

บทที่ 2

เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการทำวิจัยครั้งนี้ เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาและเป็นข้อมูล

ต้นทุน

1. ความหมายของต้นทุน

ต้นทุน (Cost) หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นในหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ ต้นทุนใดที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นถือเป็นค่าใช้จ่าย

2. ระบบต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์

โดยต้นทุนจะถูกจำแนกตามช่วงปฏิบัติการสำหรับธุรกิจ กล่าวคือเป็นช่วงการผลิตและช่วงการขาย หรืออาจกล่าวได้ว่าต้นทุนรวมประกอบด้วยต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ

ต้นทุนการผลิต (Production Cost) คือ ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าสำหรับงวดหนึ่งซึ่งเป็นผลรวมขององค์ประกอบทั้งสามด้าน ได้แก่ ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าโสหุ้ยในการผลิต

ค่าวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิตและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าใดชนิดใดหนึ่งในปริมาณและต้นทุนเท่าใด รวมทั้งจัดเป็นวัตถุดิบส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น ๆ เช่น ปลายเป็นวัตถุดิบทางตรงในการทำปลากระป๋อง กระดาษที่ใช้ในอุตสาหกรรมสิ่งพิมพ์ ผ้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมเสื้อผ้า เป็นต้น

ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงงานต่าง ๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง รวมทั้งเป็นค่าแรงงานที่มีจำนวนมากในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่ง ๆ และจัดเป็นค่าแรงงานส่วนสำคัญในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เช่น คนงานที่ทำงานเกี่ยวกับการควบคุมเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต ก็ควรถือเป็นแรงงานทางตรง พนักงานในสายการประกอบ เป็นต้น

ค่าโสหุ้ยการผลิต (Factory Overhead) ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตอื่น ๆ ที่ไม่สามารถคำนวณต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง หรือต้นทุนการผลิตอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ได้แก่ ค่าวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อมและต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ

ค่าวัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) หมายถึง วัตถุดิบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัตถุดิบหลักหรือวัตถุดิบส่วนใหญ่ เช่น เส้นด้ายที่ใช้ในการตัดเป็นเสื้อผ้า ตะปู กาว กระดาษทรายที่ใช้เป็นส่วนประกอบในการทำเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตชนิดหนึ่ง

ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor) หมายถึง ค่าแรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมโรงงาน เงินเดือนพนักงานทำความสะอาด เครื่องจักรโรงงาน พนักงานตรวจสอบคุณภาพ ช่างซ่อมบำรุง ตลอดจนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับคนงาน อาทิ ค่าภาษีที่ออกให้ลูกจ้าง สวัสดิการต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งค่าแรงงานทางอ้อมเหล่านี้จะถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต

ต้นทุนทางอ้อมอื่น ๆ เช่น ค่าเช่า ค่าเสื่อมอาคาร ค่าไฟฟ้า ค่าประปาและค่าอื่น ๆ

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

1. ความเป็นมาของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ในปี ค.ศ. 1998 Kaplan และ Cooper นักวิชาการบัญชีบริหารของสหรัฐอเมริกาได้นำ “ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม” (Activity-Based Costing) มาใช้เป็นครั้งแรก โดยตีพิมพ์ลงในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review และต่อมาได้มีบทความสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวแพร่หลาย และได้รับการยอมรับไปทั่วโลก

ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบบัญชีต้นทุนที่คำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการโดยปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมการปฏิบัติงาน โดยทั่วไปต้นทุนทรัพยากรเหล่านี้จะบันทึกไว้ตามรหัสบัญชี หรือ Cost Element ต้นทุนนี้จะถูกแบ่งตามกิจกรรม และจากกิจกรรมจะถูกแบ่งเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ต้นทุนใดที่สามารถระบุว่าเป็นของผลิตภัณฑ์ใดได้อย่างสมเหตุสมผลจะถือว่าเป็นต้นทุนทางตรง (Direct Cost) ส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่า สินค้าที่ผลิตขึ้นมาแต่ละหน่วยนั้นใช้ต้นทุนเหล่านี้ไปเท่าใด เพราะต้นทุนเหล่านี้ถูกใช้ไปเพียงบางส่วนเท่านั้นในแต่ละหน่วย เป็นต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนทางอ้อมเป็นต้นทุนที่ได้รับจากการปันส่วนต้นทุน หมายถึง การแบ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้กับสินค้าหรือบริการตามหลักเกณฑ์ใด ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับการใช้ต้นทุนนั้น ๆ การบัญชีต้นทุนฐาน

กิจกรรมเป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นจึงมีการบริหารโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ และกิจกรรมคือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตได้ ดังนั้นการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรม เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

2. ความสำคัญของบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมถือเป็นการบริหารต้นทุนที่ให้ความสำคัญกับกิจกรรมและต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งข้อมูลต้นทุนที่ได้รับจะมีความสำคัญต่อองค์กรในด้านต่าง ๆ คือ

2.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากขึ้น

การนำวิธีการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ จะทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริง สะท้อนถึงกระบวนการและความยากง่ายในการผลิต และจะทำให้การแสดงผลต้นทุนในงบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

2.2 การควบคุมต้นทุนผลิตภัณฑ์

การใช้ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นการบริหารต้นทุนที่ให้ความสำคัญกับกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งจะช่วยให้ทราบว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities) ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนเพิ่มขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น การเก็บวัตถุดิบที่สั่งซื้อหรือการเก็บสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตมากเกินไป โดยที่องค์กรจะต้องพยายามลดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นเหล่านี้ ซึ่งถือว่าการควบคุมต้นทุนวิธีหนึ่ง

