

บทที่ 2

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยเรื่อง “ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในการผลิตสินค้าสำหรับธุรกิจ SMEs กรณีศึกษาอุตสาหกรรมการผลิตเส้นก๋วยเตี๋ยวขนาดย่อม” ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้าข้อมูลตามแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. ทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน Cost Accounting
2. ทฤษฎีและแนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม Activity-Based Costing (ABC)
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการนำระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ไปประยุกต์ใช้ในธุรกิจต่าง ๆ

ทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)

1. ความหมายของต้นทุน

เดชา อินเด (2547) กล่าวว่าไว้ว่าต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากรที่ต้องเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ โดยมูลค่าที่เสียไปนั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา และมูลค่าที่เสียไปนั้นอาจต้องเสียไปในทันที เช่น การซื้อสินค้าเป็นเงินสด ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจมีสภาพเป็นสินทรัพย์ (Asset) หรือค่าใช้จ่าย (Expense) ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่าต้นทุนนั้นหมดประโยชน์แล้วหรือยัง

ดวงมณี โกมารทัต (2546) ได้ประมวลความหมายของคำว่าต้นทุนจากสถาบันการบัญชีที่มีชื่อเสียงของสหรัฐอเมริกา ว่าหมายถึง มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์ หรือความเสียหายที่เกิดจากการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์ หรือบริการต่าง ๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในภายหลัง

ดวงมณี โกมารทัต (2546) กล่าวว่าไว้ว่าต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะสัมพันธ์โดยตรงกับหน่วยคิดต้นทุน สามารถที่จะติดตาม และกำหนดมูลค่าให้กับหน่วยคิดต้นทุนได้โดยง่าย

ส่วนต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะเกี่ยวข้องกับหน่วยคิดต้นทุน แต่ไม่สามารถติดตามและกำหนดมูลค่าให้กับหน่วยคิดต้นทุนได้โดยง่าย จะต้องอาศัยวิธีการปันส่วนหรือจัดสรรต้นทุนให้กับหน่วยคิดต้นทุนโดยการใช้หลักเกณฑ์ที่เหมาะสม

ชนิดา เชื้อสุวรรณชัยและคณะ (2547) ได้กล่าวถึงคำว่าต้นทุน คือ การที่เราสะสมการใช้ไปซึ่งเงินทุนในทุก ๆ รายการที่ได้จ่ายไปในการดำเนินงานปกติของกิจการ

ศศิวิมล มีอำพล (2546) ได้ให้ความหมายของต้นทุน ว่าหมายถึง เงินสดหรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสดที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งนำประโยชน์มาให้กิจการในปัจจุบันหรือในอนาคตดังนั้นในการนำมาซึ่งประโยชน์แก่กิจการในปัจจุบันหรือในอนาคตนั้นให้ได้มากที่สุดนั้นกิจการต้องพยายามลดต้นทุนให้มากที่สุดเพื่อก่อให้เกิดกำไรที่สูงที่สุดแก่กิจการ

2. การจำแนกประเภทต้นทุน

เดชา อินเด (2547) กล่าวว่าต้นทุนสามารถทำการจำแนกได้หลายแบบ หลายประเภท ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเหตุผลของการนำต้นทุนไปใช้ ดังนั้นควรที่จะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับต้นทุนประเภทต่าง ๆ ที่ได้ทำการจำแนกไว้ซึ่งมีดังนี้

2.1 การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ เป็นการจำแนกประเภทต้นทุนตามส่วนประกอบที่สำคัญในการผลิตสินค้า ประกอบด้วย

2.1.1 ต้นทุนวัตถุดิบ (Material Cost) หมายถึง วัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการผลิตสินค้า ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม

2.1.2 ต้นทุนค่าแรงงาน (Labor Cost) หมายถึง ผลตอบแทนที่ธุรกิจต้องจ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่ในการผลิตสินค้า สามารถแบ่งได้เป็น ค่าแรงงานทางตรง และค่าแรงงานทางอ้อม

2.1.3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead: MO) หมายถึง ต้นทุนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าที่ไม่ใช่ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และต้นทุนค่าแรงงานทางตรง แต่เป็นต้นทุนที่ทำให้การผลิตดำเนินไปได้ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในโรงงาน ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรอุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน ค่าน้ำค่าไฟฟ้า เป็นต้น

2.2 การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญที่มีต่อการผลิต สามารถจำแนกได้ 2 ประเภท

2.2.1 ต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นในเบื้องต้นของการผลิตสินค้า ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง และต้นทุนค่าแรงงานทางตรง

2.2.2 ต้นทุนแปรสภาพ (Conversion Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ใช้เพื่อการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

2.3 การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่มีความสัมพันธ์กับระดับกิจกรรม เป็นการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของต้นทุน เมื่อระดับกิจกรรมที่ทำเปลี่ยนแปลงไป สามารถจำแนกต้นทุนได้เป็น 4 ประเภท

2.3.1 ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จำนวนรวมไม่เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรมในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรืออาจเรียกว่า ต้นทุนกำลังการผลิต (Capacity cost)

