม่ตรงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ ในกิจการได้

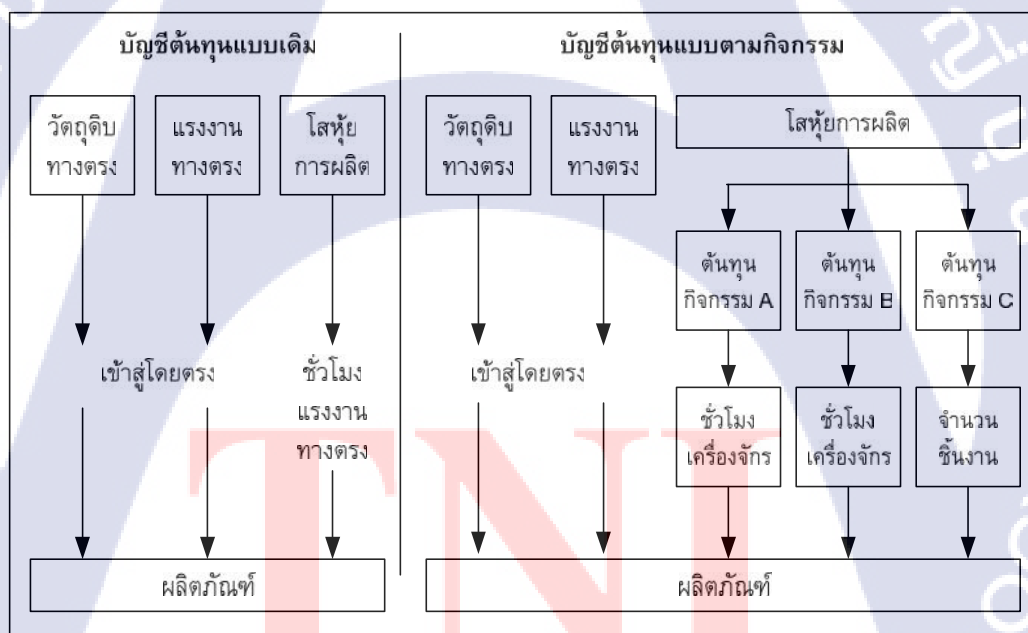
5. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้อง ทั้งหมดอาจจะมีข้อจำกัดอยู่บางเช่น

5.1 การกำหนดกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจจะมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำอยู่อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.2 การหาข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรมโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน การปฏิบัติการ และการสัมภาษณ์ อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความจริง หรือการให้น้ำหนักเวลาของพนักงานในใบประเมินล้นหน้าเวลาการปฏิบัติงานอาจไม่ตรงกับความเป็นจริง อันจะส่งผลให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.3 วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ก็อาจทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต

วิธีการบัญชีต้นทุนแบบเดิม คือ เมื่อคำนวณต้นทุนค่าเสียหายการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นนั้น จะได้รับการจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามสัดส่วนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นในการผลิต วิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม คือ เริ่มต้นด้วยการระบุกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดเสียหายการผลิต เช่น กิจกรรมการตัด กิจกรรมการเจาะ และกิจกรรมการประกอบ เป็นต้น จากนั้นจึงจัดสรรค่าเสียหายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่างๆ เช่น ชั่วโมงเครื่องจักร และจำนวนชิ้นงาน เป็นต้น หรือการแบ่งค่าเสียหายการผลิตรวมออกเป็นค่าเสียหายการผลิตย่อยต่างๆ สำหรับแต่ละกิจกรรม การเปรียบเทียบวิธีการบัญชีแบบเดิมกับวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมสามารถดูได้จากรูปที่ 1



รูปที่ 1 การเปรียบเทียบวิธีการบัญชีแบบเดิมกับวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม

5. การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based-Management : ABM)

นอกจากระบบต้นทุนตามกิจกรรมจะนำมาใช้เพื่อประโยชน์ด้านต้นทุนแล้ว ยังสามารถนำไปปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรได้อีกด้วย ซึ่งเรียกว่า การบริหารตามกิจกรรม (Activity Based Management-ABM) ปรัชญาของ ABM คือกิจกรรมที่ระบุได้สำหรับต้นทุนตามกิจกรรมสามารถนำมาใช้สำหรับการบริหารต้นทุนและเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน (ธารินี พงศ์สุพัฒน์. 2553)

มุมมองหนึ่งของการบริหารต้นทุนตามกิจกรรมคือการระบุและจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Nonvalue-Added Cost) กิจกรรมและต้นทุนดังกล่าวสามารถตัดออกโดยไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพและคุณค่าของผลิตภัณฑ์แต่อย่างใด ในทางตรงกันข้ามกลับช่วยลดระยะเวลาในการผลิตและเพิ่มกำไรให้แก่กิจการ บริษัทจำนวนมากนำระบบการผลิตแบบ Just in Time เข้ามาใช้ในการกำจัดกิจกรรมและต้นทุนของการจัดเก็บและจัดการสินค้าคงเหลือ

การบริหารต้นทุนตามกิจกรรมยังใช้เป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนทั้งหมด ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินซึ่งโดดเด่นมากในปัจจุบัน ในอดีตผู้บริหารให้ความสนใจแต่การประเมินผลที่เป็นตัวเงินเท่านั้น ตัวอย่างสิ่งที่ใช้วัดคุณภาพที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น อัตราตำหนิของผลิตภัณฑ์ จำนวนครั้งที่ลูกค้าโทรมาบ่น จำนวนคำสั่งการเปลี่ยนแปลงแบบทางวิศวกรรม และจำนวนครั้งที่ต้องทำการผลิตใหม่ ตัวอย่างสิ่งที่ใช้วัดผลผลิตภาพที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น อัตราส่วนในการเพิ่มมูลค่าต่อเวลาในการผลิตทั้งหมด จำนวนที่ผลิตได้ต่อคนต่อวัน และพื้นที่ที่ต้องใช้สำหรับสินค้าต่อวันต่อหน่วย

การบริหารต้นทุนตามกิจกรรมยังรวมถึงนวัตกรรม เช่น ต้นทุนเป้าหมาย การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง การมอบอำนาจ และสิ่งที่ใช้วัด

การบริหารฐานกิจกรรมสามารถที่จะให้ประโยชน์ได้ทั้งกิจการที่ให้บริการและกิจการอุตสาหกรรม ศูนย์การวิจัยของ NASA's Lewis พบว่าการบริหารฐานกิจกรรมเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างมากต่อการที่จะช่วยให้การใช้ทรัพยากรทางการเงินทำได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ช่วยให้ผู้ถึงกิจกรรมและทรัพยากรที่ต้องใช้ในปริมาณที่เหมาะสมตามแนวทางที่ก่อให้เกิดความประหยัดและการดำเนินงานของกิจการยังคงความมีประสิทธิภาพไว้ได้ (วิวัฒน์ อภิสิทธิ์ภิญโญ. 2552)

กิจการหลายๆ แห่งดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมในการดำเนินงานที่มีการเปลี่ยนแปลงไป รวมถึงต้องเผชิญกับสถานการณ์ของการแข่งขันทั้งจากภายในและต่างประเทศ เงื่อนไขภายใต้สภาพแวดล้อมของการแข่งขันกิจการต้องการให้สามารถนำเสนอผลิตภัณฑ์หรือการบริการที่มีความหลากหลายและสามารถแข่งขันกันได้ เพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่มีความแตกต่างกันไปได้

ณ ประเด็นนี้ทำให้กิจการต้องค้นหาถึงแนวทางในการจัดการต้นทุนให้มีประสิทธิภาพ ในกรณีที่กิจการทำการผลิตสินค้าที่มีความแตกต่างกันสูงมากในปริมาณน้อย การค้นหาแนวทางในการปรับปรุงการดำเนินงาน ไม่เพียงแต่จะดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมที่เป็นอยู่ และทราบว่าต้นทุนการดำเนินการ ณ ปัจจุบันนี้เป็นเท่าใดเท่านั้น

แต่จะต้องบอกให้ได้ว่าทำไมและอย่างไรถึงต้องเป็นเช่นนั้นด้วย การปรับปรุงการดำเนินงานด้วยการค้นคว้าหาแนวทางเพื่อกำจัดสิ่งสูญเปล่า เราเรียกสิ่งนี้ว่า การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรมเป็นเครื่องมือที่มีความสำคัญมาก ในการที่จะทำการสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องต่อไป

6. ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม

การบัญชีกิจกรรม (Activity Accounting) เป็นปัจจัยที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งกับ กระบวนการปรับปรุงกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง กระบวนการเป็นที่มาของโอกาสในการปรับปรุงเป็น สิ่งที่ยังคงมีอยู่ในทุกองค์กร กระบวนการเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดกิจกรรมซึ่งมีความเชื่อมโยงต่อการ ทำให้เกิดผลงาน ดังนั้นการบริหารกิจกรรมไม่ให้เกิดต้นทุน จึงเป็นกุญแจที่จะนำไปสู่ความสำเร็จในการควบคุมการดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมที่มีการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงไป อย่างต่อเนื่อง การควบคุมต้นทุนให้เกิดประสิทธิผลเป็นสิ่งที่จะนำมาสู่มุมมองใหม่ของการควบคุม การดำเนินงานขององค์กรซึ่งเป็นที่รู้จักกันในชื่อว่า การบริหารฐานกิจกรรม (Activity-Based Management) เป็นแนวทางที่รวบรวมการดำเนินการหลากหลายหน้างาน ที่มีความแตกต่างกันไปให้ดำเนินงาน อย่างเป็นระบบโดยมุ่งเป้าหมายไปที่การก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อภาพรวมขององค์กร มุ่งเน้น ไปที่การบริหารกิจกรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงสิ่งที่มีคุณค่าให้แก่ลูกค้าและทำให้ได้มา ซึ่งความสำเร็จของผลกำไรที่ต้องการอย่างมีคุณค่า ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการหลักที่สำคัญ ที่ทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อการบริหารฐานกิจกรรม ดังนั้นรูปแบบแนวคิดของการบริหารฐาน กิจกรรมจึงประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 2 ด้าน คือ การวัดค่าและวิเคราะห์ทางด้านของ ต้นทุน และการวัดค่าและวิเคราะห์ด้านของกระบวนการ สำหรับการวัดค่าและวิเคราะห์ด้านของ ต้นทุนนั้น จะทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนเกี่ยวกับทรัพยากร กิจกรรม และหน่วยต้นทุนที่ให้ความ สนใจ เช่น ผลิตภัณฑ์ ลูกค้า ผู้ป้อนปัจจัยการผลิต ช่องทางการจัดจำหน่าย วัตถุประสงค์ในการ วิเคราะห์และการวัดค่าต้นทุนคือการปรับปรุงการโอนต้นทุนให้มีความถูกต้องตามที่ควร ด้วย ลักษณะของแนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมชี้ให้เห็นว่าต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงาน จะถูกระบุเพื่อโอนเข้าสู่กิจกรรม และหลังจากนั้นต้นทุนของกิจกรรมจะถูกโอนเข้าสู่หน่วยต้นทุน มุมมองของแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นสิ่งที่มีความสำคัญสำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และการวิเคราะห์เทคนิควิธีการ ข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมจะต้อง ถูกดำเนินการขึ้นมาก่อนการบริหารฐานกิจกรรมจึงจะสามารถดำเนินการได้ การบริหารฐานกิจกรรม จะกระทำได้อาจต้องมีรายละเอียดของการใช้ทรัพยากรและต้นทุนกิจกรรมที่มีการใช้ทรัพยากรใน

การดำเนินงานต่าง ๆ ที่มีความชัดเจนเป็นเบื้องต้นก่อน และการมีการจัดการที่เป็นต้นแบบที่ดี ซึ่งอาจจะได้มาจากกิจการที่เป็นคู่แข่งหรือตัวแทนในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความเป็นมาตรฐาน จะช่วยให้กิจการสามารถทำการระบุและกำจัดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่าได้ดียิ่งขึ้น ระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมมักจะถูกกล่าวอ้างว่าเป็นองค์ประกอบย่อยเพียงส่วนหนึ่งของระบบ การบริหารฐานกิจกรรม แต่การบริหารฐานกิจกรรมจะดำเนินการได้ดีต้องมีข้อมูลที่เป็นต้นแบบ ในการจัดการที่ดีด้วย (วิวัฒน์ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2552)

1. การประยุกต์ใช้การบริหารและต้นทุนตามกิจกรรม (พัชนี เนาวพันธุ์, 2553)

1.1 ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนตามกิจกรรม และผลักดันที่จะให้มีการจัดทำระบบต้นทุนตามกิจกรรมภายในองค์กร โดยฝ่ายบริหารควรประกาศพันธกิจ ทางด้านการบริหารตามกิจกรรม เพื่อสร้างความตระหนักให้พนักงานทั้งองค์กรเห็นความสำคัญ ของการบริหารจัดการตามกิจกรรม

1.2 ควรกำหนดศูนย์ต่างๆ เพื่อบ่งบอกความรับผิดชอบ โดยใช้แนวคิดตาม ศูนย์ความรับผิดชอบ คือการกำหนดหน่วยงานภายในองค์กรเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้ และศูนย์กำไร

1.3 กำหนดให้ผู้รับผิดชอบในการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่ง ควรจะประกอบด้วยหัวหน้าแผนกต่างๆ เพื่อต้องการให้พนักงานทุกๆ แผนกมีส่วนร่วมในการ ประยุกต์ระบบต้นทุนตามกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมภายในแผนกนั้นๆ

1.4 ฝึกอบรมให้พนักงานทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงระบบต้นทุนตามกิจกรรม และชี้แจงให้พนักงานทราบถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในกิจการ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างพนักงานและองค์กร

1.5 กำหนดแผนกลยุทธ์ แผนปฏิบัติการ แผนงบประมาณ การบริหารจัดการ ระหว่างงวด ตลอดจนการประเมินผลการดำเนินงานตามกลุ่มกิจกรรมต่างๆ

2. การบัญชีตามความรับผิดชอบ (พัชนี เนาวพันธุ์, 2555)

ในการวางแผน ควบคุม และประเมินผลหน่วยงานต่างๆ มีวิธีการด้วยกันหลาย วิธี ในทางด้านบัญชีก็มีเทคนิคที่สามารถช่วยให้ผู้บริหารสามารถวางแผน ควบคุม และประเมินผล หน่วยงานที่มีลักษณะที่แตกต่างกันได้ วิธีการนั้นเรียกว่าการบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) ตามแนวคิดการบัญชีตามความรับผิดชอบจะแบ่งหน่วยงาน ออกเป็น

2.1 ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) หน่วยงานที่เป็นศูนย์ต้นทุนคือหน่วยงานที่ทำ หน้าที่ปฏิบัติการ ไม่ได้เป็นหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรง ภายในหน่วยงานเหล่านี้จะมีแต่

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเท่านั้น เช่น แผนกผลิต แผนกบุคคล แผนกบัญชี และแผนกการเงิน เป็นต้น

2.2 ศูนย์รายได้ (Revenue Center) คือ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการดูแลรับผิดชอบรายได้ขององค์กรเป็นหลักได้แก่ แผนกการตลาด แต่อย่างไรก็ตามส่วนงานนี้ก็มีค่าใช้จ่ายของแผนกที่ต้องรับผิดชอบด้วยเหมือนกัน เช่น เงินเดือน สวัสดิการพนักงาน ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย ดังนั้นศูนย์รายได้จะต้องรับผิดชอบทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายของศูนย์

2.3 ศูนย์กำไร (Profit Center) คือหน่วยงานที่ผู้บริหารจะต้องรับผิดชอบผลกำไร แต่อย่างไรก็ตามผลกำไรมาจากการนำรายได้หักต้นทุนและค่าใช้จ่ายจึงเป็นผลกำไร ดังนั้นหมายความว่าผู้บริหารศูนย์กำไรนี้จะต้องรับผิดชอบทั้งการก่อให้เกิดรายได้ การควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายภายในหน่วยงานของตนเพื่อให้ศูนย์มีอัตราการทำกำไรที่ดี