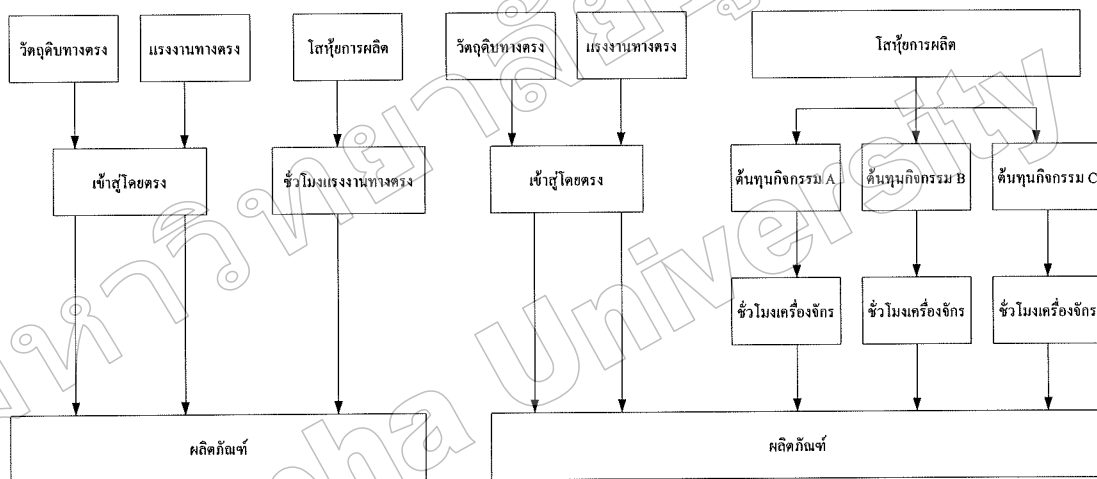
2.3 การวางแผนและการตัดสินใจ

การใช้การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมจะทำให้ข้อมูลต้นทุนถูกต้อง สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนและการตัดสินใจในด้านต่าง ๆ ได้ถูกต้องมากขึ้น เช่น การตั้งราคาขาย การเพิ่มสายผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์เป็นต้น โดยถ้าข้อมูลต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากเท่าใด จะทำให้การตัดสินใจที่ผิดพลาดลดลง และสามารถแข่งขันกับคู่แข่งในตลาดได้ ซึ่งจะส่งผลให้องค์กรมีความเป็นเลิศทางด้านธุรกิจ

3. ความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

3.1 วิธีการบัญชีต้นทุนแบบเดิม คือ เมื่อคำนวณต้นทุนค่าเสียหายการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นแล้วจะได้รับการจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ตามสัดส่วนชั่วโมงแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นในการผลิต

3.2 วิธีการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม คือ เริ่มต้นด้วยการระบุกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น กิจกรรมการตัด กิจกรรมการเจาะ และกิจกรรมการประกอบ เป็นต้น จากนั้นจึงจัดสรรค่าเสียหายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ เช่น ชั่วโมงเครื่องจักร และจำนวนชิ้นงาน เป็นต้น หรือการแบ่งค่าเสียหายการผลิตรวมออกเป็นค่าเสียหายการผลิตย่อยต่าง ๆ สำหรับแต่ละกิจกรรม การเปรียบเทียบวิธีการคิดบัญชีแบบเดิมกับวิธีการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมแสดงในภาพที่ 2-1



ภาพที่ 2-1 การเปรียบเทียบวิธีการคิดบัญชีต้นทุนแบบเดิมกับวิธีการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม
(Cooper et al., 1992)

4. ขั้นตอนการวางระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม แบ่งเป็น 5 ขั้นตอน ตามลำดับนี้

ขั้นที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ของระบบ หรือสิ่งที่จะต้องการคิดต้นทุน

ขั้นที่ 2 การวิเคราะห์กิจกรรม

ขั้นที่ 3 การรวบรวมต้นทุนการใช้ทรัพยากรและคิดเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม

ขั้นที่ 4 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

ขั้นที่ 5 คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ากับสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

ขั้นที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ของระบบ หรือสิ่งที่ต้องการคิดค้นทุน

วัตถุประสงค์ในการวางระบบเป็นสิ่งที่สำคัญอันดับแรกของผู้วางระบบจะต้องคำนึงถึง โดยทั่วไปจะกำหนดจากความต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมแห่งนั้น ถ้ากำหนดวัตถุประสงค์ไว้มากจะทำให้มีขอบเขตการประยุกต์ใช้กว้างขวางขึ้นด้วย ส่งผลให้ต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการวางระบบมากขึ้น

ขั้นที่ 2 การวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม หมายถึง กระบวนการศึกษาลักษณะการดำเนินงานเพื่อระบุอธิบายจำแนก และประเมินกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานนั้น การวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ทราบรายละเอียดต่าง ๆ ซึ่งแบ่งเป็น 3 ลักษณะ คือ การวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรม (Identify Activities) การวิเคราะห์ระดับกิจกรรม (Activities Hierarchy) และการวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม (Value Activities)

1. การวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรม

เนื่องจากธุรกิจแต่ละแห่งมีเป้าหมายและลักษณะการดำเนินงานรวมทั้งสิ่งที่ต้องการคิดค้นทุนที่แตกต่างกัน จึงต้องมีการศึกษาลักษณะการดำเนินงานเพื่อระบุกิจกรรมที่สัมพันธ์กับสิ่งที่ต้องการคิดค้นทุนของธุรกิจแห่งนั้น โดยเฉพาะกิจกรรมเหล่านี้อาจจำแนกได้ 2 ประเภท คือ

1.1 กิจกรรมหลัก (Primary Activities) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อดำเนินการให้บริการสิ่งที่ต้องการคิดค้นทุนที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจผลิตและจำหน่ายจะมีกิจกรรมหลักคือการจัดหาปัจจัยการผลิต การผลิต การขาย การให้บริการหลังการขาย เป็นต้น