2.3.2 ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) หมายถึง ต้นทุนซึ่งจำนวนรวมเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม

2.3.3 ต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi-Fixed Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะคงที่ในช่วงระดับกิจกรรมหนึ่ง เมื่อช่วงระดับกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปอีกระดับหนึ่ง ต้นทุนก็จะเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย และจะคงที่ตลอดช่วงระดับกิจกรรมนั้น

2.3.4 ต้นทุนกึ่งผันแปร (Semi-Variable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะผสมระหว่างต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร เป็นต้นทุนที่จำนวนรวมจะเปลี่ยนแปลงไปในทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม แต่การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนไม่เป็นไปในอัตราส่วนเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม

2.4 การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยวัดต้นทุน เพื่อพิจารณาว่าสามารถติดตามต้นทุนเข้าหน่วยวัดต้นทุน (Cost Objective) ได้ง่าย และชัดเจนหรือไม่ สามารถจำแนกต้นทุนได้ 2 ประเภท

2.4.1 ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถคิดหรือติดตามเข้าหน่วยวัดต้นทุนได้ง่ายและชัดเจน

2.4.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่สามารถคิดหรือติดตามเข้าหน่วยวัดต้นทุนได้ง่ายและชัดเจน

2.5 การจำแนกต้นทุนเพื่อวัดผลการดำเนินงาน เป็นการพิจารณาถึงต้นทุนที่ได้ใช้ประโยชน์หมดแล้ว ซึ่งต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ของงวด สามารถจำแนกต้นทุนได้ 2 ประเภท

2.5.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) หมายถึง ต้นทุนที่คิดเป็นต้นทุนของสินค้า ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยที่ต้นทุนเหล่านี้ถือเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีสภาพเป็นสินทรัพย์ จนกว่าสินค้านั้นจะถูกขายออกไป ซึ่งต้นทุนของสินค้าที่ขายออกไป เรียกว่า ต้นทุนขาย ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องนำไปหักออกจากรายได้ของกิจการ

2.5.2 ต้นทุนงวดเวลา (Period Cost) หมายถึง ต้นทุนที่หมดประโยชน์แล้วในงวดเวลานั้น ได้แก่ ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

2.6 การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งาน เป็นการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน สามารถจำแนกต้นทุนตามหน้าที่งานได้ 2 ประเภท

2.6.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Manufacturing Cost) หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า

2.6.2 ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Non-Manufacturing Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับส่วนงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า เช่น ต้นทุนการบริหาร ต้นทุนการเงิน และต้นทุนการตลาด เป็นต้น

2.7 การจำแนกต้นทุนตามลักษณะความรับผิดชอบ เป็นการจำแนกต้นทุนที่เกิดขึ้นในหน่วยงานต่าง ๆ โดยมีหัวหน้าหน่วยงานเป็นผู้รับผิดชอบ สามารถจำแนกได้ 2 ประเภท

2.7.1 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าหน่วยงานใดหรือบุคคลใดเป็นผู้รับผิดชอบ ที่ทำให้ต้นทุนนั้นเพิ่มขึ้นหรือลดลง

2.7.2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Uncontrollable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่ได้อยู่ในอำนาจที่หน่วยงานหรือผู้บริหารในระดับนั้นจะควบคุมได้

2.8 การจำแนกต้นทุนตามวัตถุประสงค์ของการตัดสินใจ ซึ่งผู้บริหารต้องทำการตัดสินใจสำหรับทางเลือกที่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์สูงสุด สามารถจำแนกได้ดังนี้

2.8.1 ต้นทุนจม (Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในอดีตซึ่งไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบัน

2.8.2 ต้นทุนส่วนแตกต่าง (Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม เนื่องจากวิธีการปฏิบัติงาน หรือการเปลี่ยนแปลงระดับกิจกรรม

2.8.3 ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost) หมายถึง ผลตอบแทนที่กิจการต้องสูญเสียไปเนื่องจากการตัดสินใจเลือกทางเลือกอื่น ซึ่งต้นทุนเสียโอกาสเป็นต้นทุนที่กิจการนำมาวิเคราะห์เพื่อใช้ในการตัดสินใจเท่านั้น

2.8.4 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ และต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Avoidable Cost and Unavoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่เกิดขึ้นหรือต้นทุนที่ประหยัดได้หากหยุดกิจกรรม ถือเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ส่วนต้นทุนที่ยังคงเกิดขึ้น แม้ว่าจะทำการยกเลิกกิจกรรมแล้ว เราถือว่าเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้

2.8.5 ต้นทุนปิดโรงงาน (Shut Down Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ยังคงเกิดขึ้น ถึงแม้ว่ากิจการหยุดการผลิตไปแล้วก็ตาม หรือปิดโรงงานเพียงชั่วคราว

2.8.6 ต้นทุนหน่วยสุดท้าย (Marginal Cost) หมายถึง ต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดวิธีการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costing) สามารถแบ่งได้ ดังนี้