2.4 ศูนย์ลงทุน (Investment Center) คือหน่วยงานที่ผู้บริหารมุ่งให้ความสนใจทางด้านการตัดสินใจลงทุนในหน่วยธุรกิจต่างๆ การประเมินผลตอบแทนจากการลงทุน รวมทั้งการตัดสินใจปรับปรุงหน่วยธุรกิจเมื่อเกิดปัญหา หรือแม้แต่การตัดสินใจขายหน่วยธุรกิจทิ้งหรือยกเลิกหน่วยธุรกิจ เมื่อหน่วยลงทุนมีอัตราผลตอบแทนไม่น่าพอใจ โดยปกติผู้บริหารจะดูในภาพรวมของการลงทุนมากกว่าที่จะดูในระดับปฏิบัติการของแต่ละส่วนงาน แต่อย่างไรก็ตามผู้บริหารของหน่วยลงทุนมีอำนาจการบริหารเหนือหน่วยงานอื่นๆ มีสิทธิที่จะเรียกดูข้อมูลทั้งหมดของศูนย์อื่นๆ

3. การบัญชีตามความรับผิดชอบ (ไพบูลย์ ผจงวงศ์. 2554)

ในธุรกิจที่มีการบริหารงานแบบกระจายอำนาจ หน้าที่สำคัญของการบัญชีบริหารก็คือเป็นเครื่องมือให้ผู้บริหารประเมินผลและควบคุมในส่วนของความรับผิดชอบของผู้จัดการแต่ละคนซึ่งเรียกว่าศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือ ส่วนงาน (Segment) ซึ่งส่วนงานอาจแบ่งเป็นเขต สาขา ผลิตภัณฑ์และเขตพื้นที่ เป็นต้น

การบัญชีตามความรับผิดชอบเป็นกระบวนการวัดผลและรายงานผลการดำเนินงานของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ โดยทั่วไปศูนย์ความรับผิดชอบจะแบ่งเป็น 3 รูปแบบ คือ

1. ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เป็นศูนย์ความรับผิดชอบที่ผู้จัดการจะต้องควบคุมและรับผิดชอบเฉพาะต้นทุนเท่านั้น ศูนย์ต้นทุนอาจหมายถึงแผนกผลิตหรือแผนกอื่นๆ เช่น แผนกบุคลากร แผนกบัญชี และแผนกบริหารทั่วไป เป็นต้น

2. ศูนย์กำไร (Profit Center) เป็นศูนย์ความรับผิดชอบที่ผู้จัดการศูนย์จะต้องควบคุมและรับผิดชอบทั้งรายได้และต้นทุน

3. ศูนย์การลงทุน (Investment Center) เป็นศูนย์ความรับผิดชอบที่ผู้จัดการศูนย์จะต้องควบคุมและรับผิดชอบทั้งรายได้ ต้นทุน และการลงทุนด้วย

7. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เสกสรร สุธรรมานนท์ (2554) ได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ไปประยุกต์ใช้ยังโรงงานเฟอร์นิเจอร์ไม้ยางพารา โดยได้เปรียบเทียบระหว่างระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและให้คำนิยามความแตกต่างระหว่างระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรมว่าวิธีการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมได้อนุมานว่าผลิตภัณฑ์ก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย ในขณะที่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมอนุมานว่ากิจกรรมนั้นก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย ผลจากการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับโรงงานเฟอร์นิเจอร์ไม้ยางพาราใน 5 ผลิตภัณฑ์พบว่า มี 4 ผลิตภัณฑ์ที่ต้นทุนลดลงและอีก 1 ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนสูงขึ้น ดังตารางที่ 1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความซับซ้อนในรายละเอียดมากขึ้นกว่าระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม เพราะค่าใช้จ่ายจะถูกจัดสรรให้กับกิจกรรมต่างๆ ช่วยให้เข้าใจในโครงสร้างต้นทุนผลิตภัณฑ์ นอกจากนี้ยังช่วยให้ผู้บริหารจัดการกับผลิตภัณฑ์ที่มีราคาแพงมีค่าใช้จ่ายสูงได้นำเทคนิคทางวิศวกรรมไปใช้ลดหรือขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าให้กับผลิตภัณฑ์ดังกล่าว ที่สำคัญคือการผลิตต้นทุน อย่างไรก็ตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ทำให้การคำนวณต้นทุนถูกต้องมากขึ้น ดังนั้นจึงมีบทบาทสำคัญในความสำเร็จของโรงงาน ช่วยในการบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบระหว่างระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

Product	Traditional Cost System (\$)	Activity-Based Cost (\$)	Difference	
			(\$)	(%)
Tile Top Table	44.4	38.28	6.12	13.78
Side Chair	12.36	10.59	1.77	14.32
Telephone Table	16.72	13.12	3.6	21.53
Plant Tree with Grooves	14.55	12.8	1.75	12.03
Computer Desk	32.83	38.27	-5.44	-16.57

เจฟฟรีย์ วิทเทอร์ริท; และวูน คิม (Jeffrey Witherite; and Woon Kim. 2006) ได้ดำเนินการระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในอุตสาหกรรมธนาคาร โดยเมื่อเร็วๆ นี้ ธนาคารพาณิชย์ขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้เตรียมความพร้อมและวางแผน ประเมินความเหมาะสม ออกแบบ เก็บรวบรวมข้อมูลที่สำคัญ เป็นระยะเวลากว่าสองปีเพื่อที่จะดำเนินการตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยคุณูแจสำคัญในการดำเนินงานที่จะประสบความสำเร็จของ

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมคือพนักงานขององค์กร การสร้างแรงจูงใจให้กับพนักงานทั่วทั้งองค์กร เนื่องจากจะต้องได้รับการสนับสนุนและความร่วมมือของพนักงานในองค์กร พนักงานควรได้รับอนุญาตให้เข้าร่วมในการพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อความสะดวกในการทำงานระบบใหม่ รวมทั้งอธิบายขั้นตอนและผลประโยชน์ที่พนักงานจะได้รับโดยได้กำหนดขั้นตอนสี่ขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรกคือการระบุกิจกรรมทั้งหมดที่ดำเนินการในการผลิตสินค้าหรือบริการ ขั้นตอนที่ 2 ประเมินการค่าใช้จ่ายของกิจกรรมที่ระบุในขั้นตอนที่ 1 ขั้นตอนที่ 3 คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายที่จะซับซ้อนไปสู่อัตราค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดค่าใช้จ่ายในกิจกรรมผลิตภัณฑ์ ในขั้นตอนสุดท้ายอัตราค่าใช้จ่ายที่เตรียมไว้ในขั้นตอนที่สามจะถูกนำมาใช้ในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรม

คาริม ชาราฟ; และปีแอร์-ลอเรนท์ เบคอส (Karim Charaf; and Pierre-Laurent Bescos. 2013) ได้ศึกษาบทบาทปัจจัยของวัฒนธรรมในองค์กรและการยอมรับของต้นทุนฐานกิจกรรม: เฉพาะกรณีของบริษัทที่โมร็อกโก เนื่องจากสภาพแวดล้อมปัจจุบันการแข่งขันทวีความรุนแรงมากขึ้นเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจ การพิจารณาในการบริหารจัดการที่สำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของโมร็อกโกที่เป็นประเทศเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นใหม่ การพัฒนาในระหว่างประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงมากขึ้นคู่แข่งที่ซับซ้อนและมีความหลากหลาย ดังนั้นรูปแบบที่นำมาใช้ในการแข่งขันมีวิธีที่แตกต่างเช่น การโจมตีด้านราคาแต่ยังคงคุณภาพของการบริการ บริษัทในโมร็อกโกมีการเปลี่ยนเป็นระบบการคิดต้นทุนตามฐานกิจกรรมมากขึ้นเพื่อให้ตรงกับข้อมูลและโครงสร้างต้นทุน ในสภาพแวดล้อมเช่นนี้ค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีมากขึ้นเห็นสัดส่วนเพิ่มขึ้นอย่างมากเมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายโดยตรงเป้าหมายของการนาระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมมาใช้ในการตรวจสอบลักษณะของการดำเนินงาน โดยได้รวบรวมปัจจัยทางวัฒนธรรมในการศึกษาครั้งนี้ ดังนี้ 1. ความสำคัญของค่าใช้จ่ายสำหรับการตัดสินใจ 2. ความซับซ้อน/ความหลากหลายของหน่วยธุรกิจ 3. สัดส่วนของค่าใช้จ่ายทางอ้อม 4. ปัจจัยทางวัฒนธรรม ข้อมูลที่รวบรวมจากการสำรวจโดยใช้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 301 บริษัท ได้รับคำตอบ 62 จากที่ส่งไป 301 คิดเป็น 20.60% โดยรวมแล้ว 62 แบบสอบถามเสร็จสมบูรณ์โดย CFOs นี้ (43%), ผู้จัดการการควบคุม (55%) และประเภทอื่นๆ ของผู้บริหาร (2%) องค์กรที่ตอบสนองส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่อยู่ในภาคต่างๆ ของกิจกรรมที่สามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภทคืออุตสาหกรรม (37%) และบริการ (63%) นอกจากนี้ในแบบสอบถามที่ตอบกลับมาเพียง 21% ของบริษัทในกลุ่มตัวอย่างได้ดำเนินภายใต้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปแล้ว 22.6% และ 9.7% กำลังพิจารณาความเป็นไปได้ของการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและ 67.7% ระบุว่าพวกเขาไม่ได้มีพิจารณาการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม สรุปสามารถประเมินได้ว่า 77.4% ของ บริษัทในโมร็อกโกที่ยังไม่ได้นาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ การศึกษาระบุให้เห็นว่า "ถ้าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้แสดงให้เห็นผลประโยชน์ทำไมบริษัทส่วนมากจึงไม่นำไปใช้" ตามผลของเราพบว่าปัจจัยขององค์กรและวัฒนธรรมอาจช่วยหรือขัดขวางการยอมรับ

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งหมายความว่าคุณภาพควรของเครื่องมือนี้ไม่ได้เป็นปัจจัยเดียวที่อาจมีผลต่อการดำเนินงาน

โทมัส นุกค์-เพล (Tomasz Wnuk-Pel. 2010) ได้ศึกษาการเปลี่ยนแปลงในการบริหารจัดการระบบบัญชีของบริษัทกรณีศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรมการดำเนินงานในบริษัทผลิตขนาดกลางบริษัทกรณีศึกษาการดำเนินงานต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นโรงงานแปรรูปเนื้อสัตว์ในภาคกลางของโปแลนด์ หลายปีที่ผ่านมาบริษัทตัดสินใจที่จะขยายธุรกิจโดยการพัฒนาผลิตภัณฑ์และการใช้เทคโนโลยีใหม่เริ่มสร้างเครือข่ายการขายของสาขาในโปแลนด์ทั้งหมดและขยายตัวของยอดขายในต่างประเทศ บริษัทใช้ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม และบริษัทต้องการปรับปรุงระบบการบันทึกค่าใช้จ่าย สร้างระบบบัญชีต้นทุนใหม่เพื่อลดค่าใช้จ่ายและปรับปรุง ควบคุมการดำเนินงาน หลังจากได้รับการตัดสินใจโดยคณะกรรมการที่จะนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ แล้วพบว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความแม่นยำสูงในการติดตามค่าใช้จ่ายโดยตรงกับผลิตภัณฑ์ มีการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมตามโปรแกรมควบคุมค่าใช้จ่ายต่างๆ ระบบบัญชีรับผิดชอบที่ชัดเจน สามารถให้ข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ ทางผู้บริหารฝ่ายผลิตสามารถนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ในการควบคุมต้นทุนได้

เหวินเซียน ไช; ฮุยชานเฉิน; โจ-หยาง ลุย; ชู-ปิงเฉิน; และยู-ชาน เซน (Wen-Hsien Tsai; Hui-Chiao Chen; Jau-Yang Liu; Shu-Ping Chen; and Yu-Shan Shen. 2011) ได้ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการประเมินการลงทุนสำหรับระบบการผลิตสีเขียวการผลิตสีเขียวได้รับการกำหนดให้เป็นระบบที่บูรณาการการผลิต การออกแบบกระบวนการ การวางแผนการผลิตและการควบคุมปริมาณการจัดการของเสียในด้านสิ่งแวดล้อม ที่มีเป้าหมายในการลดผลกระทบในด้านสิ่งแวดล้อม ในขณะเดียวกันก็พยายามที่จะเพิ่มประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์มากที่สุด นักวิจัยได้นำเสนอวิธีการและเทคนิคการประเมินผลสำหรับกระบวนการทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับระบบการผลิตที่ทันสมัยเป็นจำนวนมาก แต่กระบวนการทางเศรษฐกิจเหล่านี้ได้ถูกระบุว่าเป็นอุปสรรคที่ใหญ่ที่สุดในการยอมรับของระบบการผลิต เพราะกระบวนการเหล่านี้หรือการใช้เทคนิคการบัญชีแบบดั้งเดิมไม่ได้อำนวยความสะดวกในการรายงานที่ถูกต้องของการกระจายต้นทุนที่แท้จริงเพราะวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายที่ล้าสมัยเป็นผลให้การตัดสินใจเกี่ยวกับ GMS กลายเป็นความยากลำบาก ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมพยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับผลประโยชน์ที่ไม่มีตัวตน ตั้งแต่ปี 1988 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้ถูกนำเข้ามาใช้แทนที่ระบบบัญชีแบบดั้งเดิมและได้รับการพัฒนาให้ใช้กันอย่างแพร่หลาย เพราะสามารถตรวจสอบค่าใช้จ่ายของกิจกรรมได้โดยตรงกับผลิตภัณฑ์ และสามารถทราบถึงผลประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะไม่ถูกบันทึกในงบการเงินแต่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องและมีความสำคัญมาก ดังนั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญมากที่การเลือกระบบการบัญชีการจัดการที่เหมาะสมเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจในการลงทุน

สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง (2554) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาผู้ให้บริการรับจ้างขนส่งเพื่อให้ทราบถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้จัดทำผังกิจกรรมการไหลของข้อมูลสารสนเทศและวัสดุ (IDEFO) มาแสดงตัวแบบของกิจกรรมและทรัพยากรที่ใช้ จากการวิเคราะห์กิจกรรมของศูนย์กระจายสินค้าสามารถสรุปได้ว่า มีกิจกรรมที่เกิดขึ้น 26 กิจกรรมย่อยและได้รวบรวมกิจกรรมย่อย 26 กิจกรรมมาไว้ใน 8 ศูนย์กิจกรรมแบ่งเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นในศูนย์กระจายสินค้าตัวอย่าง 24 กิจกรรมย่อย 7 ศูนย์กิจกรรมและกิจกรรมที่เกิดจากการขนส่ง 2 กิจกรรมย่อย 1 ศูนย์กิจกรรม ต่อมาได้นำข้อมูลต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการดำเนินการกระจายสินค้าจากแผนบัญชีต้นทุนของบริษัทมาทำการจำแนกต้นทุนค่าใช้จ่ายออกเป็น 4 ด้าน ทำการกระจายต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าในศูนย์กิจกรรมโดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ทำให้ได้ต้นทุนค่าใช้จ่ายแบ่งตามศูนย์กิจกรรมทั้ง 8 ศูนย์กิจกรรม โดยศูนย์กิจกรรมขนส่งสินค้ามีต้นทุนค่าใช้จ่ายสูงสุดคิดเป็น 86.26 เปอร์เซ็นต์ และต้นทุนค่าใช้จ่ายของศูนย์กิจกรรมตรวจรับสินค้าคั้นและออกไปรับสินค้าคั้นมีค่าใช้จ่ายต่ำสุด 0.31 เปอร์เซ็นต์ของต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งหมด หลังจากนั้นได้กำหนดตัวผลักดันกิจกรรมขึ้นมาเพื่อทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมนั้นๆ ผลที่ได้จากการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยพบว่าศูนย์กิจกรรมขนส่งสินค้ามีต้นทุนสูงสุด 17.01 บาทต่อชิ้น และศูนย์กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลมีต้นทุนต่ำสุด 0.29 บาทต่อชิ้นและได้วิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการกระจายสินค้าต่อชิ้นของศูนย์กระจายสินค้าตัวอย่างไปศูนย์ภูมิภาคทั้ง 6 ศูนย์ พบว่าศูนย์กระจายสินค้าจังหวัดนครราชสีมามีค่าใช้จ่ายในการกระจายสินค้าต่อชิ้นต่ำที่สุด และศูนย์กระจายสินค้าจังหวัดขอนแก่นมีค่าใช้จ่ายในการกระจายสินค้าต่อชิ้นสูงที่สุดโดยมีต้นทุนค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน 0.19 บาทต่อชิ้น