1.2 กิจกรรมรอง (Secondary Activities) หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนกิจกรรมหลักให้ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างเช่น การเก็บรักษาวัตถุดิบ การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การฝึกอบรมพนักงาน การประมวลผลและรายงาน เป็นต้น

2. การวิเคราะห์ระดับกิจกรรม

เป็นการวิเคราะห์ลักษณะการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและผลได้อันเกิดจากกิจกรรมนั้น การวิเคราะห์นี้จะเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม สำหรับการวิเคราะห์กิจกรรม จะแบ่งเป็น 4 ระดับ ดังตัวอย่างในตารางที่ 2-1 โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 กิจกรรมระดับหน่วย (Unit-Level Activities) กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละครั้งที่มีการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย

2.2 กิจกรรมระดับกลุ่ม (Batch-Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นในแต่ละครั้งที่มีการจัดการที่สัมพันธ์กับกลุ่มสินค้า ต้นทุนกิจกรรมนี้จะผันแปรตามปริมาณกลุ่มที่ผลิต เป็นต้นทุนคงที่สำหรับจำนวนหน่วยสินค้าทั้งหมดที่ผลิตในกลุ่ม

2.3 กิจกรรมระดับสินค้า (Product-Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกี่ยวข้องกับสินค้าใดสินค้าหนึ่งโดยเฉพาะตามแต่ละประเภทสินค้าที่แตกต่างกัน

2.4 กิจกรรมระดับอำนาจการ (Organizational-Level Activities) กิจกรรมนี้จะเกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนกระบวนการโดยทั่วไปของโรงงาน

ตารางที่ 2-1 ตัวอย่างของกิจกรรมต้นทุนและตัวผลักดันต้นทุนของธุรกิจในระดับต่าง ๆ
(คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

ระดับกิจกรรม	ความสัมพันธ์ของรายการที่มีต่อกิจกรรม	รายการต้นทุน	ตัวผลักดันต้นทุน
1.ตามหน่วยผลิต (Unit-Level)	-เกิดขึ้นตามจำนวนหน่วยของสินค้า	-วัตถุดิบทางตรง -ค่าแรงทางตรง -ค่าเสื่อมราคาอาคาร เครื่องจักร (คิดตามหน่วยผลิต)	-จำนวนวัตถุดิบ -ชั่วโมงแรงงาน -ปริมาณการผลิต
2.ตามกลุ่ม/ คำสั่ง (Batch-Level)	-เกิดขึ้นตามกลุ่ม/คำสั่ง	-การสั่งซื้อ -ต้นทุนจัดเตรียม เครื่องจักร (Set up Cost) -ต้นทุนการตรวจสอบ -ต้นทุนการขนย้าย วัตถุดิบ	-จำนวนที่สั่ง -จำนวน Batch หรือ -จำนวนครั้งที่ Set up -จำนวนหน่วยในการ ตรวจสอบ -จำนวนวัตถุดิบต่อ Lot

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

ระดับกิจกรรม	ความสัมพันธ์ของ รายการที่มีต่อ กิจกรรม	รายการต้นทุน	ตัวหลักต้นทุน
3.ตามกระบวนการ ผลิต (Process Level) หรือกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Product Line)	-สนับสนุนตาม กระบวนการผลิตหรือ กลุ่มผลิตภัณฑ์	-ต้นทุนทางวิศวกรรม -ค่าซ่อมบำรุง เครื่องจักร -ค่าใช้จ่ายการพัฒนา -กลุ่มผลิตภัณฑ์	-จำนวนใบสั่งทาง วิศวกรรม -จำนวนครั้งในการ ซ่อมบำรุงเวลาที่ใช้ใน การพัฒนา -กลุ่มผลิตภัณฑ์
4.ตามกิจกรรมรวม ขององค์กร	-สนับสนุนการผลิต หรือการให้บริการ โดยรวม	-ค่าเสื่อมราคาอาคาร -เงินเดือนผู้บริหาร -ค่าโฆษณา	-เนื้อที่ (ตารางฟุต) -จำนวนคน -สัดส่วนที่กำหนด

ตัวอย่างการวิเคราะห์กิจกรรม ณ ระดับต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในตารางข้างต้นนี้ แสดงให้เห็นถึงผลได้จากการทำกิจกรรม (Output Measure) ที่สัมพันธ์กับจำนวนกิจกรรมในแต่ละระดับ อย่างไรก็ตามมิได้หมายความว่า รายการที่ปรากฏตามตัวอย่างนี้จะถูกจัดให้อยู่ในระดับนั้น ตลอด กิจกรรมประเภทเดียวกันแต่อยู่ในธุรกิจแตกต่างกันอาจอยู่ในระดับกิจกรรมที่แตกต่างกัน เช่น กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพอาจเป็นได้ทั้งระดับหน่วยและระดับกลุ่ม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม หากกิจกรรมกำหนดให้ทำการตรวจสอบคุณภาพสินค้าทุกหน่วยที่ผลิต ก็จะถือว่า รายการนี้เป็นกิจกรรมระดับหน่วยได้ ส่วนในกิจกรรมที่ตรวจสอบเฉพาะหน่วยแรกและหน่วยสุดท้ายของกลุ่ม ก็ถือว่ารายการนี้เป็นกิจกรรมระดับกลุ่ม เป็นต้น

3. การวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม

ปัจจัยสำคัญที่ทำให้ธุรกิจประสบความสำเร็จก็คือ การสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า ดังนั้นทุกหน่วยงานต้องทำหน้าที่สร้างคุณค่าให้กับสินค้าและบริการ โดยจะต้องทำการแยกว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมเพิ่มคุณค่า และกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มคุณค่า เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานต่อไป