1. การคิดต้นทุนตามลักษณะของการผลิต ซึ่งโดยทั่วไปสามารถแบ่งลักษณะของการผลิตได้ 2 ลักษณะ คือ การผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้า และการผลิตตามรูปแบบที่กิจการกำหนด โดยสามารถแบ่งวิธีการคิดต้นทุนออกเป็น 2 วิธี

1.1 การคิดต้นทุนตามงาน (Job-Order Costing) เป็นการคิดต้นทุนที่ใช้กับกิจการที่ทำการผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้า ซึ่งสินค้าแต่ละหน่วย ลูกค้าเป็นผู้กำหนดรูปแบบเอง จึงทำให้สินค้าในแต่ละหน่วยมีความแตกต่างกัน ดังนั้นการคำนวณต้นทุนสินค้าจึงแยกคำนวณตามงานแต่ละงาน

1.2 การคิดต้นทุนตามแผนก (Process Costing) เป็นการคิดต้นทุนตามแผนกที่ใช้กับกิจการที่ผลิตสินค้าตามรูปแบบของกิจการเอง ผลิตสินค้าเป็นจำนวนมากเพื่อวางขายตามตลาด สินค้าที่ผลิตแต่ละหน่วยมีลักษณะเหมือนกัน ซึ่งกระบวนการผลิตสินค้าจะทำการแบ่งเป็นแผนก ๆ และการผลิตในแต่ละแผนกต้องเป็นแบบต่อเนื่อง เพราะฉะนั้น การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ จึงต้องสะสมต้นทุนการผลิตเป็นงวด ๆ แยกตามแผนกไป

2. การคิดต้นทุนตามส่วนประกอบของต้นทุนที่คิดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ซึ่งส่วนประกอบของต้นทุนจะประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ในส่วนของวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงจะถือเป็นต้นทุนผันแปร ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตจะมีทั้งที่เป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ ซึ่งต้นทุนคงที่ของค่าใช้จ่ายในการผลิตจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิต ดังนั้นวิธีการคิดต้นทุนจึงแบ่งออกเป็น 2 วิธี ดังนี้

2.1 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนรวมหรือวิธีต้นทุนคิดเต็ม (Full Costing or Absorption Costing) เป็นการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยที่คิดต้นทุนการผลิตทั้งหมดเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งหมายถึง วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่

2.2 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนผันแปรหรือวิธีต้นทุนทางตรง (Variable Costing or Direct Costing) เป็นการคิดต้นทุนเพื่อวัตถุประสงค์ทางการวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจของกิจการ ซึ่งวิธีการคิดต้นทุนจะคิดเฉพาะต้นทุนผันแปรเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เท่านั้น ดังนั้นการคิดต้นทุนตามวิธีนี้จะประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่จะถือว่าเป็นต้นทุนประจำงวด (Period Cost)

3. การคิดต้นทุนตามชนิดของต้นทุนที่จะนำมาคิดเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นการพิจารณาชนิดของต้นทุนหรือตัวเลขของต้นทุนที่จะนำมาคำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งอาจจะใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือใช้ต้นทุนที่ประมาณไว้ ซึ่งสามารถแบ่งได้ 3 วิธี คือ

3.1 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนจริง (Actual Costing) เป็นการนำต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีตกำนวณเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่เบิกใช้จริง ค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

3.2 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนปกติ (Normal Costing) เป็นการคิดต้นทุนโดยการกำหนดค่าใช้จ่ายการผลิตไว้ล่วงหน้า ดังนั้นการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงประกอบไปด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้จริง ค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่คิดเข้างาน

3.3 การคิดต้นทุนตามวิธีต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costing) เป็นการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยใช้ต้นทุนการผลิตที่กำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างมีหลักเกณฑ์มาเป็นต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้าขึ้นหนึ่งหน่วย ซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์ประกอบไปด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมาตรฐาน ค่าแรงงานทางตรงมาตรฐาน และค่าใช้จ่ายในการผลิตมาตรฐาน

ระบบบัญชีต้นทุนของกิจการ ประกอบไปด้วย 3 ส่วนหลัก ๆ ดังนี้

1. วิธีการเกี่ยวกับวัตถุดิบ จะมีการจัดการในส่วนของการจัดซื้อวัตถุดิบ และการเบิกใช้วัตถุดิบเพื่อการผลิตสินค้า ซึ่งในส่วนของการเบิกใช้วัตถุดิบนั้น เราสามารถทำการบันทึกบัญชีและตีราคาวัตถุดิบที่เบิกใช้ ซึ่งสามารถจำแนกวิธีการคำนวณต้นทุนเหล่านั้น ได้ดังนี้

1.1 การคำนวณต้นทุนวัตถุดิบตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) เป็นการคำนวณต้นทุนภายใต้ข้อสมมุติที่ว่า วัตถุดิบที่ซื้อมาก่อนควรนำไปใช้ในการผลิตก่อน ดังนั้นต้นทุนวัตถุดิบที่เบิกใช้จึงเป็นต้นทุนของวัตถุดิบที่ซื้อมาในครั้งแรก ๆ เรียงตามลำดับไป