มาดารีนา ออเรเลีย กริกอรี (Madalina Aurelia Grigore. 2010) ได้ศึกษาการประเมินค่าใช้จ่ายโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม โดยการดำเนินการภายใน GE group งานวิจัยแสดงให้เห็นว่าค่าใช้จ่ายทางอ้อมส่วนใหญ่จะส่งผลในการตัดสินใจดำเนินการต่อเนื่องในการผลิตผลิตภัณฑ์ ในปี 1963 ปีเตอร์ดรักเกอร์ชี้ไปที่ความแตกต่างของการคำนวณต้นทุนการผลิตโดยวิธีการแบบดั้งเดิมวิธีการต้นทุนฐานกิจกรรม ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบบัญชีที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักของวิธีการคือการให้ข้อมูลที่สะดวกในการตัดสินใจจัดการ การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายของผลิตภัณฑ์และบริการ การวัดค่าใช้จ่ายของทรัพยากรที่ใช้ในการสั่งซื้อเพื่อเพิ่มรายได้และประสิทธิภาพการผลิตในการใช้ทรัพยากรเหล่านี้ ดังนั้นวิธีการที่จะช่วยให้บริษัทได้รับข้อมูลที่เกี่ยวกับกระบวนการและกิจกรรมที่จะช่วยปรับปรุงการดำเนินงาน วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมได้รวมข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับการพัฒนากิจกรรมในสถานประกอบการ ทำให้สามารถแข่งขันและช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของธุรกิจได้โดยใช้วิธีการนี้

อภาพร อัครกิตติกวิน (2543) ได้จัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด เนื่องจากต้องการลดต้นทุนโดยรวมของกิจการโดยขั้นตอนการจัดทำได้มีการกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ตามแผนกโดยศึกษาโครงสร้างองค์กรและคำบรรยายลักษณะงานเพื่อกำหนดกิจกรรมของแต่ละแผนก เช่น แผนกบริหารงานบุคคลมีกิจกรรมทั้งหมด 7 กิจกรรมในแต่ละกิจกรรมมีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนคือ กิจกรรมการบริหารงานบุคคล กิจกรรมจัดหาบุคลากร กิจกรรมเงินเดือนและผลตอบแทน ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมคือจำนวนบุคลากรทั้งโรงงาน กิจกรรมรักษาความสะอาด กิจกรรมรักษาความปลอดภัย มีตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมคือพื้นที่ กิจกรรมพัฒนาและฝึกอบรมมีตัวผลิตภัณฑ์คือจำนวนครั้งที่ฝึกอบรม และกิจกรรมรายงานเพื่อการบริหารมีตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมคือจำนวนรายงาน เป็นต้น และบริษัทก็สามารถคำนวณหาต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ ดังจะเห็นได้ว่าในแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปนั้นมีต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ดังนี้ กิจกรรมบริหารงานบุคคลเท่ากับ 435.09 บาท กิจกรรมการจัดหาบุคลากรเท่ากับ 357.32 บาท กิจกรรมเงินเดือนและผลตอบแทนเท่ากับ 397.25 บาท กิจกรรมรักษาความสะอาดเท่ากับ 4.27 บาท กิจกรรมรักษาความปลอดภัยเท่ากับ 8.36 บาท กิจกรรมพัฒนา และฝึกอบรมเท่ากับ 6,227.81 บาท และกิจกรรมรายงานเพื่อการบริหาร 2,613.90 บาท เป็นต้น ขณะเดียวกันบริษัทก็สามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นเกณฑ์ในการสร้างกลยุทธ์ สร้างงบประมาณ โดยอิงฐานกิจกรรมตลอดจนการจัดสรรทรัพยากรและนำไปสู่การควบคุมและลดต้นทุนได้อีกด้วย

สุวิดา คล้ายจินดา (2551) ได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในอุตสาหกรรมผ้าทอกรณีศึกษาบริษัท ทอผ้ายืนส์ จำกัด เพื่อให้สามารถจัดสรรต้นทุนการผลิตเข้าสู่กิจกรรมการผลิตได้อย่างถูกต้อง และทำให้สามารถทราบต้นทุนในแต่ละผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้น โดยจากการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมทำให้ทราบถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง พบว่า ต้นทุนกิจกรรมที่มีมูลค่าสูงที่สุดคือ กิจกรรมการร้อยตะกั่ว เท่ากับ 778.20 บาท/บีม คิดเป็นร้อยละ 70.8105 รองลงมาคือกิจกรรมการย้อมเคมี เท่ากับ 133.26 บาท/ชม. คิดเป็นร้อยละ 12.1257 และกิจกรรมการเผาขนผ้า เท่ากับ 86.49 บาท/ชม. คิดเป็นร้อยละ 7.87 นอกจากนี้ ต้นทุนกิจกรรมที่มีมูลค่าต่ำสุด คือกิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ เท่ากับ 0.05 บาท/หลา คิดเป็นร้อยละ 0.0045 จากผลการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของผลิตภัณฑ์ AA, AB ซึ่งเป็นผ้ายืนส์หน้ากว้าง 30 นิ้ว และผลิตภัณฑ์ BB, BA เป็นผ้าหน้ากว้าง 60 นิ้ว ตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมกับต้นทุนเดิมของบริษัทจะได้ต้นทุนแตกต่างกัน เนื่องจากวิธีเดิมของบริษัทจะใช้ปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ แต่วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะใช้อัตราของแต่ละกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน การเปรียบเทียบต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนเดิมของบริษัทพบว่า การทอผ้ายืนส์จะได้ต้นทุนต่อหลาของผลิตภัณฑ์ AA และ AB จากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเพิ่มขึ้นจากวิธีเดิมของบริษัท เท่ากับ 2.03 และ 2.06 หรือเพิ่มขึ้นคิดเป็นร้อยละ 4.51 และ 4.02 ตามลำดับ ส่วนต้นทุนของผลิตภัณฑ์ BA และ BB ลดลงจากวิธีเดิมของบริษัทเท่ากับ 1.04 และ 0.66 บาทต่อหลาหรือลดลงคิดเป็นร้อยละ 1.33 และ 0.73 ผลต่างของต้นทุนการผลิตผ้ายืนส์ที่

เกิดขึ้นสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้ ผลิตภัณฑ์ AA และ AB มีผลต่างของต้นทุนที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากจำนวนปื้มของด้ายยืนที่ใช้ในกิจกรรมร้อยตะกอล และ จำนวนลูกด้ายที่ใช้ในกิจกรรมกรอด้วย มีสัดส่วนมากกว่าผลิตภัณฑ์ BA และ BB ทั้งนี้ต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้ทราบถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในแต่ละกิจกรรมของผลิตภัณฑ์ ซึ่งในบางกิจกรรมเช่น การกรอด้วย หรือการตรวจสอบคุณภาพ ขนาดความกว้างของผ้าไม่ได้เป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เกิดต้นทุน

ภมร สุขเคหา (2552) ได้ประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อการหาต้นทุนการซ่อมใบเบรคในเครื่องบินเครื่องยนต์อากาศยานของชิ้นส่วนผลิตภัณฑ์ทั้ง 14 ชนิด ตามขั้นตอนการศึกษาที่ได้กำหนดไว้และการดำเนินการศึกษาในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้สรุปได้ดังนี้ต้นทุนของส่วนงาน HPC Blade CF6-50 สำหรับผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง CF6-50 HPC Blade มีค่าเท่ากับ 1,030.42 บาทต่อหน่วย ประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง 768.00 บาท (หรือเท่ากับ 75%) ต้นทุนแรงงานทางตรง 21.69 บาท (หรือเท่ากับ 2%) และต้นทุนโสหุ้ยการผลิต 240.73 บาท (หรือเท่ากับ 23%) สำหรับผลิตภัณฑ์ทั้งหมด 14 ผลิตภัณฑ์รวมกันเฉลี่ยจะมีค่าต้นทุนเฉลี่ยเท่ากับ 710.29 บาทต่อหน่วย ประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง 583.50 บาท (หรือเท่ากับ 82%) ต้นทุนแรงงานทางตรง 20.37 บาท (หรือเท่ากับ 3%) และต้นทุนโสหุ้ยการผลิต 106.42 บาท (หรือเท่ากับ 15%) จากการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมพบว่าต้นทุนกิจกรรมที่มีคุณค่าระดับ A เท่ากับกระบวนการไม่สามารถตัดออกหรือลดกิจกรรมได้ในเวลานี้ เช่นกิจกรรมการเชื่อม เป็นต้น ต้นทุนกิจกรรมที่มีคุณค่าระดับ B เท่ากับ 44.85% คือกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับผลิตภัณฑ์ต้องการในการผลิต หรือการปรับปรุงกระบวนการที่จะสามารถลดได้ในอนาคต เช่นเจียรก่อนและหลังการเชื่อม เป็นต้น ต้นทุนกิจกรรมที่มีคุณค่าระดับ C เท่ากับ 12.30% คือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าให้กับผลิตภัณฑ์ แต่มีความจำเป็นที่ต้องใช้ในการผลิตซึ่งควรจะลดลงให้เหลือน้อยที่สุด เช่นกิจกรรมซ่อมเครื่องมืออุปกรณ์ เป็นต้น ต้นทุนของชิ้นงานที่คำนวณได้ในครั้งนี้ เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนที่คิดจากฝ่ายบัญชีหรือการคิดแบบดั้งเดิม จะมีค่าต่างกันมาก ซึ่งวิธีการคิดต้นทุนรวมแบบต้นทุนกิจกรรมจะได้เปอร์เซ็นต์ของต้นทุนทั้ง 3 ประเภทต่ำกว่า ดังนั้นจึงเป็นสิ่งที่ฝ่ายผลิตอาคาร 2 จะต้องพิจารณา และควรใช้เป็นข้อมูลที่ได้จากการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในครั้งนี้ เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุง และลดต้นทุนการผลิตลง โดยหน่วยงานนั้นจะต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายในด้านของบุคลากรและทรัพยากรต่างๆ ดังนั้นธุรกิจที่เหมาะสมกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะต้องเป็นธุรกิจที่ให้ความสำคัญต่อความสามารถทางการแข่งขันทางการตลาด โดยเน้นทางด้านราคาขายเป็นกลยุทธ์หลัก ซึ่งระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนั้นสามารถให้ข้อมูลและแนวทางในการลดต้นทุนการผลิต โดยการลดหรือกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าให้กับผลิตภัณฑ์ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับระบบบัญชีแบบดั้งเดิม (Traditional Cost Accounting) ซึ่งไม่ได้ให้ข้อมูลในแต่ละปัจจัยที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายทำให้ยากต่อการวิเคราะห์ในการลดต้นทุนการผลิต

สิทธิชัย วงษ์ชูเครือ (2548) ได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในโรงงานน้ำดื่มโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยจากการศึกษาสามารถสรุปผลได้ดังนี้ จากการเปรียบเทียบต้นทุนที่คำนวณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบต้นทุนเดิมพบว่า ราคาต้นทุนน้ำดื่มสำหรับจำหน่ายเอเยนต์ ต้นทุนน้ำดื่มสำหรับจำหน่ายหน้าโรงงานและต้นทุนน้ำดื่มสำหรับจำหน่ายโดยรถขนส่งมีผลิตภัณฑ์ 10 ผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนสูงกว่าเดิมและมี 2 ผลิตภัณฑ์ที่มีต้นทุนที่ลดลงคือ ถังพลาสติกขาวขุ่น 20 ลิตรและน้ำกลั่น 20 ลิตร จากการวิเคราะห์หาสาเหตุทั้งสองผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาตรบรรจุสูงเนื่องจากต้นทุนแบบเดิมใช้จำนวนลิตรเป็นตัวหลักต้นทุนเพียงตัวเดียว ทำให้ทั้งสองผลิตภัณฑ์ต้องแบกรับต้นทุนมากเมื่อคำนวณโดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมีการกระจายต้นทุนไปสู่ผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสมกว่าจึงทำให้ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนที่ถูกต้องมากขึ้น หากเปรียบเทียบต้นทุนตามสัดส่วนของแผนกและกิจกรรมพบว่า แผนกที่มีสัดส่วนต้นทุนสูงสุดคือแผนกผลิตคิดเป็นร้อยละ 23.35 โดยส่วนใหญ่หนี้เกิดขึ้นที่กิจกรรมการล้างคิดเป็นร้อยละ 13.03 เนื่องจากมีพนักงานที่ทำงานในส่วนของการทำงานถึง 13 คน ดังนั้นบริษัทจึงมีแนวทางในการลดต้นทุนโดยจะพัฒนากระบวนการทำงานโดยใช้เทคนิคทางวิศวกรรมอุตสาหการ เช่น หลักการปรับปรุงวิธีการทำงาน การศึกษาความเคลื่อนไหวและเวลา การพัฒนาใช้อุปกรณ์ช่วยล้างหรือใช้เครื่องจักร อย่างไรก็ตามต้องพิจารณาถึงต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการทำงานเดิมด้วย

ธนพงศ์ บัวปาย (2552) ได้การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร: กรณีศึกษาบริษัท ABC จำกัด เป็นผู้ผลิตส่วนประกอบและอุปกรณ์พีซีชั้น เครื่องตัดและบดที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์โดยต้นทุนในการผลิตประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งค่าใช้จ่ายในการผลิตจะปันส่วนโดยอาศัยปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์หลัก ทำให้ต้นทุนที่ได้ไม่ใช่ต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละผลิตภัณฑ์ ส่งผลต่อการตัดสินใจในการกำหนดราคาของผู้บริหารและอาจทำให้เสียเปรียบทางการแข่งขันได้ ดังนั้น การศึกษาครั้งนี้จึงได้มีการนำแนวคิดหลักการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการศึกษา เพื่อศึกษาหาต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้ต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด โดยแยกคำนวณตามฐานกิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์ จากการศึกษาระบบการรวบรวมต้นทุนแบบเดิมพบว่าเป็นระบบต้นทุนที่ใช้ปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเพียงอัตราเดียว ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละผลิตภัณฑ์และเมื่อนำมาคำนวณตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมแล้วสามารถคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ได้ ดังนี้ รุ่น RX7 ราคา 417,485.26 บาทต่อเครื่อง รุ่น TX7 ราคา 266,488.58 บาทต่อเครื่อง และรุ่น TX7 Loader ราคา 613,375.23 บาทต่อเครื่องโดยสามารถแบ่งกิจกรรมออกได้เป็น 11 กิจกรรม ดังนี้ การสั่งซื้อวัตถุดิบ การเบิกจ่ายวัตถุดิบ การตรวจรับวัตถุดิบ การพ่นสี การติดตั้งระบบสายไฟฟ้า การติดตั้งระบบเครื่องจักรกล การตรวจสอบคุณภาพ การบรรจุภัณฑ์ การจัดการคลังสินค้า การบริหารทั่วไป-จัดสรร และการบริหารทั่วไป-ไม่จัดสรร และเมื่อเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่

คำนวณตามระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัทพบว่า เมื่อคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีผลิตภัณฑ์จำนวน 2 รุ่นที่ราคาต้นทุนลดลงคือ รุ่น RX7 คิดเป็นร้อยละ 4.00 และ TX7 คิดเป็นร้อยละ 6.24 ส่วนรุ่น TX7 Loader มีต้นทุนที่สูงขึ้น คิดเป็นร้อยละ 2.03 ตามหลักการของการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จะทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น เนื่องจากผลิตภัณฑ์ประเภทที่มีการใช้กระบวนการผลิตในแต่ละขั้นตอนที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางอ้อมมาก ก็ควรที่จะรับปันส่วนต้นทุนทางอ้อมสูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้กระบวนการผลิตที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางอ้อมที่น้อยกว่า

วัชร เรืองขนาบ (2554) ได้การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กรกรณีศึกษาบริษัท XYZ จำกัดเป็นผู้ผลิตกลไกแขนจับหัวอ่านสำหรับอุตสาหกรรมฮาร์ดดิสก์ไดรฟ์ (HDD) ต้นทุนในการผลิตประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยค่าใช้จ่ายในการผลิตใช้เกณฑ์ปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์หลักในการปันส่วน แต่เนื่องจากทางบริษัทมีความต้องการคำนวณต้นทุนให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นจึงได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาประยุกต์ใช้ในการคิดต้นทุนโดยบริษัทสามารถกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมได้ 8 กิจกรรม คือ กิจกรรมการสั่งซื้อวัตถุดิบ กิจกรรมการรับวัตถุดิบ กิจกรรมการประกอบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมการออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมการซ่อมแซมและบำรุงรักษา กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ กิจกรรมการขนส่งและกิจกรรมการบริหารงานทั่วไป และผลจากการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาประยุกต์ใช้ในบริษัทพบว่า ผลิตภัณฑ์บางผลิตภัณฑ์มีต้นทุนสูงในขณะที่บางผลิตภัณฑ์มีต้นทุนที่ต่ำ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลิตภัณฑ์ที่เข้าสู่ช่วงการเจริญเติบโตกลับต้องมาแบกรับภาระค่าใช้จ่ายของผลิตภัณฑ์ใหม่ที่เพิ่มได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้า เช่นค่าใช้จ่ายในกิจกรรมการออกแบบผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อวัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายในการรับวัตถุดิบ เป็นต้น นอกจากนั้นแล้วผลิตภัณฑ์ที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมากกว่าจะใช้เวลาในการผลิตที่มากกว่าและทำให้มีต้นทุนที่สูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิตที่ต่ำกว่า ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์ทำให้ทราบถึงต้นทุนต่อหน่วยที่บิดเบือนไปจากต้นทุนที่ควรจะเป็นว่ามากน้อยเพียงใด ซึ่งจะช่วยในการตัดสินใจในการตั้งราคาขาย รวมถึงการวางแผนการผลิตต่อไป

กาญจนา บุญแก้ว (2557) ได้ศึกษาพฤติกรรมต้นทุนของการปลูกปาล์มน้ำมันด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาอำเภอละแม จังหวัดชุมพรโดยเครื่องมือแบบสัมภาษณ์ โดยการสัมภาษณ์เกษตรกรผู้ปลูกปาล์มน้ำมันและร่วมกับการลงพื้นที่สังเกตการณ์ในแต่ละขั้นตอนและวิธีการทุกกระบวนการของการปลูกปาล์มน้ำมัน แบ่งออกเป็น 3 ช่วงอายุ คือ 1-3, 4-10, 11-20 ปี ผลการวิจัย พบว่า กิจกรรมของการปลูกปาล์มน้ำมัน เกิดกิจกรรมไม่เพิ่มค่า 6 กิจกรรม (110,250,282.00 บาท) คือ กิจกรรมการตัดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ในช่วงอายุ 1-20 ปี (5,507,162.12 บาท) กิจกรรมการซ่อมแซมเครื่องจักรและอุปกรณ์ช่วงอายุ 1-20 ปี (286,810.56 บาท) กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพต้นปาล์มน้ำมัน ในช่วงอายุ 1-20 ปี (43,222.26 บาท)

กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพผลปาล์มน้ำมัน ในช่วงอายุ 3-20 ปี (32,003.52 บาท) กิจกรรมจ้างตัดผลปาล์มน้ำมัน (60,913,892.16 บาท) และกิจกรรมขนส่งสินค้าจากสวนถึงโรงงาน (43,368,687.36 บาท) หากเกษตรกรสามารถลดทอนกิจกรรมดังกล่าวให้หมดไป ย่อมสามารถประหยัดต้นทุน ได้ร้อยละ 41.44 โดยการดูแลป้องกันไม่ให้ต้นและผลปาล์มน้ำมันเกิดโรคต่างๆ เพื่อลดต้นทุนในการตรวจสอบคุณภาพ เกษตรกรจึงควรศึกษาวิธีการดูแลบำรุงรักษาต้นปาล์ม รวมไปถึงการศึกษาวิธีการดูแลรักษาสภาพดินนอกจากนี้ในการจัดสภาพแวดล้อมภายในสวนปาล์มน้ำมันให้มีความเหมาะสมกับการขนย้ายซึ่งจะช่วยลดภาระงาน และสามารถประหยัดเวลาในการปฏิบัติงานในกิจกรรมนี้ จากผลการวิเคราะห์ พฤติกรรมต้นทุนของการปลูกปาล์มน้ำมัน เพื่อคำนวณหาต้นทุนที่แท้จริง โดยการเปรียบเทียบระหว่างการคิดต้นทุนด้วยระบบบัญชีแบบเดิมกับการคิดต้นทุนด้วยระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ปาล์มน้ำมันช่วงอายุ 1-3 ปี ตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 6.50 ของต้นทุนรวม (405,793.44 บาท) ตามระบบบัญชีแบบเดิม คิดเป็นร้อยละ 36.15 ของต้นทุนรวม (2,597,718 บาท) ซึ่งการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมีค่าน้อยกว่าการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีแบบเดิม

2. ปาล์มน้ำมันช่วงอายุ 4-10 ปี ตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 6.75 ของต้นทุนรวม (4,359,029.52 บาท) และตามระบบบัญชีแบบเดิม คิดเป็นร้อยละ 3.53 ของต้นทุนรวม (1,731,812.00 บาท) ซึ่งการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมีค่าสูงกว่าการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีแบบเดิม

3. ปาล์มน้ำมันช่วงอายุ 11-20 ปี ตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 0.64 ของต้นทุนรวม (742,339.20 บาท) และตามระบบบัญชีแบบเดิม ไม่มีการคิดค่าเสื่อมแล้ว ซึ่งการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมีค่าสูงกว่า การคิดต้นทุนตามระบบบัญชีแบบเดิม การคิดค่าเสื่อมราคาด้วยระบบบัญชีแบบเดิม เป็นการคิดต้นทุนที่ใช้ตัวผลัดกันเพียงอัตราเดียว โดยไม่คำนึงถึงการใช้ไปในกิจกรรม ดังนั้นการนำระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการคิดต้นทุน ทำให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงมากที่สุด

ศศิธร อ่อนสนธิ (2554) ได้วิเคราะห์การลดต้นทุนโลจิสติกส์โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษา : บริษัท จอห์นสัน คอนโทรล แอนด์ ซัมมิต อินทิเรียส์ จำกัด วัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิเคราะห์การลดต้นทุนด้านโลจิสติกส์โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ผลการวิจัยพบว่าบริษัทกำหนดโครงสร้างขององค์กรตามลักษณะหน้าที่การทำงาน ประกอบด้วยกรรมการผู้จัดการของบริษัท และผู้จัดการฝ่ายจำนวน 11 ฝ่าย จากนั้นวิเคราะห์กิจกรรมตามฝ่ายแบ่งเป็น 3 ขั้นตอน คือ การระบุกิจกรรม การรายงานกิจกรรม และตัวผลัดต้นทุนกิจกรรม แล้วนำมาวิเคราะห์จำแนกกิจกรรมด้านโลจิสติกส์ทำให้สามารถแยกกิจกรรมย่อยได้ทั้งหมด 43 กิจกรรม ซึ่งเมื่อนำมาประยุกต์ใช้ในงานด้านการบริหารจัดการโลจิสติกส์มีส่วนช่วยในการลดต้นทุนของบริษัท โดยช่วยในการระบุความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นในระบบ และ

เป็นแนวทางในการกำจัดสิ่งสูญเปล่าเหล่านั้นให้หมดสิ้นหรือเหลือน้อยที่สุด นอกจากนี้ การใช้แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยใช้แผนผังสายธารคุณค่าและระบบต้นทุนฐานกิจกรรมต้นทุนกิจกรรมยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถแบ่งแยกกิจกรรมด้านโลจิสติกส์ออกจากกิจกรรมการปฏิบัติงานทั้งหมด และช่วยให้เห็นกระบวนการเชื่อมโยงกันระหว่างกิจกรรมเหล่านั้น ซึ่งการระบุกิจกรรมด้านโลจิสติกส์รวมกับการคำนวณหาทรัพยากรที่ถูกใช้ไปในแต่ละกิจกรรมจะช่วยให้ผู้บริหารทราบถึงต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนี้จะช่วยให้ผู้บริหารทราบว่า กิจกรรมใดใช้ต้นทุนทรัพยากรใดและใช้ไปเท่าใด ซึ่งจะแตกต่างจากการใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ซึ่งจะแยกเฉพาะต้นทุนตามหมวดหมู่บัญชีการเงินเท่านั้น โดยไม่แสดงความสัมพันธ์ในการดำเนินการแต่อย่างใด แต่เพียงแค่แสดงค่าใช้จ่ายตามการใช้และวัตถุประสงค์ของบริษัทเท่านั้น จึงทำให้ต้นทุนที่คำนวณมีการคลาดเคลื่อนกับต้นทุนเกิดขึ้นจริง ซึ่งจะช่วยให้องค์กรมองเห็นภาพรวมของกิจกรรมการปฏิบัติงานทั้งหมด กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าแก่องค์กร และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าแก่องค์กร อันช่วยในการระบุความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นในระบบ และหาแนวทางในการกำจัดสิ่งสูญเปล่าเหล่านั้นให้หมดสิ้นหรือเหลือน้อยที่สุด และเพื่อหาต้นทุนที่แท้จริงของกิจกรรมด้านโลจิสติกส์ตามระบบ ABC นอกจากนี้ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะช่วยให้การปรับโครงสร้างต้นทุนและการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

วิศรุต ร้อยแก้ว (2549) ได้ศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร : กรณีศึกษา บริษัทผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์กะทิสำเร็จรูปที่ได้จากมะพร้าว จากการศึกษาและวิเคราะห์ตามหลักการระบบต้นทุนฐานกิจกรรมพบว่า เมื่อทำการปรับเปลี่ยนวิธีการปันส่วนต้นทุน ให้เป็นการระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะสามารถแบ่งกิจกรรมได้ 9 กิจกรรม คือ กิจกรรมการจัดเตรียมวัตถุดิบ (ปริมาณการผลิต) กิจกรรมการซูด/คั้น/กรอง (ปริมาณการผลิต) กิจกรรมการผสม (ปริมาณการผลิต) กิจกรรมการบรรจุ (จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม) กิจกรรมการเคลื่อนย้าย/จัดเก็บ (จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม) กิจกรรมการขนส่ง (จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม) กิจกรรมการซ่อมแซมบำรุงรักษา (จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม) กิจกรรมการตรวจสอบ/ประกันคุณภาพ (จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม) และกิจกรรมสุดท้ายเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถหากิจกรรมที่เหมาะสมเพื่อการโอนต้นทุนเข้าผลิตภัณฑ์ได้ ซึ่งกิจกรรมนี้เรียกว่า กิจกรรมการบริหารทั่วไป หลังจากที่มีการแบ่งเป็นกิจกรรมดังกล่าวแล้ว ก็ทำการโอนค่าใช้จ่ายในการผลิตตามบัญชีแยกประเภทเข้าสู่กิจกรรมตามตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร (Resource Drivers) ซึ่งบางรายการจะสามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยตรง และจะมีค่าใช้จ่ายในการผลิตบางรายการที่ต้องหาหลักเกณฑ์มาช่วยในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ การคำนวณระบบต้นทุนแบบเดิมของบริษัทมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนโดยใช้ปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์เพียงอัตราเดียว เมื่อนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาคำนวณการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต ทำให้ต้นทุนมีความแตกต่างไปจากระบบต้นทุนแบบเดิม โดยบางผลิตภัณฑ์มีต้นทุนลดลง 10.88%-17.80%

ในขณะที่บางผลิตภัณฑ์มีต้นทุนเพิ่มขึ้น 6.24%-12.37% ผลการศึกษาสรุปว่าการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ทำให้ข้อมูลต้นทุนที่ได้รับมีความถูกต้องมากขึ้น และยังเป็นการช่วยให้ผู้บริหารตัดสินใจในด้านต่างๆ ได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เช่น การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การควบคุมและวางแผนการผลิตหรือนำไปใช้ในการตัดสินใจลดกิจกรรมที่ไม่ทำให้เกิดการเพิ่มค่า (Non Value Added)

จากเอกสารและงานวิจัยทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้นในบทนี้ จะเป็นเรื่องของ การให้ความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนและการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ซึ่งระบบการคิดหลักทั้งหมดที่ใช้ในการศึกษาและทำสารนิพนธ์ครั้งนี้จะเป็นเรื่องของ การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม โดยทั้งหมดจะเริ่มจากการศึกษาถึงความหมายที่เกี่ยวกับระบบต้นทุนต่างๆ ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กับระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม การจัดลำดับกิจกรรม การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และลักษณะของตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ซึ่งทั้งหมดนี้ จะถูกนำมาประยุกต์ใช้กับปริศนากรณีศึกษาเพื่อเป็นแนวทางในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์