การวิเคราะห์กิจกรรม นอกจากจะทราบถึงกิจกรรมต่าง ๆ แล้ว ควรมีการวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value-Added Activity) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-Value Added Activity)

กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value-Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทางองค์กรตระหนักว่ามีคุณค่าต่อการดำเนินการไม่สามารถตัดออกได้ แต่กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าจะเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใด ๆ

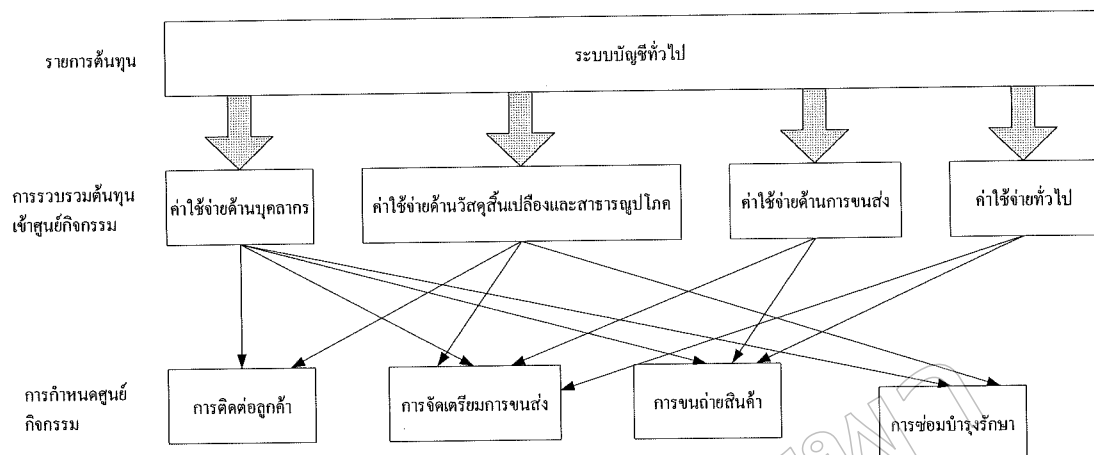
การวิเคราะห์กิจกรรมลักษณะดังกล่าวนี้ เป็นการวัดถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่ช่วยให้ผู้บริหารพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยจะให้ความสนใจกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและทำการกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเนื่องจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเป็นกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น

ขั้นที่ 3 การรวบรวมต้นทุนการใช้ทรัพยากรและคิดเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม

ในขั้นตอนนี้ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ การกำหนดศูนย์กิจกรรม และการรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม โดยสามารถแสดงการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจากระบบบัญชีแยกประเภท ดังภาพที่ 2-2

การกำหนดศูนย์กิจกรรม หลังจากที่ได้ดำเนินการวิเคราะห์กิจกรรมเสร็จสิ้น จะพบว่ามีความกิจกรรมย่อย ๆ เป็นจำนวนมากที่อยู่ในแต่ละกิจกรรมหลัก ยิ่งธุรกิจมีขนาดใหญ่เท่าใดหรือลักษณะการดำเนินการซับซ้อนเท่าใด ยังมีกิจกรรมดำเนินการมากขึ้นเท่านั้น การจะทำกิจกรรมทั้งหมดที่สำรวจได้มาคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมทุกรายการย่อมเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ซึ่งอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับ ผู้วางระบบจึงต้องดำเนินการรวบรวมกิจกรรมย่อยเหล่านี้ไว้ในศูนย์กิจกรรม (Activity Center)

การรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม เนื่องจากกิจการทั่วไปไม่ได้บันทึกรายการต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม แต่จะบันทึกการรวบรวมต้นทุนฐานกิจกรรมจากรายการต้นทุนต่าง ๆ (Cost Element) ที่อยู่ในระบบบัญชีแยกประเภทของบริษัท จึงต้องมีการแยกต้นทุนดังกล่าวเข้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัย ตัวผลักดันทรัพยากร โดยอาจจัดกลุ่มรายการต้นทุนที่มีลักษณะเดียวกัน หรือสัมพันธ์กันไว้ในกลุ่มต้นทุน (Cost Pool) แล้วพิจารณาสิ่งที่ต้องคิดต้นทุน (Cost Driver) ที่สำคัญกับกลุ่มต้นทุน (Cost Pool)



ภาพที่ 2-2 การคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจากระบบบัญชีแยกประเภท (คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

สำหรับต้นทุนที่จัดเข้ากิจกรรมอาจแยกได้ 2 ลักษณะ คือ ต้นทุนที่ติดตามได้ (Traceable Cost) ซึ่งหมายถึงต้นทุนใด ๆ ก็ตามที่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยตรง ตัวอย่างเช่น เงินเดือนพนักงานเตรียมการผลิตที่คิดเข้าไปในกิจกรรมเตรียมการผลิต และต้นทุนที่ติดตามไม่ได้ (Non-Traceable Cost) ซึ่งหมายถึงต้นทุนที่ไม่อาจจะระบุเข้าสู่กิจกรรมโดยตรงต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดขึ้นมาโดยเฉพาะ เช่น ค่าใช้จ่ายด้านสาธารณูปโภค ฯลฯ ลักษณะต้นทุนประเภทนี้จะเป็นต้นทุนองค์กรโดยรวม ซึ่งในกรณีนี้จะต้องพิจารณาหาเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนที่เหมาะสม

ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

ตัวผลักดันต้นทุน คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ตัวผลักดันต้นทุนคือปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน การปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่าง ๆ ที่ตามมาในแต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น (Root Cause) พึงระลึกเสมอว่าตัวผลักดันต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอและมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัตินั้น ๆ การกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ให้ได้ก่อนที่จะลงมือพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ต่อไป จึงเป็นวิธีที่ได้ผลที่สุดในการจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า กิจกรรมไม่ควรเสียเวลาไปในการปฏิบัติกิจกรรมบางอย่างซึ่งไม่น่าจะปล่อยให้ปฏิบัติตามตั้งแต่แรก การจัดการกับตัวผลักดันต้นทุนจะช่วยให้สามารถจัดหรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงโดยปริยาย ซึ่งการจะกำหนดตัวผลักดันต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้น ควรต้องจัดให้มีการฝึกอบรมขึ้นในหมู่ผู้เชี่ยวชาญในหน้าที่งานด้านต่าง ๆ จากทุก ๆ ฝ่ายในองค์กร เพื่อให้เข้าใจปัจจัยเกี่ยวกับความ

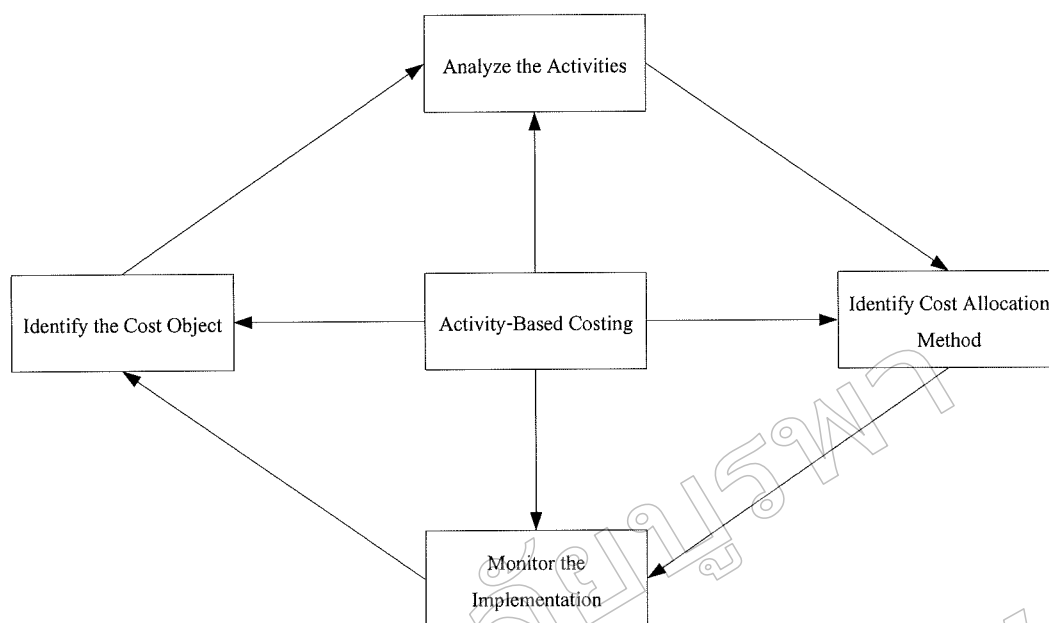
สลับซับซ้อนในด้านต่าง ๆ ที่อยู่เบื้องหลังจากการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Complexity Factors) ดังแสดงในตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

ประเภทต้นทุน		ตัวผลักดันกิจกรรม
-ค่าใช้จ่ายด้านบุคคลากร	-เงินเดือนพนักงาน -ค่าตอบแทนพนักงาน -ค่าสวัสดิการและอบรมพัฒนา -เงินสมทบกองทุน ประกันสังคม-หน่วยงาน	-การปฏิบัติงาน (%) -การปฏิบัติงาน (%) -การปฏิบัติงาน (%) -การปฏิบัติงาน (%)
-ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุ สิ้นเปลืองและ สาธารณูปโภค	-ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา -ค่าวัสดุสิ้นเปลือง -ค่าสาธารณูปโภค (น้ำจืด)	-เวลาการทำงาน (นาทีก) -ปริมาณการใช้งาน (%) -การปฏิบัติงาน (คัน)
-ค่าใช้จ่ายทั่วไป	-ค่าเสื่อมราคา (ทุน เครื่องจักร) -ค่าเสื่อมราคา (วัสดุอุปกรณ์) -ค่าเบี้ยประกัน -ค่าพาหนะเดินทาง (เรือรับส่ง- พนักงาน)	-อายุของทรัพย์สิน (วัน) -อายุของทรัพย์สิน (วัน) -มูลค่าทรัพย์สิน (%) -ปริมาณการใช้งาน (เที่ยว)

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

ตามระบบต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นผลที่ได้รับจากการกระทำกิจกรรม การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนการให้บริการจึงต้องทราบว่ามีกิจกรรมใดบ้าง แล้วจึงกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมและคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม ดังแสดงในภาพที่ 2-3