1.2 การคำนวณต้นทุนวัตถุดิบตามวิธีเข้าหลังออกก่อน (LIFO) เป็นการคำนวณต้นทุนสำหรับวัตถุดิบที่ซื้อเข้ามาทีหลังแต่ได้นำออกไปใช้ในการผลิตก่อน ซึ่งต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิกใช้จะมีราคาที่ใกล้เคียงกับราคาของวัตถุดิบในปัจจุบัน ส่วนต้นทุนของวัตถุดิบที่เหลือจะเป็นราคาของวัตถุดิบที่ซื้อมาในครั้งแรก ๆ

1.3 การคำนวณต้นทุนของวัตถุดิบตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ตามวิธีนี้ถือว่า วัตถุดิบทุกหน่วยที่มีอยู่ในคลังมีสภาพเหมือนกัน และมีโอกาสที่จะถูกเบิกไปใช้เพื่อการผลิตเท่ากัน ดังนั้นต้นทุนของวัตถุดิบที่เบิกใช้ จึงเป็นราคาถัวเฉลี่ย

1.4 การคำนวณต้นทุนวัตถุดิบตามราคาที่แท้จริง กิจการต้องทราบรายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุดิบที่เบิกใช้อย่างแน่นอนว่าซื้อวัตถุดิบมาในราคาทุนเท่าใด ซึ่งการใช้วิธีการคำนวณต้นทุนวิธีนี้เหมาะสำหรับวัตถุดิบที่มีราคาค่อนข้างสูง

2. วิธีการเกี่ยวกับค่าแรงงาน สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าเพื่อขาย ค่าแรงงานจะเกิดจากการดำเนินงานใน 2 ส่วน คือ ค่าแรงงานที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน และค่าแรงงานที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้า ซึ่งค่าแรงงานที่เกี่ยวกับการดำเนินงานจะอยู่ในรูปของเงินเดือน เช่น เงินเดือนของพนักงานขาย หรือ เงินเดือนในด้านการบริหาร ส่วนค่าแรงงานที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าจะเป็นค่าแรงงานที่จ่ายให้กับพนักงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตสินค้า แบ่งเป็น 2 ส่วน ได้แก่

2.1 ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost) หมายถึง ค่าแรงงานที่จ่ายให้กับพนักงานหรือคนงานที่ทำหน้าที่ในการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง และสามารถคำนวณค่าแรงงานเข้าเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่งหน่วยใดได้โดยตรง

2.2 ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor Cost) หมายถึง ค่าแรงงานที่จ่ายให้กับพนักงานหรือคนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าแต่ไม่ได้มีหน้าที่โดยตรงในการผลิตสินค้า เช่น เงินเดือนหัวหน้าคนงาน

3. วิธีการเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ไม่จัดเป็นวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตดำเนินกิจกรรมไปได้ โดยสามารถจัดการเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการผลิตได้ ดังนี้

3.1 จัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต เพื่อใช้ควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยควรจัดให้อยู่ในรูปของ งบประมาณยืดหยุ่นได้ (Flexible Budget)

3.2 บันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดในบัญชีคุมค่าใช้จ่ายในการผลิต

3.3 นำค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริงมาเปรียบเทียบกับงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ตั้งไว้

เพราะฉะนั้นการคิดคำนวณต้นทุนการผลิตจะเท่ากับ

$$\text{ต้นทุนการผลิต} = \text{วัตถุดิบทางตรงใช้ไป} + \text{ค่าแรงงานทางตรง} + \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิต}$$

เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม ดังนั้นควรมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตเหล่านี้ไปยังต้นทุนของผลิตภัณฑ์แต่ละประเภทโดยตรง ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตให้กับต้นทุนของผลิตภัณฑ์สามารถทำได้ 3 วิธี ดังนี้

1. วิธีอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตแบบอัตราเดียว (Single Factory Overhead Rate) เป็นการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากทุกแผนกการผลิตแล้วหารด้วยฐานหรือเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเพียงฐานหรือเกณฑ์เดียว เช่น เกณฑ์ของชั่วโมงแรงงานทางตรง หรือ

เกณฑ์ของชั่วโมงแรงงานเครื่องจักร เพื่อใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งเป็นวิธีที่มีความสะดวกและรวดเร็ว ง่ายต่อการนำไปใช้

2. วิธีอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละแผนกการผลิต (Multiple Production Department Factory Overhead Rate) เนื่องจากแผนกการผลิตแต่ละแผนกมีความแตกต่างกันในด้านกระบวนการผลิต ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตควรแตกต่างกันด้วย ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตให้กับผลิตภัณฑ์โดยใช้อัตราที่แตกต่างกันของแต่ละแผนกการผลิตต่าง ๆ เป็นการหาค่าใช้จ่ายในการผลิตเพื่อจัดสรรเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์โดยตรงของแต่ละแผนกการผลิต

3. วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) เป็นการจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยมีวิธีการปันส่วนที่คล้ายกับวิธีอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละแผนกผลิต แตกต่างกันในที่วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมต้องมีการกำหนดกิจกรรม เพื่อทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายในการผลิต

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า วิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีที่มีความถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

ทฤษฎีและแนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing, ABC)

ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการคำนวณต้นทุน โดยการแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งในการระบุกิจกรรมนั้นจะช่วยทำให้กิจการทราบว่าการดำเนินงานของกิจการประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง และค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการดำเนินงานได้ใช้ไปในกิจกรรมใดบ้าง ซึ่งระบบ ABC (Activity-Based Costing) จะประกอบไปด้วย การกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน โดยหลักการเบื้องต้นของการคิดคำนวณระบบต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ทำการกำหนด กิจกรรม หรือวิเคราะห์กิจกรรม
2. ทำการศึกษาต้นทุนของทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม
3. กำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุน หรือวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม
4. คำนวณต้นทุนทั้งหมดของแต่ละกิจกรรม
5. ศึกษาปริมาณงานของแต่ละกิจกรรม
6. คำนวณต้นทุนต่อหน่วย

7. การประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจ

ความหมายของต้นทุนฐานกิจกรรม

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2548) กล่าวว่า ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ (ทรัพยากรดังกล่าวมักประกอบด้วยแรงงาน วัสดุสิ้นเปลือง เครื่องจักร พาหนะเดินทาง ระบบคอมพิวเตอร์และทรัพยากรอื่น ๆ)

เดชา อินเด (2547) ได้กล่าวถึง ต้นทุนกิจกรรม ว่าหมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรงงาน บริการและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ โดยปกติ ต้นทุนของทรัพยากรที่เกิดขึ้นจะบันทึกบัญชีตามรายการบัญชี การคำนวณต้นทุนของกิจกรรมเป็นการปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมก่อน ถ้าต้นทุนตามรายการบัญชีใดเกิดจากการทำกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียว ก็สามารถระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนั้นได้โดยตรง แต่ถ้าเกิดจากการทำกิจกรรมหลายกิจกรรมก็ต้องปันส่วนต้นทุนนั้นเข้าสู่กิจกรรมโดยวิธีการประมาณการอย่างมีหลักเกณฑ์

Kaplan and Cooper (1988) ได้ให้หลักการในการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ว่าเป็นต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมที่ธุรกิจดำเนินการ ซึ่งได้แก่ การจัดซื้อวัตถุดิบ กระบวนการผลิต หรือกระบวนการตรวจสอบสินค้าและบริการ เพราะฉะนั้นการคิดต้นทุนควรกระจายต้นทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่กำหนด

ในระบบ ABC ได้ถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ดังนั้นการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดก็จะต้องมีการกำหนดกิจกรรมและต้นทุนของกิจกรรมเหล่านั้นเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ตามปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริง ดังนั้นคำว่ากิจกรรม จึงหมายถึง เหตุการณ์ การกระทำหรือผลงานที่เป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีความถูกต้องมากขึ้นอยู่เพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์หรือบริการแต่ละชนิด

ระบบ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ที่ได้ขยายวิธีการปันส่วนต้นทุนให้แตกต่าง ไปจากที่เคยใช้กันอยู่ในระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม โดยมีการจัดสรรต้นทุนในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตลงไปในการกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยต้องทำการระบุตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) หรือกำหนดเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน ซึ่งหมายถึง ปัจจัยหรือกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรม เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ แล้ว ซึ่งต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงต่ำแตกต่างกันอย่างไรนั้นขึ้นอยู่กับการใช้กิจกรรมต่าง ๆ ที่แตกต่างกันด้วย

โดยสามารถสรุปได้ว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เป็นระบบการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งมีขั้นตอนที่สำคัญดังนี้

1. จัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตให้แก่แต่ละกลุ่ม ซึ่งประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อย ๆ หลายกิจกรรม ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า
2. คำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นได้ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หรือเกณฑ์การกระจายต้นทุนเป็นตัวช่วย

ดังนั้นการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับสินค้าแต่ละประเภทตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น กิจกรรมต้องมีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ การพิจารณาการกำหนด หรือการวิเคราะห์กิจกรรมสำหรับผู้ที่เป็นระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ สามารถกำหนดได้ตามคุณลักษณะดังนี้