TNI

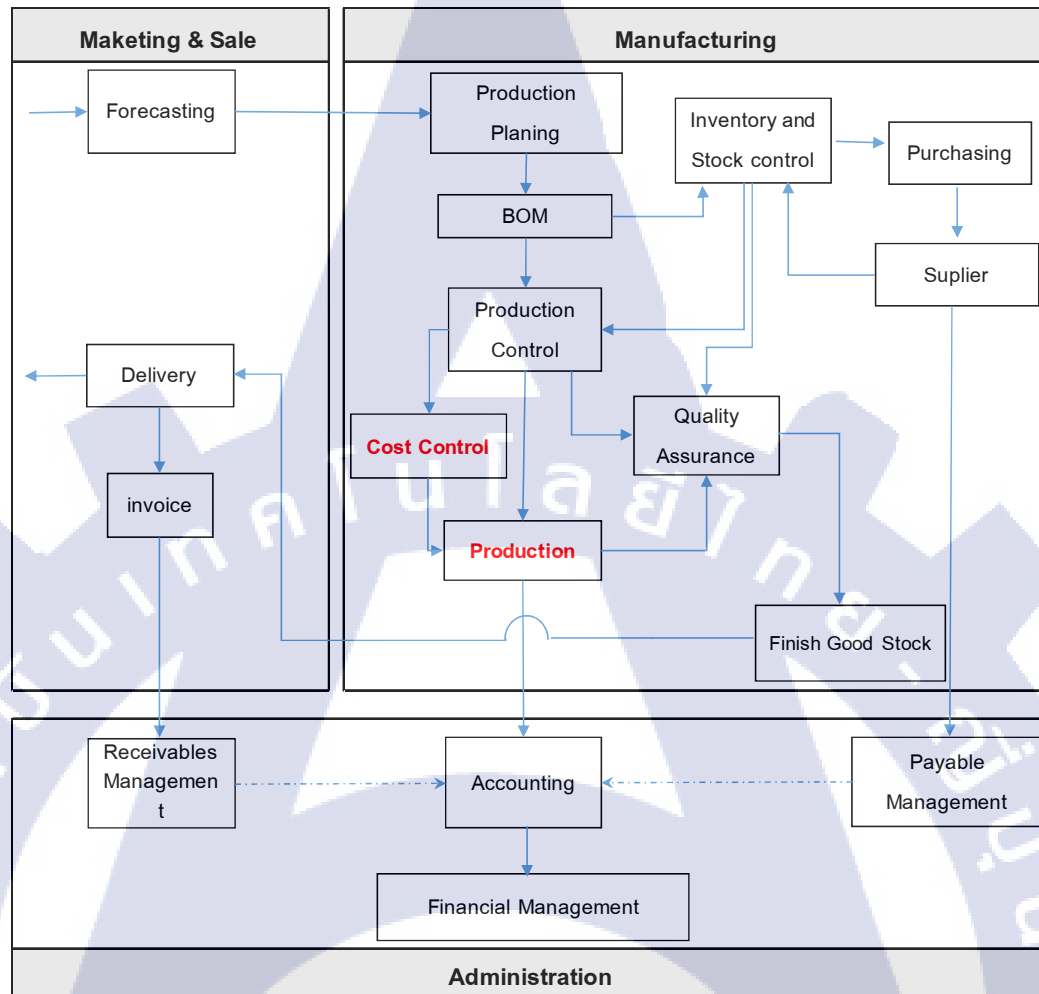
บทที่ 3

วิธีการดำเนินงานสารนิพนธ์

ศึกษาและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับสภาพปัจจุบัน

ข้อมูลทั่วไป

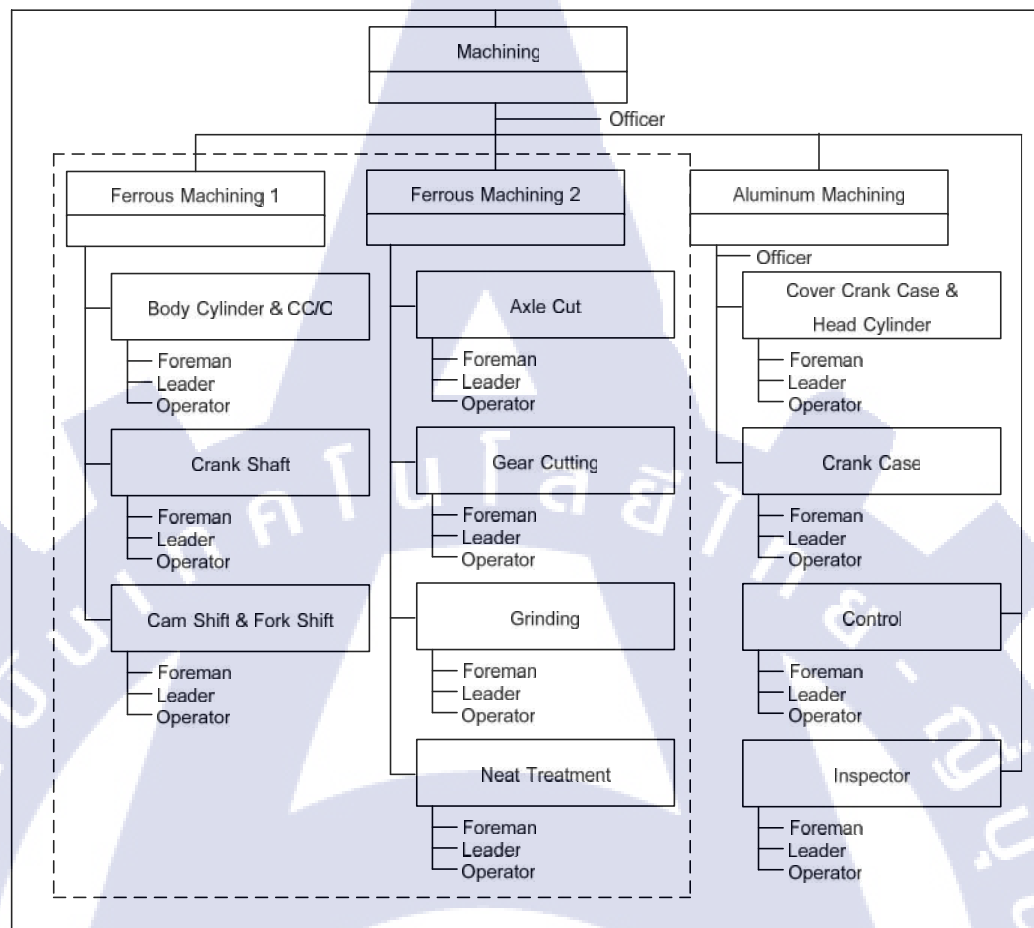
บริษัทกรณีศึกษานี้เป็นบริษัทผลิตรถจักรยานยนต์ บริษัทมีกำลังการผลิตประมาณ 450,000 คันต่อปี การทำงานโดยทั่วไปเริ่มจากการประมาณการยอดขายจากฝ่ายขายดังรูปที่ 2 โดยใช้วิธีการ Forecasting ใน 1 ปี (ม.ค.-ธ.ค.) จากนั้นฝ่าย Production Planning จะนำปริมาณที่บริษัทต้องการทำการผลิตคือจำนวนที่ต้องการผลิตลงในโปรแกรม BOM (Bill of Materials) เมื่อโปรแกรมทำการคำนวณจำนวนวัตถุดิบที่ต้องผลิตได้แล้ว ฝ่ายผลิตจะต้องนำยอดการผลิตของแต่ละฝ่ายไปทำการประมาณการค่าใช้จ่ายในการผลิตและเพื่อวางแผนงบประมาณและกำลังคน หลังจากทำการประมาณค่าใช้จ่ายและกำลังคนที่แต่ละแผนกรับผิดชอบได้เรียบร้อยแล้ว ฝ่ายผลิตจะทำการส่งข้อมูลนี้ให้กับฝ่ายควบคุมต้นทุนเพื่อทำการคีย์ข้อมูลเหล่านี้ลงในระบบบัญชี โดยขั้นตอนการคีย์ข้อมูลลงในระบบ สิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งในการคีย์ข้อมูลเพื่อประมาณการค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนก ได้แก่ Account Code ซึ่งจะถูกกำหนดโดยฝ่ายบัญชี Cost Center ซึ่งเป็น Code ของแต่ละแผนก กำหนดโดยฝ่ายควบคุมต้นทุน (Cost Control) และจำนวนเงินในการตั้งงบประมาณ ซึ่งต้องสอดคล้องกับปริมาณการผลิต กำหนดโดยฝ่ายผลิต



รูปที่ 2 ขั้นตอนการทำงานโดยทั่วไปของบริษัท

โครงสร้างองค์กร

ส่วนของฝ่ายแมชชีนนิ่งมีการแบ่งโครงสร้างของฝ่ายออกเป็น 2 แผนก (Division) 11 ส่วนงาน (Section) โดยกำหนดให้แต่ละส่วนงานมี Cost Center เป็นของตนเองเพื่อความสะดวกในการจัดสรรและการคำนวณต้นทุนของแต่ละส่วนงานดังรูปที่ 3 ในส่วนของการกำกับดูแลและควบคุมการทำงานของแต่ละส่วนงานจะถูกควบคุมและดูแลโดย Foreman ของแต่ละส่วนงาน และรายงานต่อไปยัง ผู้จัดการของแต่ละแผนก สำหรับกรณีศึกษานี้ได้กำหนดขอบเขตในการศึกษาที่แผนกแมชชีนนิ่งหลักเท่านั้น ซึ่งแผนกแมชชีนนิ่งหลักมีหน้าที่ในการผลิตส่วนประกอบของรถจักรยานยนต์จำพวก Crank Shaft, Cover Crank Case, Gear, Axle สำหรับนำไปประกอบเป็นรถจักรยานยนต์ต่อไปดังรูปที่ 4



รูปที่ 3 Organization Chart ของส่วนงานแมชชีนนิ่ง



Axle Drive



Main Axle Assy



Fork Shift



Shift Cam Assy



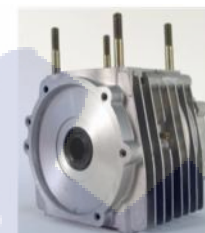
Shift Cam Assy



Gear 5 Pinion



Crankshaft

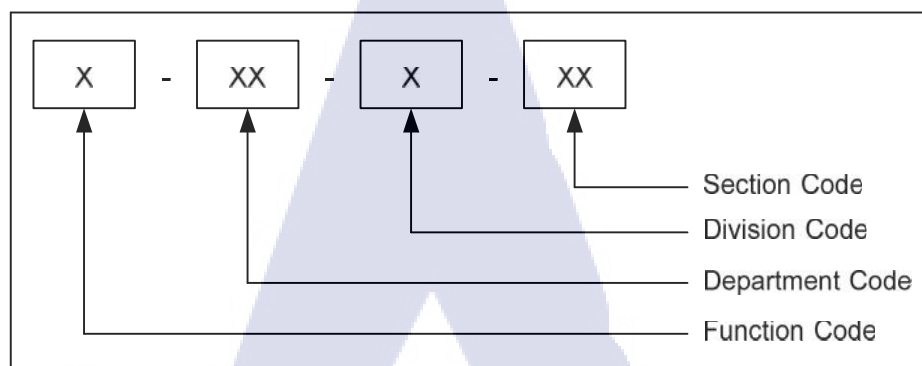


Crankcase

รูปที่ 4 ตัวอย่างส่วนประกอบของรถจักรยานยนต์

โครงสร้าง Cost Center

Cost Center เป็นรหัสที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อความสะดวกในการบันทึกบัญชีและการแสดงรายงานค่าใช้จ่ายต่างๆ แยกออกแต่ละส่วนงาน เป็นส่วนหนึ่งของศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) สำหรับ Cost Center ของฝ่ายแมชชีนนิ่งนั้นหมายถึง แผนก 1 แผนก ที่ทำการผลิตสินค้าในแบบกระบวนการผลิตเดียวกันโดยใช้เครื่องจักรแยกต่างหากออกจากแผนกอื่นๆ ไม่มีการใช้เครื่องจักรสำหรับผลิตสินค้าร่วมกับแผนกใดๆ สำหรับต้นทุนที่คิดเข้าแต่ละ Cost Center นั้น จะใช้วิธีการสะสมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งหมดที่ถูกรับรู้ค่าใช้จ่ายโดยหมายเลขของแต่ละ Cost Center ในทุกๆ สิ้นเดือนจึงจะสรุปยอดค่าใช้จ่ายทั้งหมดของแต่ละแผนกใช้ไป สำหรับโครงสร้างของ Cost Center มีอยู่ด้วยกัน 6 หลัก แต่ละหลักให้ความหมายดังรูปที่ 5



รูปที่ 5 หลักการกำหนด Code ของ Cost Center

ระบบต้นทุนของบริษัท

ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในปัจจุบันบริษัทมีการวางระบบบัญชีต้นทุนโดยใช้วิธีระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการบันทึกบัญชีและทำการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costing) กับต้นทุนจริงทุกๆ สิ้นเดือนเพื่อนำมาทำเป็นรายงานนำเสนอ กับผู้บริหารต่อไป และจะมีการปรับปรุงต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costing) เพื่อให้ใกล้เคียงกับต้นทุนจริงทุกๆ ไตรมาส ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในกรณีศึกษาครั้งนี้จะทำการศึกษาข้อมูลเฉพาะในส่วนของแผนกแมชชีนนิ่งเหล็กเท่านั้น

ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะถูกบันทึกแยกตาม Cost Center โดยแต่ละ Cost Center จะประกอบไปด้วยต้นทุนชนิดต่างๆ ในแต่ละหมวดจะถูกบันทึกค่าใช้จ่ายทั้งที่สามารถระบุค่าใช้จ่ายได้โดยตรงและถูกจัดสรรค่าใช้จ่ายมาจากฝ่ายอื่นๆ ดังรูปที่ 6 สามารถแบ่งได้เป็น 6 หมวด ดังนี้

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) คือต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตโดยตรง เช่น เหล็ก สามารถระบุเข้าสู่แต่ละฝ่ายได้โดยตรง โดยหมวดนี้จะถูกควบคุมโดยฝ่าย Inventory Control

2. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expense) โดยค่าใช้จ่ายในหมวดนี้จะประกอบไปด้วย ค่าซ่อมแซม ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าเครื่องเขียน ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ทางส่วนงานต้องทำการประมาณการใช้งาน สามารถระบุเข้าสู่แต่ละฝ่ายได้โดยตรงดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

TYPE	Account Code	Account Name
OPERATING EXPENSE	720301	TRAINING & SEMINAR EXPENSES - LOCAL
	720601	REPAIR & MAINTENANCE BUILDING
	720602	REPAIR & MAINTENANCE MACHINE & EQUIPMENT
	720605	REPAIR & MAINTENANCE OTHER
	720606	REPAIR & MAINTENANCE-MACHINE & EQUIPMENT-PREVENTIVE
	720608	REPAIR & MAINTANCE COMPUTER HARDWARE
	720803	OTHER COMMUNICATION EXPENSE
	720902	OVERSEAS TRAVELLING
	720903	VEHICLE & GASOLINE EXPENSE
	721002	OTHER EXPORT EXPENSE
	721101	CLAIM EXPENSE
	721901	RESEARCH AND DEVELOPMENT EXPENSE
	722101	STATIONERY EXPENSE
	722102	COMPUTER EXPENSE
	722103	TOOL & EQUIPMENT EXPENSES
	722104	SAFETY EQUIPMENT FOR FACTORY
	722201	ASSEMBLY EXPENSE
	722603	MAGAZINE & NEWSPAPER
	722605	MISCELLANEOUS EXPENSE
	722607	ENTERTAIN EXPENSE

3. ค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง (Consumable Expense) ค่าใช้ในหมวดนี้จะประกอบไปด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการผลิตที่ใช้แล้วหมดไป เช่น แก๊ส น้ำมัน สี ทินเนอร์ กาว เป็นต้น ซึ่งสามารถระบุเข้าสู่แต่ละฝ่ายได้โดยตรงดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 รายละเอียดค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง

TYPE	Account Code	Account Name
CONSUMABLE	722001	COMSUMBLE - FACTORY
	722002	CONSUMABLE STOCK PACKING MATERIAL
	722003	CONSUMABLE STOCK CUTTING TOOL
	722004	CONSUMABLE STOCK PAINT&THINNER
	722005	CONSUMABLE STOCK OTHER CONSUMABLE

4. ค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค (Utility Expense) หมวดนี้จะประกอบไปด้วย ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ค่าถ่ายเอกสาร ได้รับการจัดสรรค่าใช้จ่ายมาจากฝ่ายบริหารตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5 รายละเอียดค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค

TYPE	Account Code	Account Name
UTILITY	720401	INSURANCE ASSET
	720402	GROUP LIFE INSURANCE
	720502	RENTAL OFFICE
	720503	RENTAL OFFICE EQUIPMENT
	720504	RENT AND LEASING VEHICLE
	720507	RENTAL&LEASING -COMPUTER
	720703	ELECTRICITY EXPENSE
	720704	WATER EXPENSE
	720802	TELEPHONE AND FASCIMILE EXPENSE
	721602	NON REFUNDABLE PURCHASE VAT
	721607	OTHER TAX
	722202	DRIVER

5. ค่าแรงงาน (Labor Cost) ค่าใช้จ่ายในส่วนของค่าแรง จะประกอบไปด้วย เงินเดือน ค่าล่วงเวลา โบนัส ค่ายา กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ค่ารักษาพยาบาล ค่าอาหาร ดังตารางที่ 6 ค่าใช้จ่ายเหล่านี้สามารถระบุเข้าสู่แต่ละฝ่ายได้โดยตรงเนื่องจากตัวพนักงานที่ปฏิบัติงานที่ส่วนงานใด จะถูกกำหนดด้วย Cost Center ของส่วนงานนั้นๆ

ตารางที่ 6 รายละเอียดค่าแรงงาน

TYPE	Account Code	Account Name
LABOR COST	720101	SALARY & POSITION ALLOWANCE
	720102	OVERTIME
	720103	ALLOWANCE EXPENSE
	720104	WAGES
	720105	COST FOR LIVING EXPENSE
	720201	BONUS
	720202	DILIGENT INCENTIVE
	720203	MEDICAL EXPENSE
	720204	COMPANY BUS SERVICE
	720205	FOOD WELFARE

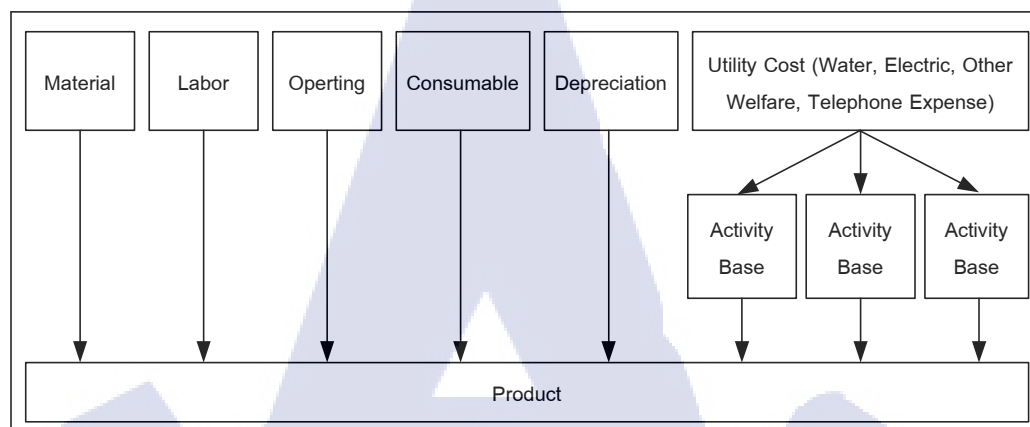
ตารางที่ 6 รายละเอียดค่าแรงงาน (ต่อ)

TYPE	Account Code	Account Name
	720206	OTHER WELFARE
	720207	LABOR CONTRIBUTION FUND
	720208	SOCIAL SECURITY FUND
	720209	PROVIDENT FUND
	720210	GRATUITY

6. ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ในหมวดของค่าเสื่อมราคาจะประกอบไปด้วยค่าเสื่อมราคาอาคาร ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือ ค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์ และค่าเสื่อมราคาแม่พิมพ์ ดังตารางที่ 7 สำหรับค่าใช้จ่ายในส่วน of ค่าเสื่อมราคานั้นสามารถระบุเข้าสู่แต่ละฝ่ายได้โดยตรง

ตารางที่ 7 รายละเอียดค่าเสื่อมราคา

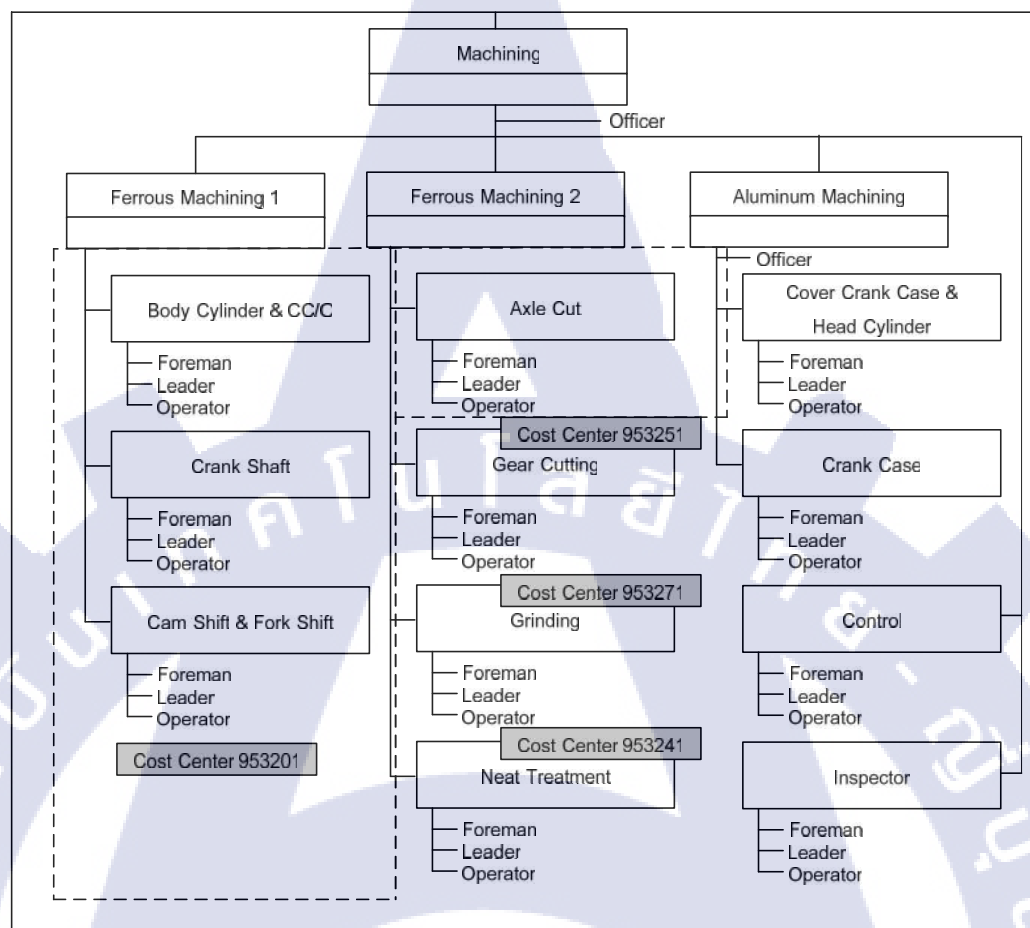
TYPE	Account Code	Account Name
DEPRECIATION	722301	DEPRECIATION BUILDING & CONSTRUCTION
	722302	DEPRECIATION BUILDING & CONSTRUCTION IMPROVEMENT
	722303	DEPRECIATION MACHINERY AND EQUIPMENT
	722304	DEPRECIATION TOOLS AND EQUIPMENT
	722305	DEPRECIATION FURNITURE AND FIXTURES
	722306	DEPRECIATION VEHICLES
	722307	DEPRECIATION COMPUTER
	722308	DEPRECIATION MOLD DIE AND JIG
	722312	DEPRECIATION MACHINERY FOR APPRAISAL INCREMENT
	722313	DEPRECIATION MACHINERY FOR APPRAISAL DECREMENT
	722315	DEPRECIATION BUILDING FOR APPRAISAL DECREMENT YEC



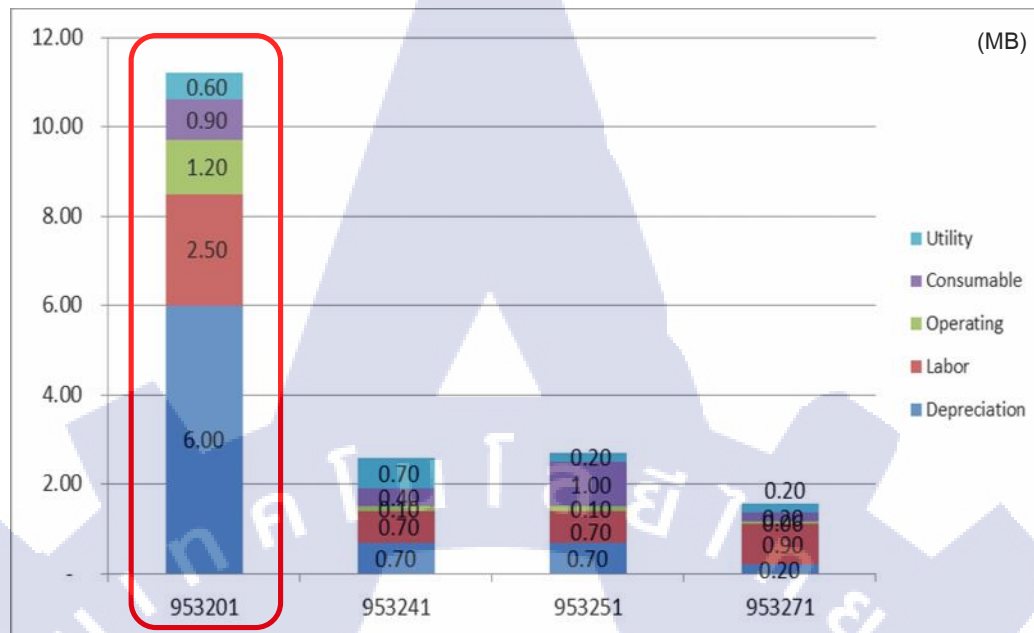
รูปที่ 6 ระบบต้นทุนของบริษัท

ศึกษาที่มาของปัญหา สาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหา

จากการรวบรวมข้อมูลของแผนกแมชชีนนิ่งเหล็ก พบว่า ในแผนกแมชชีนนิ่งเหล็ก ประกอบไปด้วยแผนกที่ทำการผลิตส่วนประกอบต่างๆ ของรถจักรยานยนต์ออกเป็น 7 แผนก ตามโครงสร้างขององค์กรแต่มีการใช้ศูนย์ต้นทุนในการคำนวณต้นทุนผลิตเพียง 4 ศูนย์ต้นทุน ดังรูปที่ 7 ทำให้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในระบบบัญชีนั้นไม่ถูกต้องเนื่องจากมีแผนก 4 แผนกที่ใช้ศูนย์ต้นทุนเดียวกัน ในการบันทึกค่าใช้จ่ายลงในระบบบัญชีนั้นทำการบันทึกโดยการยัดศูนย์ ต้นทุนเป็นหลัก รวมไปถึงการจัดสรรค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ถูกจัดสรรมาจากฝ่ายบริหารก็จะยัดศูนย์ ต้นทุนเป็นหลักเช่นเดียวกัน ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกที่ใช้ศูนย์ต้นทุนร่วมกันสูงกว่า แผนกอื่นๆ มากดังรูป อีกทั้งยังส่งผลในเรื่องของการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายเป็นไปด้วยความยาก หากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมากกว่างบประมาณที่ตั้งไว้ ทางแผนกจะต้องหาสาเหตุให้ได้ว่า เกิดขึ้นที่แผนกใดเพื่อหาทางในการจัดการและการควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกินจากงบประมาณที่ทำการตั้งไว้



รูปที่ 7 ศูนย์ต้นทุนของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก



รูปที่ 8 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก

แนวทางในการปฏิบัติตามวิธีการในการแก้ปัญหา

แนวทางในการแก้ปัญหของบริหารการศึกษา จากการศึกษาถึงขั้นตอนของการทำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมโดยละเอียดพบว่า มีขั้นตอนในการดำเนินการทั้งหมด 5 ขั้นตอน ดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม
- ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์และระบุศูนย์ความรับผิดชอบ
- ขั้นตอนที่ 3 การรวบรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ
- ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม
- ขั้นตอนที่ 5 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

การกำหนดวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นสิ่งสำคัญโดยจะกำหนดจากความต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรม สำหรับบริหารศึกษามีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการทราบถึงต้นทุนของแต่ละศูนย์ต้นทุนในกระบวนการผลิตโดยละเอียด รวมถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เพื่อเป็นแนวทางในการควบคุมต้นทุนการผลิตให้มีประสิทธิภาพและเป็นข้อมูลในการตัดสินใจของผู้บริหารในอนาคต

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์และระบุศูนย์ความรับผิดชอบ

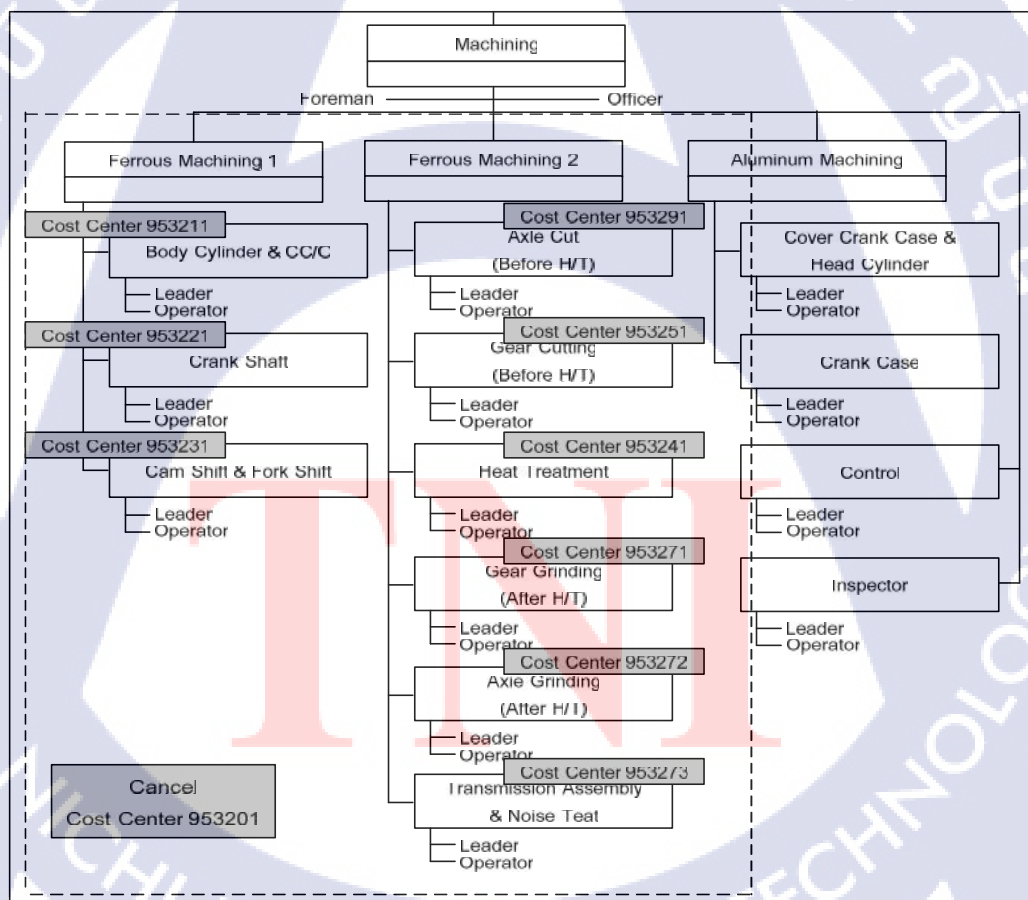
การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของบริษัทกรณีศึกษาสามารถระบุกิจกรรมการดำเนินงานทางธุรกิจขององค์กรโดยพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) มีการแบ่งศูนย์ความรับผิดชอบของแผนกแมชชีนนิ่งโดยใช้ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เป็นตัวระบุกิจกรรม ดังรูปที่ 8 ซึ่งเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดของการปฏิบัติงานที่มีวัตถุประสงค์ของการทำงานอย่างชัดเจน สามารถประเมินประสิทธิภาพการทำงานและการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่ สำหรับ Cost Center ของฝ่ายแมชชีนนิ่งนั้นแบ่งตามเครื่องจักรที่ทำการผลิตสินค้า หมายถึง แผนก 1 แผนก ที่ทำการผลิตสินค้าในแบบกระบวนการผลิตเดียวกันโดยใช้เครื่องจักรแตกต่างกันหากออกจากแผนกอื่นๆ ไม่มีการใช้เครื่องจักรสำหรับผลิตสินค้าร่วมกับแผนกใดๆ สำหรับต้นทุนที่คิดเข้าแต่ละ Cost Center นั้น จะใช้วิธีการสะสมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งหมดที่ถูกรับรู้ค่าใช้จ่ายโดยหมายเลขของแต่ละ Cost Center

ตารางที่ 8 ศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบ

Budget Report	
Cost Center	Shop.Name
953101	Alumminum Machining
953111	Cover Crank Case & Head Cylinder
953121	Crank Case
953131	Inspector
953201	Body Cylinder & CC/C
953201	Crank Shaft
953201	Cam Shift Fork Shift
953201	Axle Cut
953241	Heat Treatment
953251	Gear Cutting
953271	Grinding

จากปัญหาที่เกิดขึ้น ทางบริษัทเริ่มกระบวนการแก้ปัญหาจากขั้นตอนนี้ โดยได้ทำการทบทวนตั้งแต่การกำหนดศูนย์ต้นทุนให้กับแผนกต่างๆ ในฝ่ายแมชชีนนิ่งและพบว่า มีแผนกทั้งหมดจำนวน 4 แผนกที่ใช้ศูนย์ต้นทุนร่วมกัน เป็นผลมาจากการขยายไลน์การผลิตซึ่งมีการเพิ่มจำนวนของเครื่องจักร เพิ่มจำนวนผลิตภัณฑ์ และเพิ่มไลน์การผลิต จึงส่งผลให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีจำนวนมากอยู่เพียงศูนย์เดียวเมื่อเปรียบเทียบกับแผนกอื่นๆ ในฝ่ายเดียวกัน และหาก

ต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนที่ได้ทำการประมาณการไว้ปรากฏว่ามากกว่าที่ทำการประมาณการไว้ทางแผนกแมชชีนนิ่งเหล็กจะต้องหาสาเหตุให้ได้ว่าเกิดขึ้นที่แผนกใด เพราะอะไร เพื่อประโยชน์ในการจัดการควบคุม และป้องกันปัญหาเพื่อไม่ให้เกิดขึ้นซ้ำอีก ทางบริษัทจึงมีนโยบายในการกำหนดศูนย์ต้นทุนใหม่และยกเลิกศูนย์ต้นทุนเดิมที่มีการใช้ร่วมกัน รวมไปถึงการวิเคราะห์ขั้นตอนและระบุกิจกรรมเพิ่มขึ้นอีก 2 กิจกรรมจากเดิมแผนกแมชชีนนิ่งซึ่งมีผลงานทั้งหมด 7 ส่วนงานเป็น 9 ส่วนงาน หลังจากที่มีการทบทวนถึงกิจกรรมและกระบวนการผลิตของฝ่ายแมชชีนนิ่งอย่างละเอียดจึงได้ทำการกำหนดศูนย์ต้นทุนขึ้นใหม่และยกเลิกศูนย์ต้นทุนเดิม รวมถึงแก้ไขโครงสร้างขององค์กรใหม่ดังรูปที่ 9 การระบุศูนย์ต้นทุนของฝ่ายแมชชีนนิ่งใหม่เพื่อกระจายหน้าที่ความรับผิดชอบ สามารถระบุผู้รับผิดชอบโดยตรงมีอำนาจหน้าที่ มีความสามารถในการควบคุมต้นทุนการผลิตในหน่วยงานความรับผิดชอบของตนเอง รวมไปถึงการคำนวณต้นทุนให้ถูกต้องตามความเป็นจริงให้มากที่สุด และเพื่อง่ายต่อการควบคุมใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้น การควบคุมดูแลในการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น



รูปที่ 9 Organization Chart ของส่วนงานแมชชีนนิ่งเหล็กที่ได้ทำการกำหนดศูนย์ต้นทุนใหม่

ปัญหาที่ตามมาหลังจากการกำหนด Cost Center ใหม่ให้กับแต่ละแผนกและทำการยกเลิก Cost Center เดิมนั้นคือ ความเข้าใจและการรับรู้ของพนักงาน เนื่องจากทางแผนกเองหากมีการเบิกค่าใช้จ่ายหรือวัสดุสิ้นเปลืองใดๆ ก็ตามแต่ ทุกครั้งที่ทำการเบิกจ่าย พนักงานทุกคนจะต้องลงหมายเลข Cost Center ของหน่วยงานที่ตนเองสังกัดหรือของหน่วยงานที่ตนนำวัสดุเหล่านั้นไปใช้ เพื่อให้พนักงานที่ควบคุม Stock หรือพนักงานงานบัญชีทำการรับรู้ค่าใช้จ่ายโดยการคีย์หมายเลข Cost Center ลงในระบบบัญชี แต่พนักงานที่เป็นผู้เบิกของนั้นมักยึดติดกับตัวเลขเดิมที่ตนเคยใช้ นั่นจึงเป็นเหตุผลที่ทางแผนกต้องทำการยกเลิก Cost Center เดิมเพื่อป้องกันปัญหาการลงบัญชีและการรับรู้ค่าใช้จ่ายผิดพลาด โดยหากพนักงานทำการคีย์หมายเลข Cost Center ที่ถูกยกเลิกไป ระบบจะแสดงข้อความให้เห็นว่าไม่มี Cost Center นี้ในระบบ จึงไม่สามารถใช้ Cost Center นี้ได้

ขั้นตอนที่ 3 การรวบรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ

หลังจากได้มีการวิเคราะห์และระบุศูนย์ความรับผิดชอบแล้วจะสังเกตได้ว่ายิ่งธุรกิจมีขนาดใหญ่เท่าใดหรือการดำเนินงานซับซ้อนมากเท่าใดก็จะมีจำนวนศูนย์ความรับผิดชอบมากขึ้นเท่านั้นและการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมทุกรายการย่อมเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก บริษัทจึงทำการรวบรวมค่าใช้จ่ายลงในหมวดต่างๆ โดยอาศัยการจำแนกต้นทุนออกเป็น 6 หมวด เพื่อบันทึกเข้าสู่แต่ละศูนย์ความรับผิดชอบดังนี้

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct Material)
2. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expense)
3. ค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง (Consumable Expense)
4. ค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค (Utility Expense)
5. ค่าแรงงาน (Labor Cost)
6. ค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

โดยค่าใช้จ่ายในแต่ละหมวดจะถูกบันทึกลงในศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ ตามการใช้ทรัพยากรที่แท้จริงซึ่งจะถูกระบุด้วยรหัสของศูนย์ต้นทุน แต่ยกเว้นค่าใช้จ่ายในหมวดสาธารณูปโภค (Utility Expense) ที่จะต้องได้รับการปันส่วนตามฐานกิจกรรมที่ถูกกำหนดขึ้นจากการใช้งาน โดยค่าใช้จ่ายในหมวดนี้จะประกอบไปด้วยรายการค่าใช้จ่ายดังนี้

1. ค่าเช่าอุปกรณ์สำนักงาน (Rental Office Equipment) เช่น ค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร
2. ค่าไฟฟ้า (Electricity Expense)
3. ค่าน้ำประปา (Water Expense) เป็นค่าน้ำประปาที่ใช้สำหรับสาธารณูปโภคเท่านั้น
4. ค่าโทรศัพท์ (Telephone Expense) เป็นค่าโทรศัพท์พื้นฐานสำหรับการติดต่องาน

ภายในบริษัท

ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรม

การคำนวณต้นทุนของศูนย์ความรับผิดชอบในส่วนของการใช้จ่ายที่ต้องใช้ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการคำนวณขั้นตอนนี้จึงต้องทำการวิเคราะห์รายละเอียดต่างๆ เพื่อกำหนดตัวหลักต้นทุนที่เหมาะสม การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างศูนย์ความรับผิดชอบและต้นทุนจะทำให้ค่อนข้างลำบากเพราะความสัมพันธ์อาจไม่ชัดเจนหรือสามารถเลือกใช้ตัวหลักต้นทุนได้หลายตัว และอาจมีปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดเข้ามาเกี่ยวข้อง สำหรับหลักการในการกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมของบริษัทกรณีศึกษาจะต้องมีความสัมพันธ์แบบเป็นเหตุเป็นผลกับการเกิดต้นทุนของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบเพราะส่งผลต่อค่าใช้จ่ายโดยรวมของแผนก ในการกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมของค่าใช้จ่ายในหมวดสาธารณูปโภคของบริษัทกรณีศึกษา มีการกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนแตกต่างกันออกไปดังตารางที่ 9

ตารางที่ 9 การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมของค่าใช้จ่ายในหมวดสาธารณูปโภค

TYPE	Account Code	Account Name	Activity Cost Driver
UTILITY	720503	RENTAL OFFICE EQUIPMENT	จำนวนการใช้งานจริงของแต่ละแผนกจะถูกกำหนดโดย Cost Center ที่ถูก Set ไว้ เมื่อได้รับใบแจ้งหนี้ (Invoice) จะทำการบันทึกส่วนค่าเช่าเครื่องถ่ายเอกสารตามจำนวนที่แต่ละแผนกใช้งาน
	720703	ELECTRICITY EXPENSE	บันทึกตามพื้นที่ของแผนก
	720704	WATER EXPENSE	บันทึกตามพื้นที่ของแผนก
	720802	TELEPHONE EXPENSE	จำนวนการใช้งานจริงของแต่ละแผนกจะถูกกำหนดโดย Cost Center ที่ถูก Set ไว้ เมื่อได้รับใบแจ้งหนี้ (Invoice) จะทำการบันทึกส่วนค่าโทรศัพท์ตามจำนวนที่แต่ละแผนกใช้งาน

ขั้นตอนที่ 5 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ

หลังจากการทำการทบทวนถึงขั้นตอนต่างๆ ในการแก้ปัญหาของแผนกแมชชีนนิ่ง ขั้นตอนต่อไปคือการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นตามฐานกิจกรรมต่างๆ เพื่อกระจายต้นทุนเหล่านั้นเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบแต่ละศูนย์ที่มีการกระทำกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุน ในการคำนวณต้นทุนตามการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก สามารถคำนวณต้นทุนออกมาได้ทั้งหมดแยกตาม Cost Center ใหม่ดังตารางที่ 3.8 และหลังจากทำการกำหนดศูนย์ต้นทุนใหม่ให้กับแผนกแมชชีนนิ่งและยกเลิกศูนย์ต้นทุนเดิม ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ได้ถูกกระจายไปยังศูนย์ต้นทุนใหม่ตามหมวดค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังนี้

- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expense) ดังตารางที่ 10
- ค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง (Consumable Expense) ดังตารางที่ 11

- ค่าแรงงาน (Labor Cost) ดังตารางที่ 12
- ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ดังตารางที่ 13

และเมื่อได้ทำการตามขั้นตอนทุกขั้นตอนแล้วจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแผนกแมชชีนนิ่งหลักไม่เกิดขึ้นรวมกันที่ศูนย์ต้นทุน ศูนย์ใดศูนย์หนึ่ง แต่จะเกิดขึ้นตามศูนย์ต้นทุนที่ถูกกำหนดขึ้นมาใหม่ดังรูปที่ 10

ตารางที่ 10 การคำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรมในหมวดสาธารณูปโภคเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

TYPE	Account Code	Account Name	953201	953211	953221	953231	953291	953272
UTILITY	720503	RENTAL OFFICE EQUIPMENT	7,203.00	1,080.00	1,801.00	1,441.00	1,441.00	1,080.00
	720703	ELECTRICITY EXPENSE	603,562.00	88,522.00	160,950.00	112,665.00	120,712.00	80,475.00
	720704	WATER EXPENSE	7,125.00	1,069.00	1,781.00	1,425.00	1,425.00	1,069.00
	720802	TELEPHONE EXPENSE	1,655.00	248.00	414.00	331.00	331.00	248.00

ตารางที่ 11 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expense)

TYPE	Account Code	Account Name	953201	953211	953221	953231	953291	953272	953273
OPERATING EXPENSE	720602	REPAIR & MAINTENANCE MACHINE & EQUIPMENT	1,100,000.00	187,000.00	242,000.00	253,000.00	220,000.00	143,000.00	55,000.00
	720601	REPAIR & MAINTENANCE BUILDING	40,000.00	6,800.00	8,800.00	9,200.00	8,000.00	5,200.00	2,000.00
	722605	MISCELLANEOUS EXPENSE	13,000.00	2,210.00	2,860.00	2,990.00	2,600.00	1,690.00	650.00
	720605	REPAIR & MAINTENANCE OTHER	10,000.00	1,700.00	2,200.00	2,300.00	2,000.00	1,300.00	500.00
	722103	TOOL & EQUIPMENT EXPENSES	10,000.00	1,700.00	2,200.00	2,300.00	2,000.00	1,300.00	500.00
	720903	VEHICLE & GASOLINE EXPENSE	7,900.00	1,343.00	1,738.00	1,817.00	1,580.00	1,027.00	395.00
	722104	SAFETY EQUIPMENT FOR FACTORY	6,500.00	1,105.00	1,430.00	1,495.00	1,300.00	845.00	325.00
	721901	RESEARCH AND DEVELOPMENT EXPENSE	5,000.00	850.00	1,100.00	1,150.00	1,000.00	650.00	250.00
	722101	STATIONERY EXPENSE	5,000.00	850.00	1,100.00	1,150.00	1,000.00	650.00	250.00

ตารางที่ 12 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง (Consumable Expense)

TYPE	Account Code	Account Name	953201	953211	953221	953231	953291	953272	953273
CONSUMABLE	722003	CONSUMABLE STOCK CUTTING TOOL	533,580.00	90,708.60	117,387.60	122,723.40	106,716.00	69,365.40	26,679.00
	722005	CONSUMABLE STOCK OTHER CONSUMABLE	303,114.00	51,529.38	66,685.08	69,716.22	60,622.80	39,404.82	15,155.70
	722001	CONSUMABLE - FACTORY	80,000.00	13,600.00	17,600.00	18,400.00	16,000.00	10,400.00	4,000.00

ตารางที่ 13 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าแรงงาน (Labor Cost)

TYPE	Account Code	Account Name	953201	953211	953221	953231	953291	953272	953273
LABOR COST	720101	SALARY & POSITION ALLOWANCE	1,447,354.00	246,050.18	318,417.88	332,891.42	289,470.80	188,156.02	72,367.70
	720102	OVERTIME	68,618.00	11,665.06	15,095.96	15,782.14	13,723.60	6,920.34	3,430.90
	720103	ALLOWANCE EXPENSE	43,680.00	7,425.60	9,609.60	10,046.40	8,736.00	5,678.40	2,184.00
	720105	COST FOR LIVING EXPENSE	68,600.00	11,662.00	15,092.00	15,778.00	13,720.00	8,918.00	3,430.00
	720201	BONUS	393,859.00	66,956.03	86,648.98	90,587.57	78,771.80	51,201.67	19,692.95
	720202	DILIGENT INCENTIVE	34,300.00	5,831.00	7,546.00	7,889.00	6,860.00	4,459.00	1,715.00
	720204	COMPANY BUS SERVICE	176,491.00	30,003.47	38,828.02	40,592.93	35,298.20	22,943.83	8,824.55
	720205	FOOD WELFARE	81,115.00	13,789.55	17,845.30	18,656.45	16,223.00	10,544.95	4,055.75
	720206	OTHER WELFARE	1,794.00	304.98	394.68	412.62	358.80	233.22	89.70
	720208	SOCIAL SECURITY FUND	48,336.00	8,217.12	10,633.92	11,117.28	9,667.20	6,283.68	2,416.80
	720209	PROVIDENT FUND	61,455.00	10,447.35	13,520.10	14,134.65	12,291.00	7,989.15	3,072.75

ตารางที่ 14 การคำนวณต้นทุนตามศูนย์ต้นทุนใหม่ในหมวดค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

TYPE	Account Code	Account Name	953201	953211	953221	953231	953291	953272	953273
DEPRECIATION	722301	DEPRECIATION BUILDING & CONSTRUCTION	7,253.00	1,233.01	1,595.66	1,668.19	1,450.60	942.89	362.65
	722302	DEPRECIATION BUILDING & CONSTRUCTION IMPROVEMENT	95,541.00	16,241.97	21,019.02	21,974.43	19,108.20	12,420.33	4,777.05
	722303	DEPRECIATION MACHINERY AND EQUIPMENT	2,171,046.00	369,077.82	477,630.12	499,340.58	434,209.20	282,235.98	108,552.30
	722304	DEPRECIATION TOOLS AND EQUIPMENT	371,828.00	63,210.76	81,802.16	85,520.44	74,365.60	48,337.64	18,591.40
	722305	DEPRECIATION FURNITURE AND FIXTURES	510.00	86.70	112.20	117.30	102.00	66.30	25.50
	722306	DEPRECIATION VEHICLES	-	-	-	-	-	-	-
	722307	DEPRECIATION COMPUTER	10,598.00	1,801.66	2,331.56	2,437.54	2,119.60	1,377.74	529.90
	722308	DEPRECIATION MOLD DIE AND JIG	211,754.00	35,998.18	46,585.88	48,703.42	42,350.80	27,528.02	10,587.70
	722312	DEPRECIATION MACHINERY FOR APPRAISAL INCREMENT	2,758,412.00	468,930.04	606,850.64	634,434.76	551,682.40	358,593.56	137,920.60



รูปที่ 10 ต้นทุนรวมในหมวดต่างๆ แยกตามศูนย์ต้นทุน

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

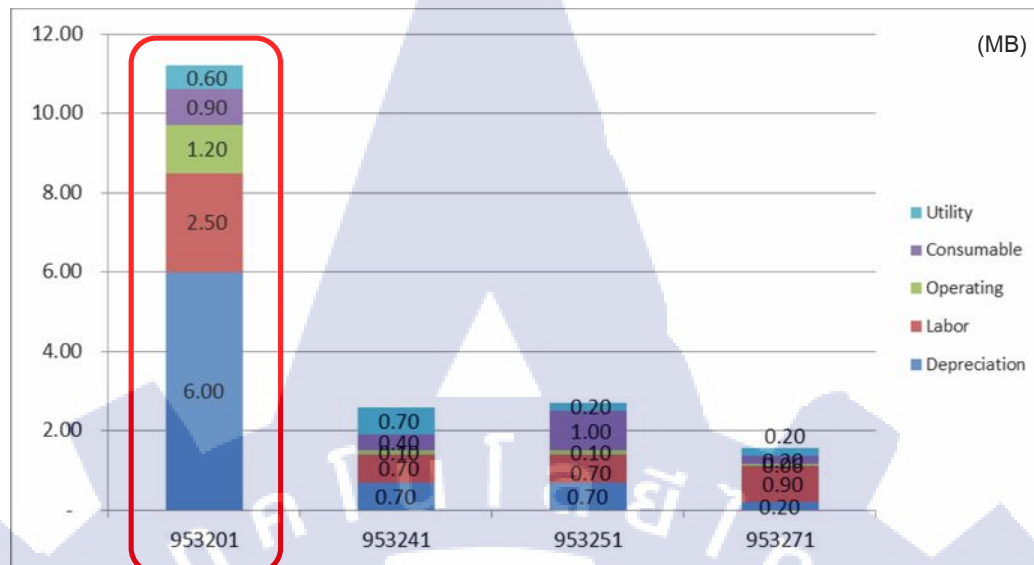
การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ปัญหาของบริษัทกรณีศึกษา เนื่องมาจากปัญหาการคิดต้นทุนและการควบคุมที่ซับซ้อน โดยการศึกษาและทบทวนแนวทางขั้นตอนการปฏิบัติงานตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อค้นหาจุดบกพร่องและทำการแก้ไข เก็บรวบรวมข้อมูลจากการปฏิบัติงานของพนักงานบัญชีต้นทุนของบริษัทและเอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง แล้วนำข้อมูลที่ได้รวบรวมมาทำการวิเคราะห์ตามขั้นตอนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม และเปรียบเทียบระหว่างก่อนทำการปรับปรุงและหลังทำการปรับปรุง ซึ่งประโยชน์ที่คาดว่าจะได้จากการศึกษาในครั้งนี้จะช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อช่วยในการวิเคราะห์และตัดสินใจ รวมถึงเพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องสำหรับการนำไปใช้เป็นแนวทางในอุตสาหกรรมอื่นต่อไป

สรุปผลการศึกษา

สำหรับวิธีการในการแก้ปัญหาของบริษัทกรณีศึกษา เนื่องมาจากปัญหาการคิดต้นทุนและการควบคุมที่ซับซ้อน ได้ดำเนินการทบทวนขั้นตอนการปฏิบัติงานตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมโดยทำการวิเคราะห์ขั้นตอนของการระบุศูนย์ความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นรวมถึงการกำหนดรหัสศูนย์ต้นทุนให้แต่ละแผนกอย่างชัดเจน เพื่อแบ่งแยกหน้าความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานและเพื่อการควบคุมการดำเนินงาน เพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงาน โดยการกระจายอำนาจหน้าที่และระบุผู้รับผิดชอบโดยตรง มีหน้าที่ในการควบคุมต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตในหน่วยงานของตนเองเพื่อให้เกิดความสะดวกในการตัดสินใจและการวิเคราะห์ค่าใช้จ่าย และเพื่อประเมินผลการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานได้อย่างแท้จริง

ก่อนการปรับปรุง

ก่อนการปรับปรุงขั้นตอนของการระบุศูนย์ความรับผิดชอบของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก ซึ่งในส่วนงานย่อยมีการใช้ศูนย์ต้นทุนร่วมกันเพียงศูนย์เดียว ส่งผลให้การวิเคราะห์ปัญหาและค่าใช้จ่ายนั้นค่อนข้างซับซ้อน อันเนื่องมาจากปัญหาของการใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากอยู่เพียงศูนย์ต้นทุนเดียวเมื่อมีการใช้ค่าใช้จ่ายเกินงบประมาณที่วางไว้ และทางแผนกจำเป็นต้องหาสาเหตุให้ได้ว่าเกิดขึ้นที่ส่วนงานใด เนื่องจากค่าใช้จ่ายของแต่ละส่วนงานเกิดขึ้นรวมกันอยู่ที่ศูนย์ต้นทุนเพียงศูนย์เดียว และเมื่อเทียบค่าใช้จ่ายกับแผนกอื่นๆ ในกลุ่มของแมชชีนนิ่งก็พบว่าแผนกแมชชีนนิ่งหลักมีค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าแผนกอื่นๆ มาก ดังรูปที่ 11 จึงเป็นสาเหตุให้ทางผู้บริหารมีนโยบายแก้ปัญหาดังกล่าว



รูปที่ 11 เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายของแผนกแมชชีนนิ่งหลักกับแผนกอื่นๆในกลุ่มแมชชีนนิ่งก่อนการปรับปรุง

หลังการปรับปรุง

หลังจากมีการปรับปรุงขั้นตอนของการระบุศูนย์ความรับผิดชอบตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อกำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบให้ชัดเจนเรียบร้อยแล้ว ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจะเกิดขึ้นจริงตามศูนย์ต้นทุนใหม่ที่ถูกกำหนดขึ้น และเมื่อเปรียบเทียบกับแผนกอื่นๆ ในกลุ่มของแมชชีนนิ่ง จะเห็นได้ว่าเมื่อมีการกระจายศูนย์ต้นทุน ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในส่วนงานต่างๆ ของแผนกแมชชีนนิ่งหลัก มีจำนวนอยู่ในเกณฑ์ที่ใกล้เคียงกับแผนกอื่นๆ ในกลุ่มแมชชีนนิ่งดังรูปที่ 12 ค่าใช้จ่ายไม่ไปรวมอยู่ที่ศูนย์ต้นทุนเดียวกันเหมือนก่อนการปรับปรุง



รูปที่ 12 เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายของแผนกแมชชีนหนึ่งหลักกับแผนกอื่นๆในกลุ่มแมชชีนหนึ่งหลังการปรับปรุง

สรุปผลการปรับปรุง

จากการปรับปรุงวิธีการตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในขั้นตอนของการระบุหน่วยความรับผิดชอบของแต่ละแผนกเรียบร้อยแล้ว แต่ละแผนกก็จะสามารถตั้งเป้าหมายในการควบคุมต้นทุนและหาสาเหตุของปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อหาทางป้องกันซึ่งจะช่วยในการลดต้นทุนการหาสาเหตุของปัญหาที่เกิดขึ้นของแต่ละแผนกจะง่ายมากยิ่งขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายแยกออกจากกันอย่างชัดเจนจะเห็นได้เลยว่าแผนกใดบ้างที่มีการใช้ค่าใช้จ่ายเกินงบประมาณที่ตั้งไว้แล้ว มอบหมายให้หัวหน้าของแต่ละแผนกนั้นหาวิธีการควบคุม ปรับปรุง แก้ไข ปัญหาที่เกิดขึ้นภายในแผนก และยังเป็นการกระจายอำนาจให้หัวหน้าแผนกสามารถจัดการ ดำเนินงานเพื่อหาวิธีการทำงานให้ดีขึ้น ในการแยกศูนย์ต้นทุนตามความรับผิดชอบเหตุผลไม่ใช่เพียงเพื่อการคิดค่าใช้จ่ายและต้นทุนของสินค้านั้นให้ถูกต้อง แต่รวมไปถึงการสามารถควบคุมดูแลปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างใกล้ชิดและทั่วถึง และเพื่อมุ่งเน้นการบริหารงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด ภายใต้ขอบเขตที่กำหนดเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระของผู้บริหารระดับสูงช่วยให้การบริหารงานเป็นไปด้วยความรวดเร็วและทันเหตุการณ์และเป็นการฝึกฝนบุคลากรให้มีความสามารถในการตัดสินใจ เพื่อพัฒนาศักยภาพของพนักงานและสร้างแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน เป็นการฝึกหัดพนักงานให้มีความเชี่ยวชาญก่อนจะเลื่อนตำแหน่งขึ้นสู่ระดับที่สูงขึ้น

ข้อเสนอแนะ

1. ในการกำหนดตอนของการวิเคราะห์และระบุศูนย์ความรับผิดชอบไม่ว่าจะเป็นศูนย์ต้นทุน ศูนย์กำไร ศูนย์รายได้ หรือศูนย์การลงทุน ควรมีการกำหนดให้แน่ชัดตั้งแต่การเริ่มจัดตั้งโครงสร้างขององค์กร เพราะเนื่องจากหากมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงภายหลัง จะทำให้การทำงานค่อนข้างยุ่งยาก
2. การทำความเข้าใจกับพนักงานในเรื่องของการกำหนดศูนย์ต้นทุนเพิ่มเติมค่อนข้างมีปัญหา เนื่องจากพนักงานอาจยึดติดกับศูนย์ต้นทุนเดิม ซึ่งต้องมีการแก้ไขเอกสารบ่อยครั้ง ทำให้เสียเวลาในการทำงาน
3. หากในองค์กรเกิดปัญหาแบบเดียวกันในหลายๆ แผนก และต้องการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ควรทำการแก้ไขที่ละส่วนงาน และศึกษาผลกระทบของหน่วยงานก่อนหน้าที่ทำการแก้ไขเพื่อหาวิธีการแก้ปัญหาค่าจะเกิดขึ้นเสียก่อน แล้วค่อยทำการแก้ไขไปยังแผนกอื่นๆ ต่อไป
4. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุด จะส่งผลให้มีความละเอียดในการคำนวณต้นทุน ทำให้ต้นทุนนั้นเป็นไปอย่างถูกต้องมากที่สุด



บรรณานุกรม

TNI

บรรณานุกรม

- กัญญา บุญแก้ว. (2557). พฤติกรรมต้นทุนของการปลูกปาล์มน้ำมันด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาอำเภอละแม จังหวัดชุมพร. **WMS Journal of Management. Walailak University**. 3 (1) : 30-40.
- ชนพงศ์ บัวปาย. (2552). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร: กรณีศึกษา บริษัท เอบีซี จำกัด. สารนิพนธ์ บธ.ม. (บริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ชนพัฒน์ ฉันทสุวรรณกุล. (2554). การเปรียบเทียบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเกณฑ์เวลาในโรงงานผลิตชิ้นส่วนอะไหล่รถยนต์. วิทยานิพนธ์ วศ.ม. (วิศวกรรมเครื่องกล). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธนิดา จิตรน้อมรัตน์. (2549). การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2553). การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting). พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- พัชนิจ เนาวพันธ์. (2553). การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting). พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ไพบูลย์ ผจวงศ์. (2554). การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : แสงดาว.
- ภมร สุขเคหา. (2552). การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อหาต้นทุนการซ่อมไบเบรตในเครื่องยนต์อากาศยาน. สารนิพนธ์ วศ.ม. (การจัดการทางวิศวกรรม). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ.
- วัชราร เรืองขนาบ. (2554). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร: กรณีศึกษาบริษัท XYZ จำกัด. สารนิพนธ์ บธ.ม. (บริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วิวัฒน์ อภิสิทธิ์ภิญโญ. (2552). การบริหารฐานกิจกรรม (Activity-Based Management). สืบค้นเมื่อ 15 ตุลาคม 2558, จาก <http://thailandindustry.com/guru/view.php?id=19200§ion=9&rcount=Y>.
- วิศรุต ร้อยแก้ว. (2549). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร: กรณีศึกษา บริษัท XYZ จำกัด. สารนิพนธ์ บธ.ม. (บริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

- ศศิธร อ่อนสนธิ. (2554). การวิเคราะห์การลดต้นทุนโลจิสติกส์โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษา: บริษัท จอห์นสัน คอนโทรล แอนด์ ซัมมิท อินทีเรียส์ จำกัด. วิทยานิพนธ์ บธ.ม. (บริหารธุรกิจ) ชลบุรี : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีปทุม วิทยาเขตชลบุรี.
- สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง. (2554). การวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม : กรณีศึกษา ผู้ให้บริการรับจ้างขนส่ง. สารนิพนธ์ วศ.ม. (การจัดการทางวิศวกรรม). กรุงเทพฯ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- สิทธิชัย วงษ์ชูเครือ. (2548). การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในโรงงานน้ำดื่มโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม. วิทยานิพนธ์ วศ.ม. (วิศวกรรมอุตสาหกรรม). เชียงใหม่ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. สืบค้นเมื่อ 15 ตุลาคม 2558, จาก http://www.bu.ac.th/knowledgecenter/executive_journal/jan_june_14/pdf/aw06.pdf.
- สุวิดา คล้ายจินดา. (2551). การให้คำปรึกษาในการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในอุตสาหกรรมผ้าทอ : กรณีศึกษา บริษัท ทอผ้าอินส์ จำกัด. สารนิพนธ์ บธ.ม. (บริหารธุรกิจ). นครปฐม : มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.
- เสกสรร สุธรรมานนท์. (2554). Applying Activity-Based Costing (ABC) to a Parawood Furniture Factory. **The Engineering Economist**. 56 : 80-93.
- อนุรักษ์ ทองสุขโขวงศ์. (2548). **Management Accounting**. สืบค้นเมื่อ 20 ตุลาคม 2558, จาก <http://web.kku.ac.th/anuton/966231/ch02.pdf>.
- อำพร อัครกิตติกวิน. (2543). การจัดทาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของ บริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด. วิทยานิพนธ์ บธ.ม. (การบัญชี). เชียงใหม่ : บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- Jeffrey Witherite; and Woon Kim. (2006). **Implementing Activity-Based Costing in the Banking Industry**. Retrieved October 10, 2015, from <http://down.cenet.org.cn/upfile/36/20061218115057152.pdf>.
- Karim Charaf; and Pierre-Laurent Bescos. (2013). The Role of Organizational and Cultural Factors in the adoption of Activity-Based Costing: The Case of Moroccan Firms. **Accounting and Management Information Systems**. 1 (12) : 4-21.

Madalina Aurelia Grigore. (2010). Evaluation of Cost Center Operations Using ABC Method. **Internal Auditing & Risk Management**. 3 (19) : 1-9.

Tomasz Wnuk-Pel. (2010). Changes In Company's Management Accounting Systems: Case Study on Activity-Based Costing Implementation and Operation in Medium-Sized Production Company. **Eurasian Journal of Business and Economics**. 3 (6) : 85-111.

Wen-Hsien Tsai; Hui-Chiao Chen; Jau-Yang Liu; Shu-Ping Chen; and Yu-Shan Shen. (2011). Using Activity-Based Costing to Evaluate Capital Investments for Green Manufacturing Systems. **International Journal of Production Research**. 24 (49) : 7,275–7,292.