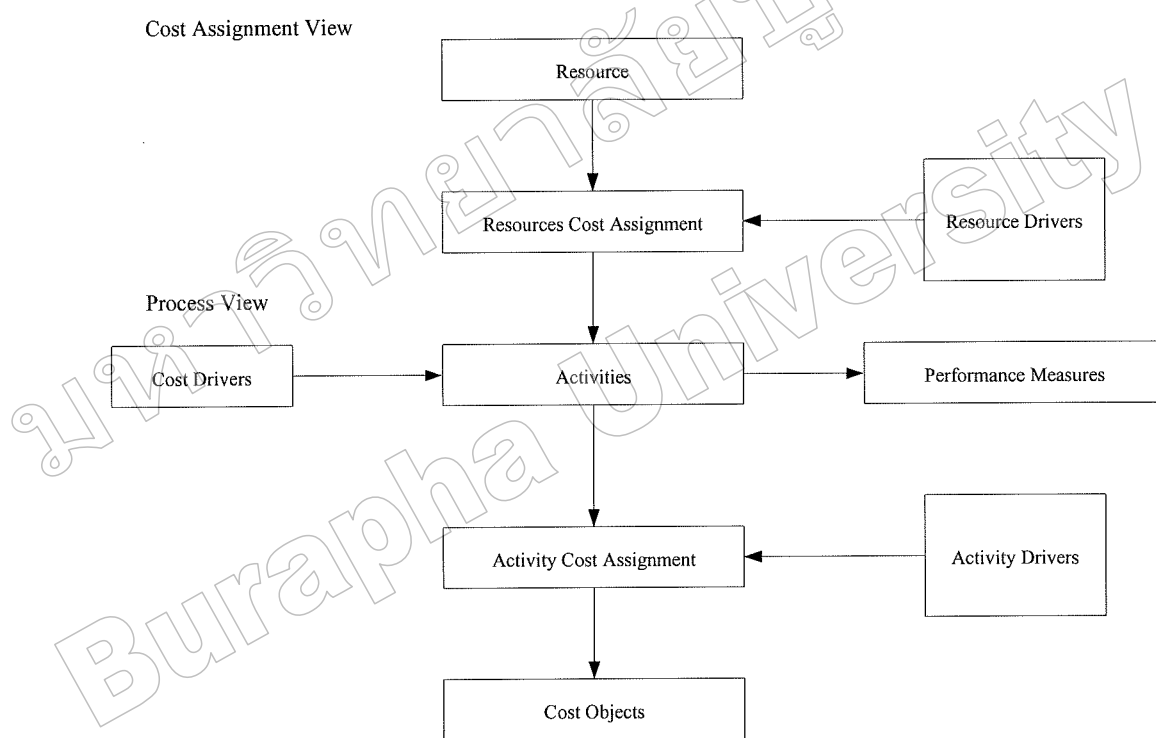
ภาพที่ 2-3 การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

5. การพัฒนาแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม

ในช่วงแรกของการพัฒนาแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นได้เน้นไปที่การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่เพียงประการเดียว ภายหลังจากที่นำแนวคิดนี้ไปใช้ประยุกต์ในธุรกิจต่าง ๆ ปรากฏว่ากิจการสามารถนำข้อมูลต้นทุน (ที่ไม่เป็นตัวเงิน) ไปใช้ในการบริหารกิจการ (Activity-Based Management) ได้อย่างมีประสิทธิภาพ Peter B. B. Turner ซึ่งเป็นประธานกรรมการบริหารบริษัท Cost Technology ได้พัฒนาแนวคิดนี้ในรูปแบบของต้นทุนกิจกรรม โดยแบ่งเป็น 2 มุมมอง คือ มุมมองด้านการระบุต้นทุน (Cost Assignment View) ซึ่งแสดงตามกรอบแนวคิดของรูป 2-4 และ มุมมองด้านกระบวนการดำเนินงาน (Process View) ซึ่งแสดงตามกรอบแนวคิดของภาพที่ 2-4

มุมมองด้านการระบุต้นทุน เป็นการศึกษาและติดตามเส้นทางต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ โดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรที่เหมาะสม เมื่อคำนวณต้นทุนของกิจกรรมได้แล้วก็จะคิดต้นทุนตามกิจกรรมให้แก่สิ่งที่ต้องการการคิดต้นทุน โดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม การพิจารณารูปแบบต้นทุนกิจกรรมภายใต้มุมมองการระบุต้นทุน ทำให้เกิดความจำเป็นในการสำรวจติดตาม รวบรวม และประมวลผลการใช้ทรัพยากรเข้าไปในกิจกรรมและในสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนตามลำดับ ซึ่งจะทำให้ผู้ให้บริหารทราบข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง ใกล้เคียงความเป็นจริงและสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ได้ดีขึ้น

มุมมองด้านกระบวนการดำเนินงาน เป็นการพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานที่เกิดจากกิจกรรมต่าง ๆ โดยระบุถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดกิจกรรมหรือตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งจะนำไปสู่การปฏิบัติงานในรูปของหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวแทนหรือหน่วยงานวัดผลเชิงปฏิบัติการ (Operating Measures) การพิจารณารูปแบบต้นทุนกิจกรรมในมุมมองนี้ จะทำให้เห็นความจำเป็นในการรวบรวมข้อมูลและสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของแต่ละแผนกต่าง ๆ ความเกี่ยวข้องระหว่างกิจกรรมทั้งภายในและภายนอกแผนก รวมทั้งผลลัพธ์ที่ควรได้จากการประกอบกิจกรรมทั้งในรูปของประสิทธิผล ประสิทธิภาพ เวลาที่ประหยัดได้ หรือคุณภาพในการบริหาร ซึ่งผู้บริหารสามารถนำรายละเอียดเหล่านี้ไปบริหารกิจกรรมที่อยู่ในแผนกต่าง ๆ ให้ดียิ่งขึ้น



ภาพที่ 2-4 โครงสร้างของระบบ Activity-Based Costing (คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

ระบบ ABC เป็นระบบบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน ในขณะเดียวกันก็ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดสภาพคล่องและการตัดสินใจได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่

มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่ากิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์ (คุณกร ประเสริฐศรี, 2555)

ความหมายของต้นทุนกิจกรรม และศัพท์ที่เกี่ยวข้อง

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ (ทรัพยากรดังกล่าวมักจะประกอบด้วยแรงงาน วัสดุสิ้นเปลือง เครื่องจักร พาหนะเดินทาง ระบบคอมพิวเตอร์และทรัพยากรอื่น ๆ) โดยทั่วไปต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตาม Cost Element ในกรณีที่สามารถทราบถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผล (Causal Relationship) ระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ต้นทุนฐานกิจกรรม หมายถึง การวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในรูปของสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

กิจกรรม (Activities) หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจกรรมให้เป็นผลได้ (Output) หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน ซึ่งอาจจะได้แก่ ผลิตภัณฑ์ สินค้า บริการ ฯลฯ เนื่องจากกิจการได้ใช้ทรัพยากรหลายประเภทลงไปในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้ได้เกิดขึ้นเพื่อให้ได้ตัวสินค้าหรือบริการ จึงต้องคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าไปในตัวสินค้าหรือบริการ และลูกค้านั้น

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป กล่าวอีกนัยหนึ่งตัวผลักดันต้นทุน คือ ปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่าง ๆ ตามมา แต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น (Root Cause) พึงระลึกเสมอว่าตัวผลักดันต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอและมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ

ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) หมายถึง ปัจจัยหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนดสัดส่วน การใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เข้าไปในหน่วยงานที่ประกอบกิจกรรมต่าง ๆ เช่น ในโรงงานผลิตส่วนใหญ่จะมีแผนกผลิต แผนกสั่งซื้อ แผนกซ่อมบำรุง ฯลฯ เพื่อให้หน่วยงานเหล่านี้สามารถประกอบกิจกรรมได้ตามที่กำหนดไว้ กิจกรรมที่ต้องจัดหาทรัพยากรซึ่ง ได้แก่ บุคลากร อาคาร เครื่องจักรอุปกรณ์และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ จึงมีการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าหน่วยงานต่าง ๆ โดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากรเป็นเกณฑ์ในการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากร

ตัวอย่างเช่นการคิดต้นทุนค่าเสื่อมราคาโรงงานให้หน่วยผลิตและหน่วยงานต่าง ๆ ในโรงงานโดย
ใช้เนื้อที่ (ตารางเมตร) เป็นเกณฑ์ กรณีเนื้อที่ (ตารางเมตร) เป็นตัวผลักดันทรัพยากร

ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) หมายถึง ปัจจัยหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนด
สัดส่วนการใช้กิจกรรมต่าง ๆ เข้าไปกับผลได้หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน ปกติจะพิจารณา
ความสัมพันธ์เป็นเหตุเป็นผล (Causal Relationship) ระหว่างกิจกรรมที่ใช้ไปกับสิ่งที่ต้องการคิด
ต้นทุนตัวอย่าง เช่น กิจกรรมแห่งหนึ่งต้องการรวบรวมต้นทุนกิจกรรมในแผนกจัดซื้อให้แก่แผนก
ผลิตจึงมีการรวบรวมต้นทุนของกิจกรรมในแผนกจัดซื้อเป็น 2 ประเภท คือ ต้นทุนกิจกรรมการ
สั่งซื้อวัตถุดิบและต้นทุนกิจกรรมการตรวจรับของ สมมุติว่าแผนกประกอบซึ่งเป็นแผนกผลิตแผนก
หนึ่งมาขอให้แผนกจัดซื้อทำการสั่งซื้อวัตถุดิบก็จะคำนวณต้นทุนของแผนกจัดซื้อให้แก่แผนก
ประกอบตามกิจกรรม 2 ประเภท คือ ต้นทุนในการสั่งซื้อจะคำนวณให้ตามจำนวนใบสั่งซื้อและ
จำนวนใบรับของเป็นตัวผลักดันกิจกรรม

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของโรงงานผลิตชิ้นส่วน
แม่พิมพ์ในประเทศจีน ผู้ศึกษาได้พบผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

คารารัตน์ ปัญกันท์ (2552) วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในกระบวนการฉีดอะลูมิเนียมโดย
ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมโดยใช้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากโรงงานอุตสาหกรรมในจังหวัดลำพูนได้พบว่า
ต้นทุนของโรงงานด้านการผลิตประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรงและ
ต้นทุนค่าโสหุ้ยการผลิต โดยพบว่า เดือนมิถุนายน 2552 สัดส่วนค่าโสหุ้ยการผลิตมีสัดส่วนที่สูง
กว่า 81% นับว่ามีความเหมาะสมอย่างมากที่จะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ การผลิตแบบ
D-Bracket มีค่าโสหุ้ยที่คำนวณแบบระบบต้นทุนกิจกรรมที่น้อยกว่าแบบเดิม แต่การผลิตแบบ
Connector ไม่พบว่ามีค่าแตกต่างกันมากนัก ซึ่งในความเป็นจริงแล้วการผลิตทั้งสองแบบ มี
ขั้นตอนที่เกือบจะเหมือนกัน และเสนอว่าการนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ควรมีการตรวจสอบ
ความถูกต้องของต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจะต้องมีค่าเท่ากับต้นทุนค่าโสหุ้ยที่นำมาคำนวณ และการ
คำนวณต้นทุนกิจกรรมนี้จะให้ผลถูกต้องในช่วงเวลาที่นำข้อมูลมาคิดเท่านั้น ถ้ามีการเปลี่ยนแปลง
กระบวนการผลิตก็ต้องคำนวณใหม่

ทกสิน บุญมาศิริ (2547) ศึกษาถึงการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณ
ค่าใช้จ่ายการผลิตของบริษัท อุตสาหกรรมถุงพลาสติกไทย จำกัด พบว่าเมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่าย
การผลิตในปัจจุบันพบว่ามีต้นทุนที่ต่างกัน ในระบบเดิมไม่สามารถแสดงรายละเอียดต้นทุนการ
ผลิตของแต่ละแผนกได้ละเอียดเท่ากับระบบต้นทุนกิจกรรม และจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรม

มาใช้ทำให้สามารถแสดงข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิต-เป่าและพิมพ์ถุงพลาสติกในทุกกิจกรรมเป็นเงิน 38,665,369.64 บาท และยังทำให้ได้รับรู้ต้นทุนที่แท้จริงเพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาขายใหม่ให้สอดคล้องกับต้นทุนได้มากขึ้น จึงเสนอแนะการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมว่าควรแบ่งขั้นตอนการดำเนินการออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ 1. ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมควบคุมต้นทุนกิจการเพื่อเป็นการปูพื้นฐานความรู้ความเข้าใจแก่พนักงาน 2. นำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตต่อไป ทั้งนี้ก็เพื่อจะได้ผลการคำนวณที่ถูกต้องที่สุด

ธนธิป ธนบดีธาดา (2552) ได้วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตสำหรับโรงงานผลิตชิ้นส่วนอุตสาหกรรมโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ใช้ข้อมูลทุกบัญชีเงินตัวเลขและข้อมูลปฐมภูมิแบบร่วมสังเกตการจากบริษัทตัวอย่าง ได้ผลคือวิธีการคิดต้นทุนทางบัญชีทำให้ไม่สามารถบอกต้นทุนที่แท้จริงในแต่ละเที่ยวรถของการขนส่งได้ว่าเป็นเท่าไร ใช้ทรัพยากรในแต่ละส่วนของบริษัทมากเท่าใด เพราะต้นทุนทางบัญชีทำให้ทราบเพียงว่าในแต่ละเดือนบริษัทต้องจ่ายค่าผ่อนรถเท่าไร จัดงานให้รถแต่ละคันเท่าไร แต่ไม่ได้ให้ความสำคัญถึงการวัดประสิทธิภาพของใช้รถควบคู่กันด้วย แต่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและการวัดประสิทธิภาพจะทำให้ทราบถึงต้นทุนในการบริหารกองรถบรรทุกด้วยว่ามีกำไรหรือขาดทุน เป็นผลลัพธ์ที่ออกมาเป็นตัวเลข ซึ่งจะทำให้บริษัทเห็นความสำคัญและปรับวิธีการที่เหมาะสมได้ดีขึ้น ทั้งนี้เสนอแนะว่าบริษัทควรมีการลงทุนติดตั้งระบบนำทางผ่านดาวเทียมและอุปกรณ์การใช้น้ำมัน เพื่อให้ทราบถึงอัตราการสิ้นเปลืองน้ำมันที่แท้จริงของรถแต่ละประเภทที่ใช้ ซึ่งจะช่วยให้เราทราบรายละเอียดต้นทุนการขนส่งที่ลึกกว่าเดิมและถูกต้องยิ่งขึ้น

วัชร เวณมาละ (2550) ที่วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตสำหรับโรงงานผลิตชิ้นส่วนอุตสาหกรรมโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม แล้วพบว่าระบบต้นทุนกิจกรรมช่วยให้การจัดสรรต้นทุนมีความถูกต้องมากกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิมของโรงงาน เพราะระบบต้นทุนกิจกรรมได้แบ่งกระบวนการทำงานออกเป็น 12 กิจกรรม และใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน 6 ตัว ตามพฤติกรรมการณ์ต้นทุนจริง ซึ่งผลจากการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง Front Bar และ Vacuum Head พบว่าต้นทุนต่อหน่วยจากการคำนวณแบบระบบต้นทุนกิจกรรมมีค่าสูงกว่าการคำนวณแบบต้นทุนเดิมของโรงงาน ฉะนั้นระบบต้นทุนกิจกรรมจึงให้ข้อมูลด้านต้นทุนต่อหน่วยและนำไปใช้ในการตัดสินใจด้านกลยุทธ์ได้ พร้อมทั้งเสนอแนะถึงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมว่าการใช้ข้อมูลที่ปฏิบัติจริงและให้ผลที่ถูกต้องในช่วงเวลาที่ทำการศึกษานั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างขององค์กรและกระบวนการผลิตก็จะทำให้ผลลัพธ์การคำนวณเปลี่ยนแปลงไป

สิทธิ ไรตัสุขรัตน์ (2546) ทำการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมสำหรับการดำเนินงานกระจายสินค้าจากบริษัทผลิต จำหน่ายผลิตภัณฑ์ทางดนตรี และกระจายสินค้าจากตัวแทนจำหน่ายอื่น ๆ

ที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่าการวิเคราะห์การดำเนินงานกระจายสินค้าพบว่าต้นทุนของกิจกรรมการเก็บสินค้าคงคลังมีต้นทุนที่สูงที่สุด และต้นทุนกิจกรรมดำเนินการหลังการจัดส่งมีต้นทุนต่ำสุด นอกจากนี้ลูกค้าขายปลีกมีการส่งคืนสินค้าน้อยกว่าลูกค้าขายส่งทำให้มีต้นทุนกิจกรรมการคืนสินค้าต่ำกว่า แต่ในขณะเดียวกันลูกค้าขายส่งส่งสินค้ามากกว่าลูกค้าขายปลีกจึงทำให้เกิดการประหยัดต่อขนาดในการขนส่ง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อต้นทุนต่อหน่วยในการกระจายสินค้ามากที่สุดได้แก่สัดส่วนการคืนสินค้า เนื่องจากเป็นตัวผลักดันกิจกรรมทั้งในส่วนของการจัดคืนสินค้าและกิจกรรมการเก็บสินค้าคงคลัง แต่ทั้งนี้ผู้วิจัยได้เสนอการลดปริมาณสินค้าคืนด้วยนโยบายทางด้านราคาและใช้ระบบ VMI เพื่อลดปริมาณสินค้าคงคลัง และเสนอว่าข้อมูลเดียวกันแต่มีที่มาต่างกัน เมื่อนำมาเปรียบเทียบแล้วไม่ตรงกัน ต้องพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลของแต่ละที่มาด้วย และข้อมูลเวลาในการทำกิจกรรมควรมีการวางแผนการเก็บข้อมูลอย่างดีเพื่อการประหยัดเวลาและถูกต้องแม่นยำ