1. กิจกรรมปฐมภูมิ (Primary Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อการปฏิบัติงานของหน่วยงาน หรือแผนกนั้น ๆ เป็นผลสำเร็จ
2. กิจกรรมทุติยภูมิ (Secondary Activities) เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนกิจกรรมปฐมภูมิให้สามารถปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
3. กิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นประจำ (Repetitive Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเรื่อย ๆ และเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง มีกระบวนการที่สม่ำเสมอไปเปลี่ยนแปลง
4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง (Nonrepetitive Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวโดยมีจุดเริ่มต้นและจุดจบที่แน่นอน มักเกิดขึ้นในลักษณะพาดผ่านไปตามหน่วยงานต่าง ๆ ขององค์กร
5. กิจกรรมที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (Discretionary Activities) เป็นกิจกรรมที่อาจจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของฝ่ายบริหารเป็นสำคัญ
6. กิจกรรมที่จำเป็น (Required Activities) เป็นกิจกรรมที่องค์กรจำเป็นต้องปฏิบัติ
7. กิจกรรมเชิงกลยุทธ์ (Strategic Activities) เป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญต่อการที่กิจการจะประสบความสำเร็จทางการแข่งขัน
8. กิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่า (Value-Added Activities) เป็นกิจกรรมที่ทำให้ผลิตภัณฑ์หรือบริการเกิดคุณค่าขึ้นในสายตาของลูกค้า และยังสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าอีกด้วย
9. กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า (Non Value-Added Activities) เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแต่ไม่ได้ทำให้คุณค่าของสินค้าและบริการสูงขึ้น

10. กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น (Non Value-Added but Necessary Activities) เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตซึ่งมิได้ทำให้มูลค่าของสินค้าและบริการสูงขึ้น แต่มีความจำเป็นต้องมีกิจกรรมเหล่านั้นในการผลิตสินค้า โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยง หรือยกเลิกกิจกรรมเหล่านั้นได้

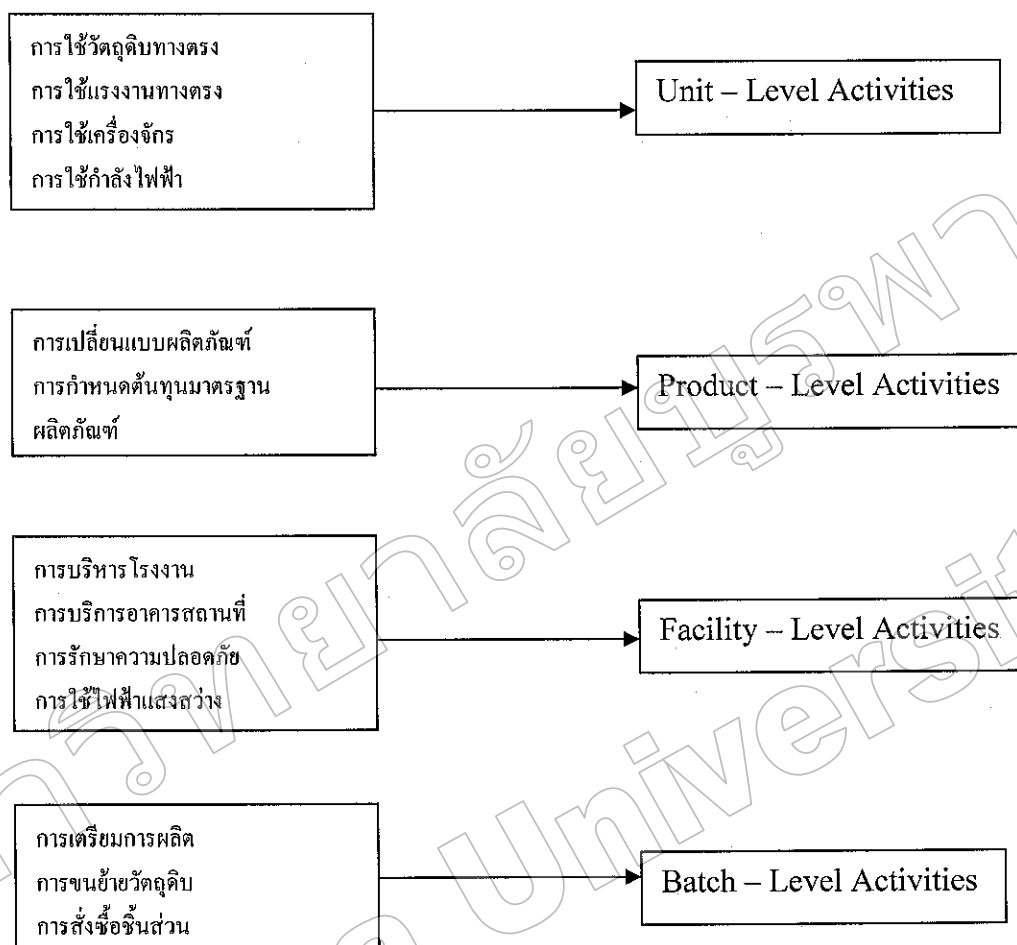
การกำหนดกิจกรรมเพื่อทำการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของค่าใช้จ่ายในการผลิตของสินค้าแต่ละประเภทสามารถกำหนดได้อีกหนึ่งคุณลักษณะภายใต้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ดังนี้

1. กิจกรรมระดับหน่วยผลิตภัณฑ์ (Unit – Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย และเป็นกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น การใช้วัตถุดิบทางตรง

2. กิจกรรมระดับกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Batch - Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตสินค้ากลุ่มหนึ่ง และเป็นกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับกลุ่มของผลิตภัณฑ์ เช่น การเตรียมการผลิต การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ

3. กิจกรรมระดับชนิดผลิตภัณฑ์ (Product - Level Activities) เป็นกิจกรรมที่ทำให้เกิดการผลิต หรือการขายสินค้า ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการผลิตและการขายแต่ละแบบหรือแต่ละประเภทของผลิตภัณฑ์ เช่น การเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์

4. กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ (Facility – Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปด้วยความสะดวก และเป็นกิจกรรมที่ไม่มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ใด ๆ เช่น การรักษาความปลอดภัย



ภาพที่ 2-1 แสดงตัวอย่างกิจกรรมในแต่ละกลุ่มกิจกรรม

การกำหนดเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนในด้านของค่าใช้จ่ายในการผลิต สามารถที่จะกำหนดเกณฑ์ของการกระจายต้นทุนตามกิจกรรมที่ได้กำหนดไว้แล้ว เช่น ค่าใช้จ่ายในด้านของค่าแรงงานทางอ้อม สามารถที่จะใช้จำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานของบุคลากรเป็นเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน หรือสามารถที่จะกำหนดเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนตามกลุ่มประเภทของกิจกรรมได้อีกด้วย ดังนี้

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นตามปริมาณการผลิต (Unit – Level Cost) เป็นต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต สามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยตรง เช่น ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เป็นต้น

2. ต้นทุนที่ผันแปรตามจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม (Batch – Level Cost) เป็นต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับกลุ่มของผลิตภัณฑ์ (Batch) โดยไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยของกลุ่มผลิตภัณฑ์นั้น เช่น ต้นทุนการเตรียมการผลิต ต้นทุนการสั่งซื้อวัตถุดิบ เป็นต้น

3. ต้นทุนที่ผันแปรตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ (Product – Sustaining Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมรวมที่ทำให้เกิดการผลิต และการขายสินค้า มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตและการขายสินค้าในแต่ละแบบ ต้นทุนในประเภทนี้จะเพิ่มขึ้นตามประเภทของผลิตภัณฑ์ แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต หรือจำนวนกลุ่มของผลิตภัณฑ์ เช่น ต้นทุนการเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ ต้นทุนการกำหนดมาตรฐานสินค้า เป็นต้น

4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนให้กิจการดำเนินต่อไปได้ (Facility – Sustaining Costs) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมโดยรวม เพื่อให้กิจกรรมต่าง ๆ ดำเนินไปด้วยความสะดวก ต้นทุนประเภทนี้ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนในลักษณะคงที่ เช่น ต้นทุนในการบริหารโรงงาน ค่าไฟฟ้า เป็นต้น ต้นทุนเหล่านี้เป็นต้นทุนโดยรวม ซึ่งไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ต้องใช้ดุลยพินิจในการปันส่วน

ประโยชน์ของการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน หรือการกำหนดเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน เพื่อต้องการคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลักดันต้นทุน หรือเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน โดยมีสูตรการคำนวณดังนี้

$$\text{ต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนฐานกิจกรรม}}{\text{ปริมาณตัวผลักดันต้นทุน หรือเกณฑ์การกระจายต้นทุน}}$$

หลังจากที่ได้ต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วยแล้ว การคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ สามารถคำนวณโดย

$$\text{ต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์} = \text{อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม} \times \text{ปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์}$$

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการนำระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ไปประยุกต์ใช้ในธุรกิจต่าง ๆ

จากการศึกษางานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น จะเห็นได้ว่า ณ ปัจจุบันนี้ การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมกำลังเป็นที่ยอมรับทั้งในภาคอุตสาหกรรม และภาคธุรกิจ เพื่อการบริหารจัดการต้นทุนได้อย่างถูกต้อง ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้นำเสนองานวิจัยต่าง ๆ ที่นำระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับธุรกิจต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางในการประกอบการศึกษาดังนี้

ศิริพร กิตติวัชรพล (2543) ได้ศึกษาถึงการประมาณต้นทุนการผลิตในอุตสาหกรรมการพิมพ์ โดยมีจุดมุ่งหมายในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมทั้งในระหว่างกระบวนการพิมพ์ และหลังการพิมพ์ นำระบบบัญชีต้นทุนงานมาใช้ในการทำแบบป้อนสำหรับงานพิมพ์กล่อง โดยได้ศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อใช้จำแนกค่าใช้จ่ายของโรงงาน รวมทั้งออกแบบโครงสร้างการจัดเก็บข้อมูลและระบบเอกสารเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนของกิจกรรม พร้อมทั้งยกตัวอย่างเปรียบเทียบต้นทุนปัจจุบันและต้นทุนตามกิจกรรม ซึ่งช่วยให้บริษัททราบถึงต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นในแต่ละงานได้อย่างแม่นยำ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุม และลดต้นทุนการผลิตของบริษัทลงได้

สุกานต์ อัครชัยพานิชย์ (2544) ได้ศึกษาถึงการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม โดยพัฒนาแบบจำลองต้นทุนกิจกรรมขึ้นเพื่อสามารถให้ผู้ประกอบการทราบถึงต้นทุนค่าด้วยรถบรรทุก สามารถวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนการให้บริการ และต้นทุนที่เกิดจากลูกค้าแต่ละรายได้อย่างถูกต้อง โดยกิจกรรมที่ได้ทำการศึกษา ได้แก่ แผนกธุรการ แผนกคลังสินค้า และแผนกขนส่ง ของผู้ประกอบการรายหนึ่งที่ทำนันทนาการด้วยการรวบรวมสินค้าของลูกค้าในเขตชานเมืองกรุงเทพฯ ไปส่งยังปลายทางที่อยู่ในต่างจังหวัด ซึ่งแบบจำลองที่ผู้วิจัยได้พัฒนานั้นสามารถแสดงต้นทุนการใช้รถแยกเป็นขาไปและขากลับได้ รวมทั้งต้นทุนที่เกิดจากการไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความจุของรถได้อย่างเต็มที่อีกด้วย

วราภรณ์ ผ่องพลใส (2545) ได้ศึกษาถึงการนำระบบ ABC ไปประยุกต์ใช้ในองค์กร ซึ่งเป็นกรณีศึกษาบริษัทตัวอย่าง โดยการนำระบบบัญชีแบบเดิม และระบบบัญชีแบบ ABC มาเปรียบเทียบเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่เกิดขึ้นจากระบบบัญชีทั้ง 2 แบบ จากผลของการศึกษาในครั้งนี้ ทำให้กิจการทราบว่าต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าในระบบบัญชีแบบ ABC จะได้ผลลัพธ์ที่ต่ำกว่าการคำนวณด้วยวิธีระบบบัญชีแบบเดิม ดังนั้นระบบบัญชีแบบ ABC จะมีความถูกต้องและสามารถสะท้อนความเป็นจริงได้มาก ซึ่งทำให้กิจการสามารถเพิ่มประสิทธิภาพทางการแข่งขันได้

ศรवल อิศรางกูร ณ อยุธยา (2547) ได้ศึกษาถึงระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับโรงงานผลิตโทรทัศน์สี ซึ่งผู้วิจัยได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อลดต้นทุนการผลิตสินค้า โดยนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาช่วยในการคิดคำนวณต้นทุน ให้เป็นไปอย่างรวดเร็วและถูกต้อง โดยได้ทำการปันส่วนต้นทุนร่วมจากแผนกสนับสนุนการผลิตเข้าสู่แผนกการผลิต โดยการนำวิธีเมตริกซ์มาใช้ ซึ่งผลการวิจัยนี้ทำให้ธุรกิจทราบตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและอัตราของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน เพื่อใช้ควบคุมต้นทุนของสินค้า และเพื่อการบริหารต้นทุนกิจกรรมต่อไป

กรรณิการ์ กำมะเลศ (2549) ได้ศึกษาถึงต้นทุนโลจิสติกส์สำหรับการดำเนินงานกระจายสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ด้วยการบริหารต้นทุนกิจกรรม ซึ่งผู้วิจัยได้เลือกกระบวนการบริหารต้นทุน

กิจกรรมเพื่อต้องการทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างแท้จริง ผลที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์ ด้วยวิธีการบริหารต้นทุนกิจกรรม ทำให้ได้ทราบถึงสัดส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละกิจกรรมในการกระจายสินค้า และได้มีการเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมของการขนส่งสินค้าทางอากาศ กับต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมของการส่งสินค้าทางเรือ เพื่อทราบถึงการใช้ทรัพยากรต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมของแต่ละรูปแบบการขนส่ง ซึ่งสามารถให้ผู้บริหารนำข้อมูลเหล่านั้นมาประกอบการตัดสินใจในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

Pirttila and Hautaniemi (1994) ได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาจัดการเกี่ยวกับการบริหารต้นทุนโลจิสติกส์ในด้านการกระจายสินค้าในคลังสินค้า โดยยกเว้นในส่วน of ต้นทุนการขนส่งของบริษัทการศึกษา ซึ่งมีวิธีในการศึกษาต้นทุนฐานกิจกรรมคือ เก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรม กำหนดตัวผลักดันต้นทุน หรือเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน เพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย และเปรียบเทียบต้นทุนในการกระจายสินค้านี้ระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของการกระจายสินค้า จากการศึกษาพบว่า การคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น ไม่เพียงแต่จะคำนวณได้เฉพาะต้นทุนของสินค้าเท่านั้น แต่ยังสามารถคำนวณถึงต้นทุนของกลุ่มลูกค้าได้อีกด้วย ซึ่งระบบต้นทุนแบบเดิมไม่สามารถที่จะคำนวณได้

จากการศึกษาถึงทฤษฎี และงานวิจัยต่าง ๆ ที่ได้ทำการเก็บรวบรวม จะเห็นได้ว่า การนำระบบการคิดคำนวณต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการแสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่แท้จริงของตัวผลิตภัณฑ์ เพื่อให้ผู้บริหารได้ตระหนักถึงความสำคัญของการคิดคำนวณต้นทุนด้วยวิธีที่ถูกต้องในการนำไปสู่การบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล