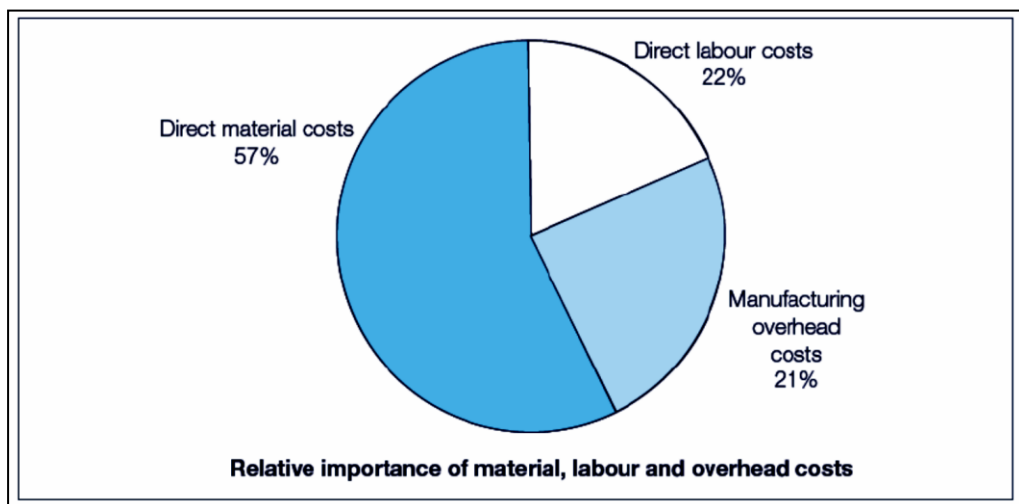


บทที่ 2 ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ความเป็นมาของระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing)

แต่เดิมองค์กรต่างๆ มีการใช้ระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing) โดยกำหนดให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบไปด้วยต้นทุนประเภทต่างๆ แสดงได้ตามรูปที่ 2.1 ดังนี้

1. **ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (Direct Material Costs)** หมายถึง ค่าวัตถุดิบที่เป็นส่วนประกอบหลักของผลิตภัณฑ์และคิดเป็นมูลค่าตามหน่วยได้โดยตรง เช่น แก้ว 1 ตัว จะมีไม้เป็นวัตถุดิบทางตรงส่วนประกอบอื่นๆ เช่น ตะปู กาว เป็นวัสดุสิ้นเปลืองหรือวัตถุดิบทางอ้อม
2. **ต้นทุนแรงงานทางตรง (Direct Labor Costs)** หมายถึง ค่าแรงงานที่ใช้ในการเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบทางตรงให้เป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปเพื่อจำหน่าย เช่น ค่าแรงที่จ่ายให้กับพนักงานตัดไม้ ประกอบแก้ว ส่วนค่าแรงที่จ่ายให้กับหัวหน้างานเป็นค่าแรงทางอ้อม หรือค่าใช้จ่ายการผลิต
3. **ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Costs)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ใช้ในการผลิต นอกเหนือจากค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายดังกล่าว ถือเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าตามหน่วยผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน



รูปที่ 2.1 ตัวอย่างสัดส่วนต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต [1]

การคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม จึงจะใช้ค่าวัตถุดิบทางตรง หรือค่าแรงงานทางตรง เป็นเกณฑ์ตั้งต้นในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต (Allocation Based) ให้กับผลิตภัณฑ์ตามสัดส่วนที่เกิดขึ้น เช่น คิดค่าแรงงานทางตรงรวมตามปริมาณชิ้นงานที่ผลิต หรือค่าวัตถุดิบทางตรงรวมตามปริมาณชิ้นงานที่ผลิต ซึ่งบางครั้งค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นนั้นไม่ได้แปรผันโดยตรงกับปริมาณการผลิต ตัวอย่างเช่น

ต้นทุนในการบำรุงรักษาเครื่องจักร การปรับตั้งเครื่องจักร ต้นทุนในการตรวจรับวัตถุดิบจะแปรผันตามจำนวนใบสั่งผลิตและจำนวนครั้งที่ผู้ขายส่งวัตถุดิบมาตามลำดับ หรือต้นทุนการตรวจสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์จะมากหรือน้อยไม่ได้ขึ้นอยู่กับจำนวนหน่วยที่ผลิต หรือชั่วโมงที่ทำการผลิต แต่ขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งของการตรวจสอบ หรือชั่วโมงการตรวจสอบ

ดังนั้นการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้ปริมาณเป็นเกณฑ์ จะทำให้สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากได้รับการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตสูงเกินไป (Over-Cost) ในทางกลับกันสินค้าที่ผลิตจำนวนน้อยจะได้รับการจัดสรรต่ำเกินไป (Under-Cost)

นอกจากนี้ ปัจจุบันมีการใช้เครื่องจักรอัตโนมัติทดแทนแรงงานในการผลิตมากขึ้น ซึ่งการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้ค่าแรงงานทางตรงเป็นฐานการคิดต้นทุน จะทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์บิดเบือนจากการใช้แรงงานที่ลดลง ผลที่ตามมาคือ ค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งหน่วยแรงงานจะเพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก และทำให้มีผลต่างของการใช้แรงงานเพียงเล็กน้อย แต่เมื่อเปรียบเทียบในผลิตภัณฑ์ต่างชนิดกัน จะมีความแตกต่างในต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนการผลิตอย่างมีนัยสำคัญ ส่งผลให้การตั้งราคาขายในตลาดสูงเกินความเป็นจริง ไม่สามารถแข่งขันได้ รวมทั้งต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้ยังไม่สามารถบ่งชี้ให้เห็นปัญหา หรือข้อบกพร่อง หรือความสูญเปล่าในกระบวนการทำงานภายในองค์กรได้อย่างชัดเจน ทำให้การวัดผลดำเนินงานที่ได้ไม่ถูกต้อง ภายใต้สภาวะแวดล้อมการดำเนินงานหรือระบบการผลิตสมัยใหม่ แสดงตัวอย่างการคำนวณตามตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 การคำนวณต้นทุนการผลิตแบบดั้งเดิม

รายละเอียด	ผลิตภัณฑ์ A	ผลิตภัณฑ์ B	ยอดรวม
จำนวนผลิต (ชิ้น)	1,500	2,000	3,500
(1) ค่าวัตถุดิบ (บาท)	250,000	350,000	600,000
- ค่าวัตถุดิบ (บาท/ชิ้น)	166.67	175.00	341.67
(2) ค่าแรงงาน (บาท)	300,000	500,000	800,000
- ค่าแรงงาน (บาท/ชิ้น)	200.00	250.00	450.00
(3) ค่าใช้จ่ายการผลิต (บาท)	1,500,000		1,500,000
- คิดปันส่วนตามค่าแรงงาน = (ค่าใช้จ่าย / ค่าแรงงาน)	= 1,500,000 / 800,000 = 1.85 เท่าของค่าแรงงาน		
- ค่าใช้จ่ายการผลิต (บาท/ชิ้น)	= 200 x 1.85 370.00	= 250 x 1.85 462.50	= 450 x 1.85 832.50
(4) ต้นทุนรวม (บาท/ชิ้น) = (1)+(2)+(3)	736.67	887.50	1,624.17

2.2 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

2.2.1 ที่มาและความหมายของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันเต็มไปด้วยการแข่งขันจากหลายองค์ประกอบ เช่น ด้านความสามารถในการผลิต การพัฒนาเทคโนโลยีการผลิต การพัฒนาผลิตภัณฑ์ การลดต้นทุนในการผลิต การจัดการความสัมพันธ์ลูกค้า การจัดการระบบห่วงโซ่อุปทาน เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอดและมีผลกำไร องค์กรจำเป็นต้องพัฒนาระบบการทำงานด้านต่างๆ อย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นการพัฒนาบุคลากร การพัฒนาเทคโนโลยีการผลิต การพัฒนาระบบเทคโนโลยีข้อมูลสารสนเทศ ที่สามารถติดต่อสื่อสารได้อย่างรวดเร็วและถูกต้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพัฒนาด้านข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้นทุนการผลิตที่ตรงตามความเป็นจริง ไม่บิดเบือน สามารถนำมาวิเคราะห์และประมวลผล เพื่อบริหารจัดการต้นทุนภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและเห็นผลได้อย่างชัดเจน

ซึ่งในปัจจุบันนักวิชาการในต่างประเทศ ได้มีการนำแนวคิดด้านระบบบัญชีบริหารมาใช้ประยุกต์ในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนการผลิต โดยตั้งข้อสังเกตว่า ระบบบัญชีการเงินนั้นเน้นในเรื่องการจับคู่ระหว่างรายได้กับค่าใช้จ่ายเชิงตัวเลขเพียงอย่างเดียว ไม่สามารถนำไปใช้บริหารจัดการเชิงปฏิบัติได้อย่างชัดเจน จึงได้เสนอระบบการคิดต้นทุนเชิงบริหารแบบใหม่ขึ้นในปี ค.ศ.1988 ที่เรียกว่าระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เป็นระบบการคิดต้นทุนแยกตามกิจกรรมงานที่กระทำให้เกิดตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ ประกอบด้วยกระบวนการรวบรวมข้อมูลต้นทุนการทำงานในแต่ละกลุ่มกิจกรรมงานภายในองค์กร (Activity Cost Pools) และกำหนดตัวผลักดันต้นทุนค่าใช้จ่ายตามกลุ่มกิจกรรมงาน (Cost Drivers) ที่เหมาะสม เพื่อคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (Activity Cost Rate) และจัดสรรลงสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ (Cost Objects) ที่เกี่ยวข้องโดยตรง

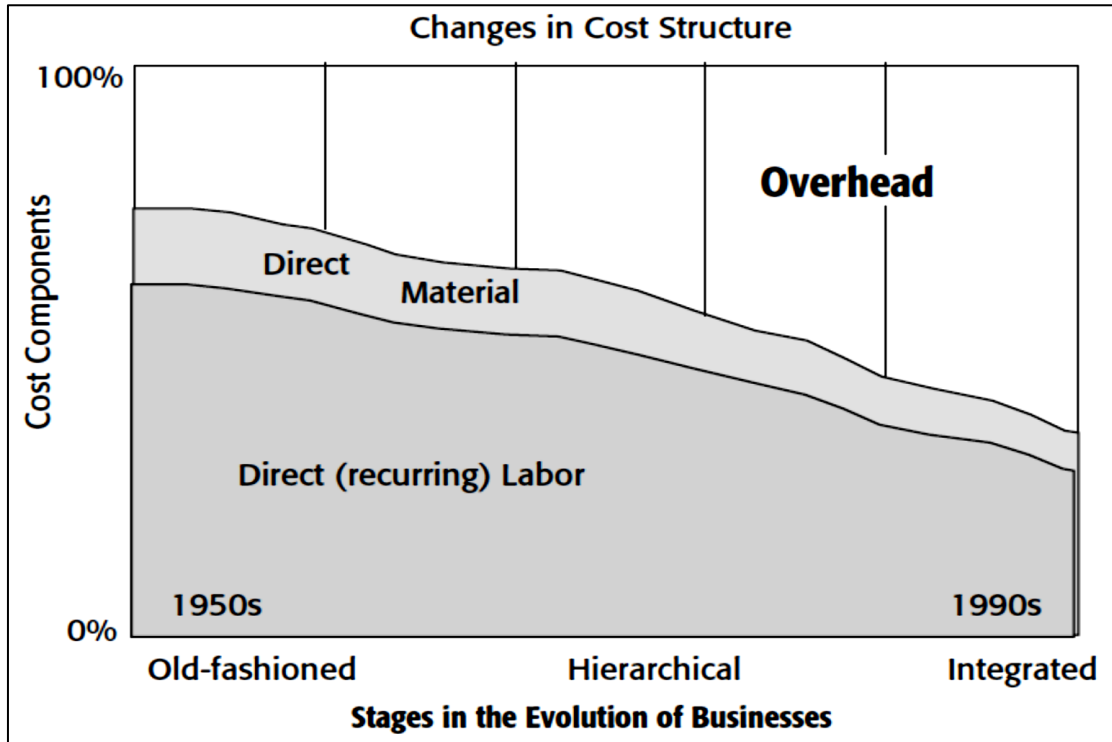
ทั้งนี้ต้นทุนฐานกิจกรรมที่ได้จากการคำนวณ แสดงให้เห็นมูลค่าต้นทุนที่แท้จริง จากการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรม (Activity) เพื่อนำไปใช้วิเคราะห์และประมวลผลเชิงลึกได้ว่า กิจกรรมงานใดเป็นกิจกรรมงานที่มีคุณค่า (Value-Added Activity) กิจกรรมงานใดไม่เพิ่มคุณค่าจากการปฏิบัติ (Non Value-Added Activity) และกิจกรรมใดไม่เพิ่มคุณค่าแต่จำเป็น (Necessary but Non Value-Added Activity) หรือกิจกรรมงานใดมีต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสมกับผลิตภัณฑ์ กิจกรรมงานใดสามารถตัดออก ผสมผสาน จัดลำดับ แก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือปรับลดได้ ซึ่งก่อให้เกิดระบบการบริหารจัดการฐานกิจกรรม (Activity Based Management : ABM) นำไปสู่การพัฒนาและปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Continual Improvement) ภายในองค์กรต่อไป

2.2.2 ความแตกต่างระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม

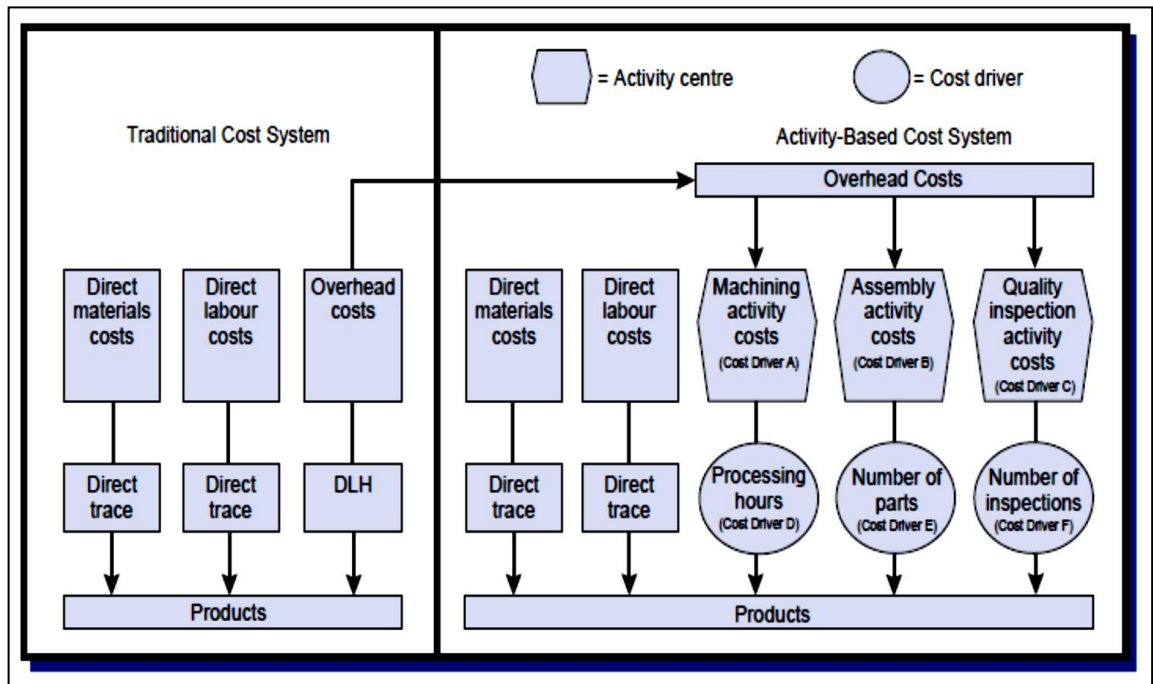
ระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมนั้น การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตสามารถแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนแรก จะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นลงไปสู่ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นต้นทุนที่เกิดจากแผนกต่างๆ ภายในองค์กร โดยรวมค่าใช้จ่ายการผลิตในแต่ละแผนกตามปริมาณงานหรือจำนวนที่ผลิต ขั้นตอนต่อไปเป็นการจัดสรรค่าใช้จ่ายสะสมของแต่ละศูนย์ต้นทุนไปยังตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ (Cost Objects) โดยใช้ต้นทุนทางตรงที่สัมพันธ์กับปริมาณงานหรือจำนวนที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หรือค่าวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) เป็นเกณฑ์ตั้งต้นในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์

สำหรับระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมนั้น เริ่มจากการเรียบเรียงและจัดกลุ่มกิจกรรมงานต่างๆ ที่กระทำให้เกิดตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยพิจารณาตามประเภทของตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Driver) และรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมงาน (Activity Cost) เพื่อคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดันกิจกรรมนั้นๆ และจัดสรรต้นทุนที่ได้ลงไปในตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ เช่น ต้นทุนในการปรับตั้งเครื่องจักร มีจำนวนครั้งของการเปลี่ยนผลิตภัณฑ์เป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจำนวนครั้งของการเปลี่ยนผลิตภัณฑ์ก็มีความสัมพันธ์กับปริมาณชิ้นงานที่ผลิตต่อครั้ง ต้นทุนในการตรวจสอบคุณภาพใช้จำนวนชุดการผลิตเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม

ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมนี้ ทำให้ต้นทุนที่ได้ตรงตามความเป็นจริง และสามารถนำไปบริหารจัดการต้นทุนได้เหมาะสมกว่าระบบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม เนื่องจากในปัจจุบัน โครงสร้างต้นทุนได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วโดยสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead Cost) กับค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงมีอัตราที่สูงกว่าเดิมมาก โดยค่าใช้จ่ายการผลิตมีอัตราการเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง สูงกว่าผลรวมระหว่างอัตราค่าวัตถุดิบทางตรงกับค่าแรงงานทางตรง เป็นผลที่สืบเนื่องมาจากเทคโนโลยีการผลิตมีการเปลี่ยนไปใช้ระบบเครื่องจักรอัตโนมัติมากขึ้น มีการพัฒนาวิธีการผลิตที่ทันสมัย มีการพัฒนาคุณภาพและความหลากหลายของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตมากขึ้น ทำให้ต้นทุนทั้งสองส่วนลดลงอย่างเห็นได้ชัดเจน ดังแสดงตามรูปที่ 2.2 ซึ่งแสดงสัดส่วนต้นทุนระหว่างต้นทุนค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตที่เปลี่ยนแปลงตามยุคของการปฏิบัติการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งการเปรียบเทียบระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ดังแสดงตามรูปที่ 2.3 และตารางที่ 2.2



รูปที่ 2.2 เปรียบเทียบต้นทุนค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายตามช่วงเวลาธุรกิจ [2]



รูปที่ 2.3 การเปรียบเทียบระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม [2]

ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

บัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing)	บัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
1. ถูกออกแบบมาในช่วงที่ปัจจัยการผลิตหลักนั้นยังคงเป็นวัตถุดิบและแรงงานทางตรง โดยยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีมากนัก	1. เกิดในยุคที่วัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงไม่ใช่ปัจจัยหลักสำคัญ แต่อยู่ในช่วงที่ธุรกิจเกิดการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีอย่างรวดเร็วและในลักษณะธุรกิจนี้จะมีผลิตภัณฑ์หลายชนิด
2. วัตถุประสงค์พื้นฐาน คือ การกำหนดมูลค่าของสินค้า เพื่อแสดงงบกำไรขาดทุน	2. วัตถุประสงค์พื้นฐาน คือ การกำหนดมูลค่าของกิจกรรมต่างๆ โดยต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนเกิดจากการทำกิจกรรมทั้งหมด
3. การควบคุมต้นทุน เน้นที่องค์ประกอบต้นทุนที่เกิดขึ้น	3. การควบคุมต้นทุน เน้นแหล่งที่เกิดต้นทุนเป็นสำคัญ
4. ปริมาณผลิตภัณฑ์เป็นตัวที่ก่อให้เกิดต้นทุน	4. ยึดหลักว่า กิจกรรมเป็นตัวที่ก่อให้เกิดต้นทุน

2.2.3 แนวคิดในการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

การนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้งาน ช่วยให้ผู้บริหารทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ซึ่งเน้นการบริหารจัดการต้นทุนโดยแบ่งกระบวนการทำงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริง โดยการระบุกิจกรรมนั้นจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินงานขององค์กรประกอบด้วยกิจกรรมอะไร ดังนั้นก่อนที่จะนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในองค์กร ผู้บริหารควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้

- ผู้บริหารระดับสูงต้องทราบถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ เพราะต้องมีการเปลี่ยนแปลงในองค์กร ดังนั้นการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับในองค์กร
- ผู้บริหารระดับกลางต้องเข้าใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบที่มีต่อบุคลากรของแต่ละหน่วยงานภายในองค์กร
- ผู้บริหารต้องระลึกเสมอว่า การวัดผลสำเร็จขององค์กรต้องวัดจากความพึงพอใจของลูกค้าทั้งภายในและภายนอกองค์กร ไม่ใช่วัดเฉพาะภายในองค์กรเพียงอย่างเดียว เพราะเป้าหมายสำคัญของการวัดผลการดำเนินงาน คือความมีประสิทธิภาพขององค์กรโดยรวม
- องค์กรมีความพร้อมหรือไม่ที่จะทำการปรับปรุง เปลี่ยนแปลง แก่ในระบบการทำงาน และกิจกรรมงานต่างๆ ของบุคลากรตามความเหมาะสม และผู้บริหารจะต้องมีการวางแผนรองรับการเปลี่ยนแปลงอย่างชัดเจน

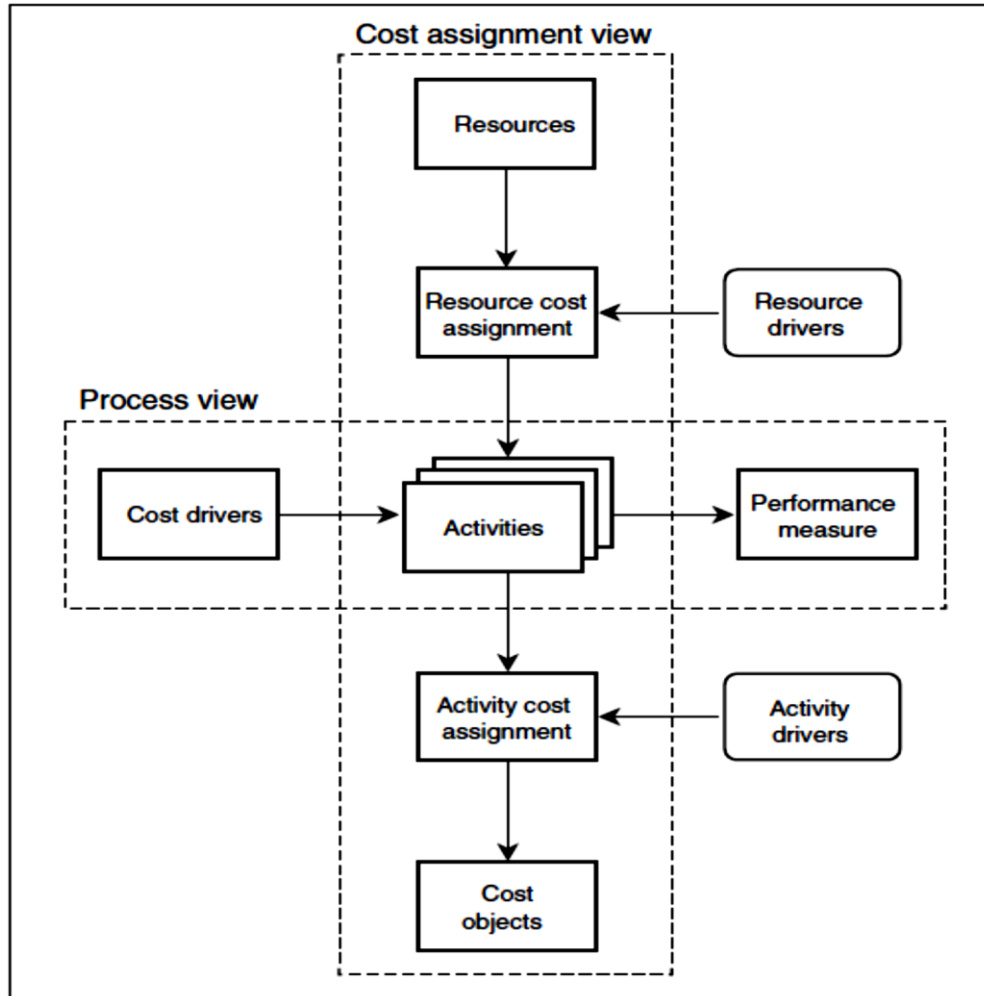
- ผู้บริหารต้องเข้าใจว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นแนวคิดและวิธีการที่เกี่ยวกับเรื่องการบริหารจัดการต้นทุน (Managerial Accounting) เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในการปรับปรุง เปลี่ยนแปลง กระบวนการทำงานตอบสนองต่อการลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นและไม่เกิดมูลค่าเพิ่มในการทำงานไม่เกี่ยวกับเรื่องระบบบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) ที่คำนึงถึงผลทางตัวเลขเพียงอย่างเดียว

2.3 ขั้นตอนการคิดและประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

2.3.1 แนวคิดและหลักการประยุกต์ใช้งาน

หลักการของแนวคิดระบบคิดต้นทุนฐานกิจกรรมคือ แนวคิดในการจัดทำบัญชีต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ในการผลิตที่มีการสะสมค่าใช้จ่ายการผลิตในแต่ละกิจกรรมงานที่เกิดขึ้นในองค์กร และทำการจำแนกค่าใช้จ่ายตามกิจกรรมงานเหล่านี้ด้วย ตัวหลักคั่นต้นทุนที่แบ่งระดับหรือประเภทตามกิจกรรมงาน ไม่ได้อ้างอิงตามปริมาณงานที่ผลิตเพียงอย่างเดียว หลังจากนั้นนำต้นทุนกิจกรรมงานต่างๆ ที่ได้จัดสรรลงไปยังตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งสามารถสรุปกลยุทธ์ ความสัมพันธ์และโครงสร้างระบบต้นทุนฐานกิจกรรมตามหลักการได้ (รูปที่ 2.4) ดังนี้

1. หลักการกำหนดต้นทุนฐานกิจกรรม (Cost Assignment View - ABC) ซึ่งใช้แนวคิดว่า “มีอะไรที่ทำให้เกิดต้นทุน” (**What Things Cost**) คือ การพิจารณาต้นทุนทรัพยากรต่างๆ ที่ถูกจัดสรรในกิจกรรม และรวมต้นทุนกิจกรรมงานทั้งหมด เพื่อจัดสรรลงในผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนเป็นเกณฑ์ในการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วย
2. หลักการตามมุมมองของกระบวนการ หรือหลักการบริหารจัดการต้นทุนฐานกิจกรรม (Process View or Activity Based Management View - ABM) ซึ่งใช้แนวคิดว่า “ทำไมจึงเกิดต้นทุน” (**Why Things Have Cost**) คือ การพิจารณาต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากกระบวนการทำงานของแต่ละกิจกรรม โดยใช้มูลค่าของตัวหลักคั่นต้นทุนเป็นจุดเริ่มต้นในการสืบค้นหาสาเหตุ ปัจจัย ที่ทำให้เกิดต้นทุนฐานกิจกรรม และหาแนวทางบริหารจัดการเพื่อปรับปรุงวิธีการทำงาน หรือกระบวนการปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมให้มีความเหมาะสมกับต้นทุนที่แท้จริง



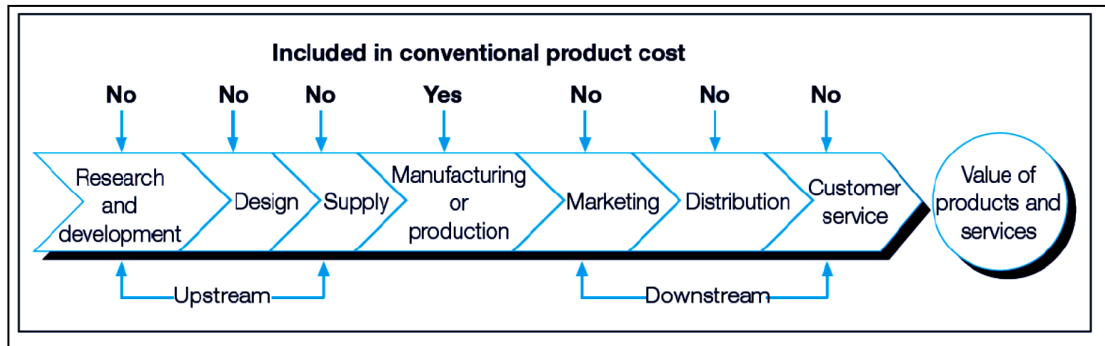
รูปที่ 2.4 ความสัมพันธ์การใช้ทรัพยากรกับกระบวนการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม [3]

2.3.2 ขั้นตอนการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม

สามารถจัดแบ่งขั้นตอนการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์และประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ความซับซ้อนของระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีมากหรือน้อยนั้น ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำข้อมูล ไปใช้งาน ถ้าองค์กรต้องการใช้เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพกระบวนการทำงานภายในองค์กร ต้องศึกษากิจกรรมของแต่ละหน่วยงานอย่างละเอียด หรือเพียงบางหน่วยงานแต่ต้องเป็นกิจกรรมหลักขององค์กร เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมที่แท้จริงในเชิงขั้นตอนการปฏิบัติงาน แต่ถ้าองค์กรต้องการใช้เพื่อให้สามารถแข่งขันในเชิงการขายและการตลาดได้ ต้องทำการศึกษาและวิเคราะห์กระบวนการตั้งแต่ต้นน้ำจนถึงปลายน้ำ (up-stream to down-stream) ตามหลักการโลจิสติกส์ หรือจนถึงมือของลูกค้า ดังแสดงตามรูปที่ 2.5 เพื่อให้ทราบต้นทุนฐานกิจกรรมของทุกกระบวนการดำเนินงานทางธุรกิจ (Business Processes) หรือต้นทุนผลิตภัณฑ์พร้อมขายที่แท้จริง (Product Cost)



รูปที่ 2.5 กระบวนดำเนินงานทางธุรกิจตามหลักการ โลจิสติกส์และโซ่อุปทาน [1]

2. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) คือ การจัดแบ่งกระบวนการดำเนินงานทางธุรกิจขององค์กร เพื่อให้สามารถระบุกิจกรรมงานที่เกี่ยวข้องได้ เช่น กระบวนการผลิต ประกอบด้วยกิจกรรมการจัดเตรียมวัตถุดิบ การจัดเตรียมอุปกรณ์และทดลองเดินเครื่องจักร การวางแผนการผลิต การประกอบชิ้นงาน การตรวจสอบงานระหว่างผลิต การขนย้ายชิ้นส่วนระหว่างผลิต เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมงานต่างๆ เหล่านี้ บางกิจกรรมอาจเป็นกิจกรรมที่มีคุณค่า หรือบางกิจกรรมอาจเป็นความสูญเปล่า (Waste) และงานที่ไม่จำเป็น ข้อมูลของกิจกรรมเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เพื่อใช้ลดต้นทุนการผลิตหรือผลิตภัณฑ์ได้ การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมงานมีหลายวิธี ดังนี้

2.1 การพิจารณาจากประเภทกิจกรรม

- ตามกระบวนการทางธุรกิจ (Business Processes) เช่น กิจกรรมการจัดซื้อและจัดหา กิจกรรมการผลิต กิจกรรมการขาย กิจกรรมการตลาด กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ เป็นต้น ซึ่งพิจารณาตามกระบวนการทางธุรกิจขององค์กร ตั้งแต่ต้นกระบวนการของทรัพยากร (Input) กระบวนการทำงาน (Process) จนถึงผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป (Output)
- ตามศูนย์หน้าที่ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) คือ กำหนดกิจกรรมตามแผนกหรือหน่วยงานตามความรับผิดชอบของกิจกรรมงานที่เกิดขึ้น เช่น แผนกคลังสินค้าดูแลในส่วนของการจัดเก็บสินค้าสำเร็จรูป การจัดแบ่งพื้นที่ตามประเภทสินค้า ส่วนแผนกขายดูแลการขายตามประเภทผลิตภัณฑ์ การบริการลูกค้าตามพื้นที่เขตที่กำหนด เป็นต้น

2.2 การพิจารณาตามคุณค่าของกิจกรรม

- กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value-Added Activity) คือ กิจกรรมที่มีประโยชน์ต่อการทำงาน ไม่สามารถตัดออกจากการทำงานได้ เป็นกิจกรรมหลักของแต่ละองค์กร





- กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non Value-Added Activity) คือ กิจกรรมที่ไม่เกิดประโยชน์ต่อการทำงาน เป็นความสูญเปล่าจากการทำงาน ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น สมควรที่ต้องตัดออกจากการทำงาน
- กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าแต่จำเป็น (Necessary but Non Value-Added Activity) คือ กิจกรรมที่ไม่เกิดประโยชน์โดยตรงต่อการทำงาน แต่ไม่สามารถตัดออกได้ ทำได้โดยการปรับลดปริมาณหรือจำนวนการทำงานลง เช่น การเปลี่ยนแม่พิมพ์ระหว่างการเปลี่ยนรุ่นผลิต ไม่สามารถตัดออกได้ แต่ควรหาวิธีการที่ลดระยะเวลาเปลี่ยนให้เหลือน้อยที่สุด

2.3 การพิจารณาตามระดับของกิจกรรม (Activity Hierarchy) คือ การระบุกลุ่มของกิจกรรมงานโดยอ้างอิงพฤติกรรมเปลี่ยนแปลงของต้นทุนการทำงานของกิจกรรมนั้นๆ และสามารถนำไปใช้อ้างอิงกับตัวผลกต้นต้นทุนที่จะใช้ในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมในขั้นตอนต่อไปได้อีกด้วย ระดับกิจกรรมตามความหมายของ “Cooper’s Hierarchy” ดังแสดงตามรูปที่ 2.6 ซึ่งอธิบายรายละเอียดได้ ดังนี้

- ระดับกิจกรรมตามปริมาณการผลิต (Unit Level Activity) คือ กิจกรรมที่ต้นทุนเปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิต ตามหน่วยการผลิต เป็นกิจกรรมที่จัดสรรต้นทุนได้ตามปริมาณ เช่น ค่าวัตถุดิบทางตรง 100 บาทต่อชิ้น ถ้ามีปริมาณการผลิต 10 ชิ้น จะเกิดต้นทุนวัตถุดิบทางตรงมูลค่า 1,000 บาท
ค่าไฟฟ้าในการเดินเครื่อง 1,000 บาทต่อชั่วโมง โดย 1 ชั่วโมง สามารถผลิตชิ้นงานได้ 100 ชิ้น ดังนั้นค่าไฟฟ้าเป็น 10 บาทต่อชิ้น ถ้ามีปริมาณการผลิต 10 ชิ้น จะเกิดต้นทุนค่าไฟฟ้า 100 บาท เป็นต้น
- ระดับกิจกรรมตามกลุ่ม / รุ่นผลิตภัณฑ์ (Batch Level Activity) คือ กิจกรรมที่ต้นทุนมีความสัมพันธ์กับจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม เช่น กิจกรรมการปรับตั้งเครื่องจักร กิจกรรมการตั้งชื่อวัตถุดิบ เป็นต้น โดยต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปรับตั้งเครื่องจักร จะได้มาจากค่าใช้จ่ายในการปรับตั้งต่อครั้งและจำนวนครั้งในการเปลี่ยนรุ่นผลิตภัณฑ์ เช่น ค่าใช้จ่ายการปรับตั้งเครื่องจักร เป็น 1,500 บาทต่อครั้ง และต้องการปรับตั้งเครื่องเมื่อมีการเปลี่ยนรุ่นผลิตภัณฑ์ทุกครั้ง ถ้ามีการเปลี่ยนรุ่น 2 ครั้ง ต้นทุนค่าปรับตั้งเครื่องจักรเป็น 3,000 บาท เป็นต้น
- ระดับกิจกรรมตามความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ (Product Level Activity) คือ กิจกรรมที่มีต้นทุนเปลี่ยนแปลงและสัมพันธ์กับแบบ ลักษณะ รูปลักษณ์ ประเภทของตัวผลิตภัณฑ์ เช่น กิจกรรมการออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมการเปลี่ยนแปลงแบบผลิตภัณฑ์ ต้องมีการเขียนแบบใหม่ ทดลองใหม่ หรือหาวัตถุดิบใหม่ๆ ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายต่างๆ ขึ้น เช่น ต้นทุนการออกแบบผลิตภัณฑ์ A เป็น 2,000 บาท และอายุของผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle) ประมาณ 2,000 ชิ้น

จะได้ต้นทุนการออกแบบเป็น 1 บาทต่อชิ้น แต่ถ้ามีการเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ให้มีความซับซ้อนมากขึ้น กลายเป็นผลิตภัณฑ์ B ทำให้ต้นทุนการออกแบบผลิตภัณฑ์ B เป็น 4,000 บาท และมีอายุของผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle) ประมาณ 3,000 ชิ้น จะได้ต้นทุนการออกแบบเป็น 1.33 บาทต่อชิ้น เป็นต้น

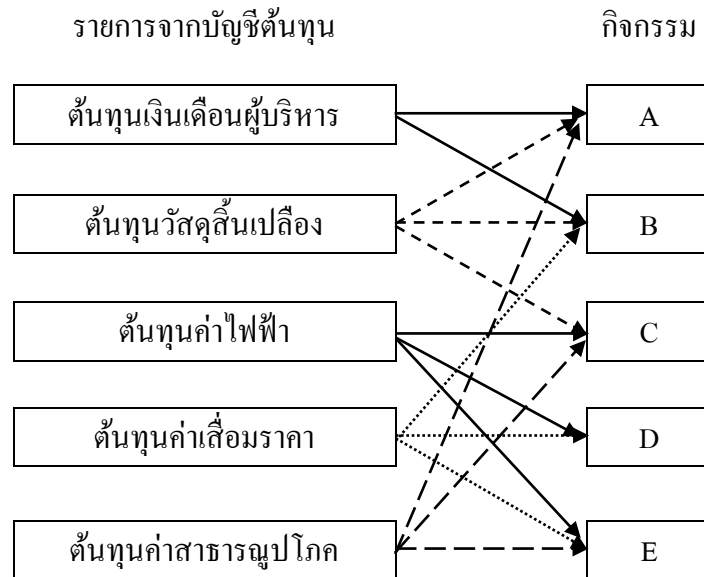
- ระดับกิจกรรมที่สนับสนุนและอำนวยความสะดวกในการทำงาน (Facility Level Activity) คือ กิจกรรมที่อำนวยความสะดวกหรือสนับสนุนการทำงาน ทำให้สามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง ไม่มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ใดๆข้างต้น เช่น กิจกรรมการรักษาความปลอดภัย กิจกรรมการบำรุงรักษาอาคารสถานที่ เป็นต้น ก่อให้เกิดต้นทุนที่คงที่ เรียกว่า “Facility Cost” ยกตัวอย่างเช่น ต้นทุนค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร ต้นทุนค่าบริหารโรงงาน

Four Levels	Types of Activities	Examples of Cost Drivers
Unit-Level Activities 	<u>Machine-related</u> Drilling, cutting, milling, trimming, pressing <u>Labor-related</u> Assembling, painting, sanding, sewing	Machine hours Direct labor hours or cost
Batch-Level Activities 	Equipment setups Purchase ordering Inspection Material handling	Number of setups or setup time Number of purchase orders Number of inspections or inspection time Number of material moves
Product-Level Activities 	Product design Engineering changes	Number of product designs Number of changes
Facility-Level Activities 	Plant management salaries Plant depreciation Property taxes Utilities	Number of employees managed Square footage Square footage Square footage

รูปที่ 2.6 การแบ่งระดับของกิจกรรม (Activity Hierarchy) [1]

3. การระบุต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุนฐานกิจกรรม คือ ต้นทุนที่ได้จากการใช้ทรัพยากรต่างๆ ในแต่ละกิจกรรม เช่น ค่าแรงวิศวกรที่ใช้ในกิจกรรมการออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพ กิจกรรมการควบคุมการผลิต เป็นต้น ซึ่งปกติจะมีการบันทึกบัญชีต้นทุนที่เกิดขึ้นตามศูนย์ต้นทุนตามแผนกหรือหน่วยงาน (Cost Center) เท่านั้น ดังนั้นเมื่อพิจารณาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ต้องทำการจำแนกรายละเอียดการทำงานที่ชัดเจน และตรงตามระดับของกิจกรรม เพื่อให้สามารถระบุต้นทุนกิจกรรมได้ถูกต้อง เช่น เงินเดือนวิศวกร ต้องจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพและกิจกรรมการควบคุมการผลิต โดยใช้วิธีการกำหนดสัดส่วนกิจกรรมจากจำนวนชั่วโมงทำงาน เป็นต้น หรือใช้วิธีการสัมภาษณ์เก็บข้อมูลจากพนักงานโดยตรง ซึ่งทำให้การระบุต้นทุนฐานกิจกรรมเกิดความถูกต้อง และใกล้เคียงความเป็นจริงยิ่งขึ้น



รูปที่ 2.7 ตัวอย่างการระบุบัญชีต้นทุนไปยังกิจกรรมงาน

4. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนและคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม

หลังจากได้ต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นแล้ว ต้องมีการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ให้เหมาะสมตามประเภทหรือระดับของกิจกรรม (Activity Hierarchy) ที่กล่าวมาข้างต้น เช่น กิจกรรมการปรับตั้งเครื่องจักร จัดอยู่ในประเภท Batch Level Activity ที่ใช้จำนวนครั้งของการเปลี่ยนประเภทหรือรุ่นผลิตภัณฑ์เป็นตัวผลักดันต้นทุน จากนั้นทำการคำนวณหาอัตราต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost Rate) ของแต่ละกิจกรรม เช่น ต้นทุนรวมที่ใช้ในการปรับตั้งเครื่องจักรเป็น 5,000 บาทต่อเดือน มีการเปลี่ยนรุ่นผลิตภัณฑ์ 10 ครั้งต่อเดือน ดังนั้นอัตราต้นทุนกิจกรรม

การปรับตั้งเครื่องจักรเป็น 500 บาทต่อครั้ง เป็นต้น และจะใช้อัตราต้นทุนกิจกรรมที่ได้ เป็นฐาน ในการจัดสรรต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ในขั้นตอนต่อไป

ตารางที่ 2.3 ตัวอย่างประเภทของกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

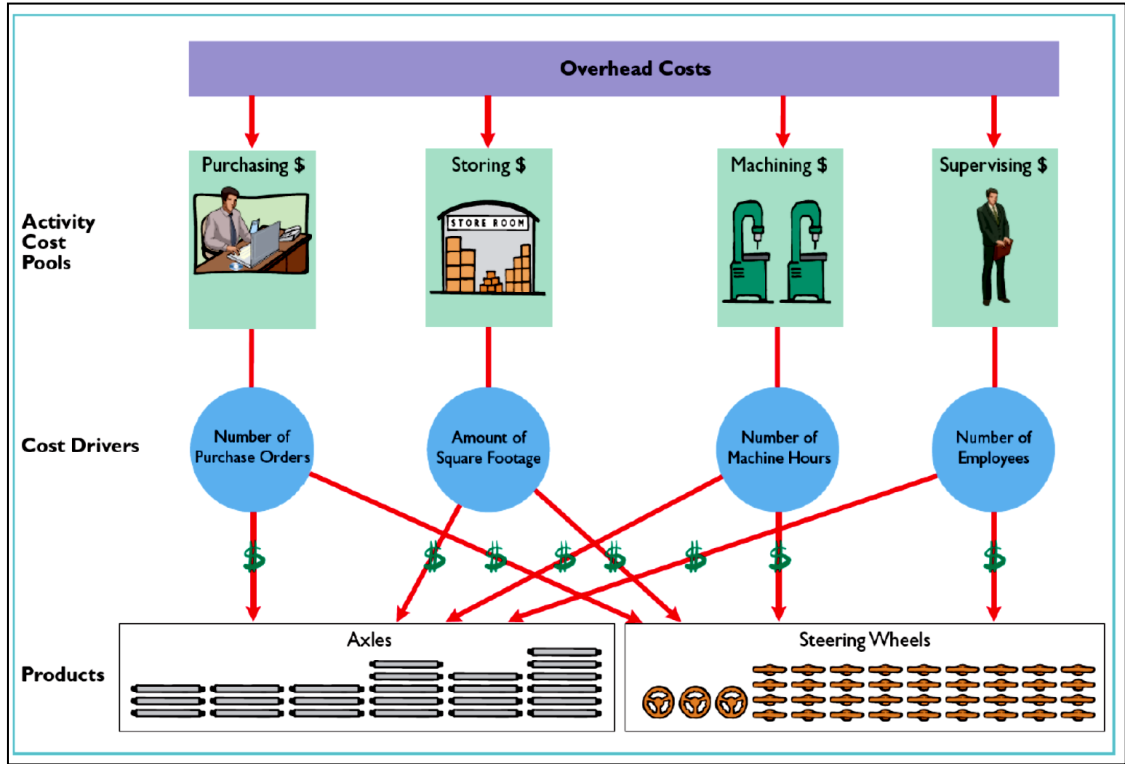
ระดับกิจกรรม	ประเภทของกิจกรรม	ประเภทของต้นทุน	ตัวอย่างตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
ระดับสนับสนุน การดำเนินการ	การสร้างอาคาร การครอบครองอาคาร	ต้นทุนค่าเสื่อมราคา ต้นทุนค่าภาษีโรงเรือน ต้นทุนค่าสาธารณูปโภค	หน่วย/ตารางฟุต หน่วย/ตารางฟุต พลังงานความร้อน BTU
ระดับผันแปรตาม ความแตกต่าง ผลิตภัณฑ์	การทดสอบผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การจัดเก็บสินค้าคงคลัง การใช้เครื่องจักรพิเศษ	ต้นทุนค่าทดสอบ ต้นทุนค่าออกแบบ ต้นทุนค่าจัดเก็บ ต้นทุนค่าเสื่อมราคา	จำนวนชิ้นงานที่ทดสอบ ชั่วโมงการออกแบบ จำนวนชิ้นงานที่จัดเก็บ กระบวนการที่ใช้เครื่องพิเศษ
ระดับผันแปรตาม กลุ่มผลิตภัณฑ์	การตั้งผลิตชิ้นงาน การปรับตั้งเครื่องจักร การขนย้ายวัตถุดิบ	ต้นทุนค่าตั้งผลิต ต้นทุนค่าปรับตั้ง ต้นทุนการขนย้าย	จำนวนการตั้งผลิต จำนวนครั้งในการตั้งเครื่อง จำนวนครั้งในการขนย้าย
ระดับผันแปรตาม ปริมาณการผลิต	การตัดและการเจาะรู การประกอบชิ้นส่วน การพ่นสี การตรวจสอบคุณภาพ	ต้นทุนพลังงาน ต้นทุนแรงงานทางอ้อม ต้นทุนวัตถุดิบทางอ้อม ต้นทุนการแก้ไขชิ้นส่วน	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนวัตถุดิบทางอ้อม จำนวนชิ้นงานที่แก้ไข

5. การจัดสรรต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์

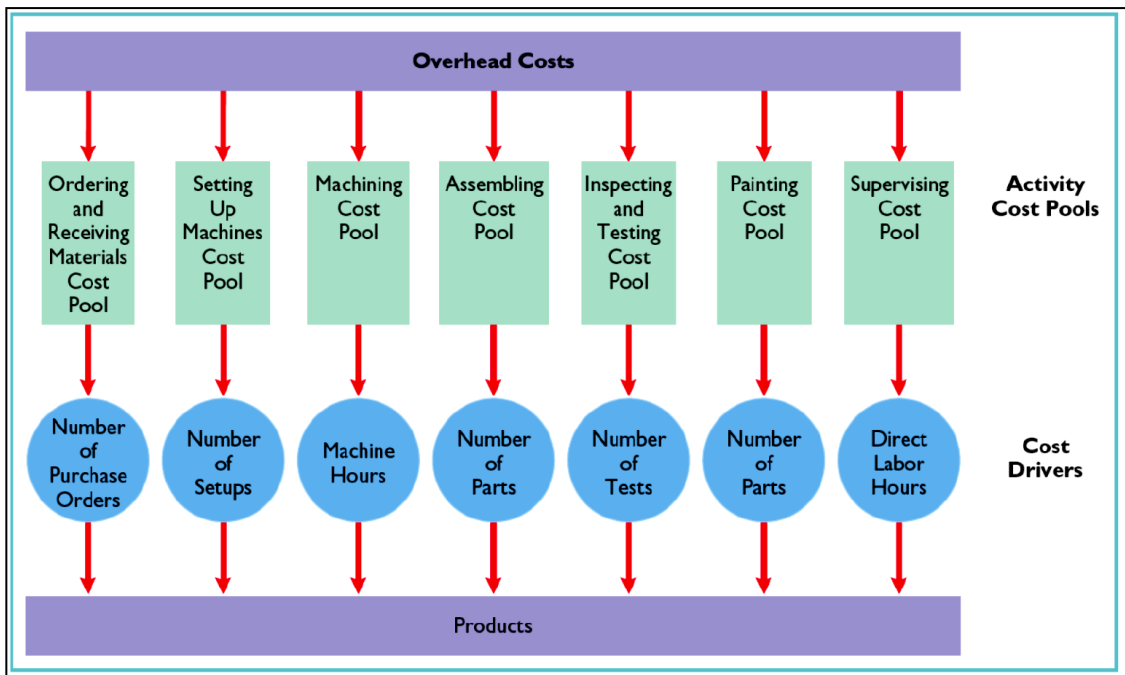
ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ถือว่า กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น เป็นสิ่งที่ได้รับผลจากการกระทำของกิจกรรม ดังนั้นในการคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ ต้องทราบว่า มีกิจกรรมใดเข้ามาเกี่ยวข้องหรือมีผลกระทบทันทีกับผลิตภัณฑ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม ต่อจากนั้นจึงสามารถกำหนดต้นทุนกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมต่างๆ เพื่อหาอัตราต้นทุนกิจกรรม ได้ถูกต้องและตรงตามความเป็นจริง แล้วจึงนำค่าดังกล่าวไปคูณกับปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนใน แต่ละกิจกรรมของตัวผลิตภัณฑ์ เพื่อจัดสรรให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อไป

ตัวอย่างเช่น ผลิตภัณฑ์ A ประกอบไปด้วยกิจกรรมการจัดการเครื่องจักร กิจกรรมการปรับตั้ง เครื่องจักร กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ กิจกรรมการจัดเก็บ ดังนั้นต้องหาต้นทุนกิจกรรมและ

ตัวหลักค้ันต้นทุนของกิจกรรมข้างต้นทั้งหมด เพื่อหาอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย แล้วจัดสรร ต้นทุนกิจกรรมไปยังตัวผลิตภัณฑ์ A ตามปริมาณตัวหลักค้ันต้นทุนที่ได้ใช้จริง เป็นต้น



รูปที่ 2.8 การจัดสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามกลุ่มกิจกรรม ตัวหลักค้ันต้นทุนและผลิตภัณฑ์ [1]



รูปที่ 2.9 ตัวอย่างพร้อมรายละเอียดของกลุ่มกิจกรรม และตัวหลักค้ันต้นทุน [1]

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม พบว่า มีการวิเคราะห์และนำไปใช้งานได้หลากหลาย ทั้งด้านงานอุตสาหกรรมผลิต เช่น อุตสาหกรรมผลิตเฟอร์นิเจอร์ ตามตัวอย่างงานวิจัยของ ณัฐธิดา โดศักดิ์สิทธิ์ [4] ได้ทำการศึกษาต้นทุนการผลิตในโรงงานเฟอร์นิเจอร์ไม้ยางพารา โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม เพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยและเปรียบเทียบกับต้นทุนที่คิดจากระบบต้นทุนแบบเดิมที่ใช้อยู่ จากการเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบเดิม พบว่าโครงสร้างต้นทุน ประกอบด้วย ต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม คือ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ต้นทุนขนส่ง และต้นทุนโสหุ้ยเท่านั้น ทางโรงงานไม่มีวิธีการจัดสรรต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนโสหุ้ยอื่นๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์อย่างถูกต้องและเหมาะสม เนื่องจากระบบการคำนวณต้นทุนเดิมไม่เหมาะสมกับปริมาณและเวลาที่ใช้ในการผลิตจริง จึงได้มีการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ ปรากฏว่า เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมมีค่า 3,250.03 บาทต่อตัว เปรียบเทียบกับวิธีเดิมมีค่า 5,224.67 บาทต่อตัว ซึ่งวิธีเดิมมีต้นทุนที่สูงกว่า เนื่องจากไม่ได้มีการลดหรือตัดกิจกรรมงานที่ไม่มีความจำเป็นออก ทำให้ไม่สามารถแข่งขันด้านราคาขายได้

และงานวิจัยต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อนำไปใช้วิเคราะห์ราคาขายที่แข่งขันได้ ตามตัวอย่างงานวิจัยของ ศุภฤดี บุญธรรม [5] ได้ทำการศึกษาต้นทุนการผลิตของแท่งชิ้นงานในอุตสาหกรรมแห่งหนึ่งซึ่งลักษณะของผลิตภัณฑ์นั้นจะมีอยู่ด้วยกัน 4 ชนิด โดยผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดนั้นจะมีกระบวนการผลิตที่แตกต่างกัน ทำให้ต้นทุนการผลิตแท่งชิ้นงานแต่ละชนิดแตกต่างกันด้วย ปัจจุบันการกำหนดราคาขายแท่งชิ้นงาน พนักงานขายจะใช้ประสบการณ์ในการกำหนดราคาขายแท่งชิ้นงาน แต่เมื่อเกิดการแข่งขันด้านราคากระหว่างบริษัทคู่แข่งหรือกับลูกค้า ทำให้เสียเปรียบคู่แข่งเนื่องจากไม่ทราบต้นทุนที่ชัดเจน ดังนั้นทางผู้วิจัยได้นำระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการหาต้นทุนของแท่งชิ้นงานต่อหน่วย โดยนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นบางส่วนไปยังกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต จากการศึกษาครั้งนี้ สามารถคำนวณต้นทุนของแท่งชิ้นงานต่อหน่วยในแต่ละชนิดได้ดังนี้ ชนิดที่ 1 ต้นทุนต่อหน่วย คือ 27.97 บาทต่อชิ้น ชนิดที่ 2 ต้นทุนต่อหน่วย คือ 29.30 บาทต่อชิ้น ชนิดที่ 3 ต้นทุนต่อหน่วย คือ 11.99 บาทต่อชิ้น ชนิดที่ 4 ต้นทุนต่อหน่วย คือ 13.7 บาทต่อชิ้น และใช้เป็นราคาต้นทุนอ้างอิงในการขายสินค้าได้

รวมทั้งการวิเคราะห์และประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมในงานซ่อมบำรุงงานระบบ ตามตัวอย่างงานวิจัย ทินกร ปิติกุล [6] ได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนตามกิจกรรมของการจัดการงานซ่อมบำรุงของระบบเครื่องทำความเย็นในโรงงาน เพื่อหาแนวทางการลดต้นทุนในกิจกรรมงานที่ไม่มีมูลค่าเพิ่ม (NVA) โดยใช้เทคนิคการจัดการงานวิศวกรรมเป็นเครื่องมือประกอบการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรม เช่น แผนภูมิแกงปลาหาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน และลดต้นทุนได้ไม่ต่ำกว่า 4000,00 บาท/เดือน

และตัวอย่างการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม งานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนประกอบยานยนต์ของ นัฐพล อินทะพรหม [7] ได้ทำการศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อประยุกต์ใช้ในโรงงานผลิตพื้นปู กระเบื้องรถยนต์ โดยศึกษาผลิตภัณฑ์จำนวน 2 รุ่น คือ พื้นปูกระเบื้องรถยนต์ 2 ประตูและพื้นปูกระเบื้องรถยนต์ 4 ประตู พบว่า ต้นทุนโสหุ้ยที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีมูลค่าต่ำกว่าระบบ ต้นทุนแบบเดิมทั้ง 2 รุ่น และยังสามารถแบ่งระดับคุณค่าของกิจกรรมได้เป็น 4 ระดับ คือ A, B, C และ D ซึ่งใช้เป็นแนวทางในการลดต้นทุนตามระดับคุณค่ากิจกรรมได้ สะท้อนให้เห็นประสิทธิภาพของ ระบบบริหารต้นทุนโรงงาน และสามารถแข่งขันทางด้านราคาขายในตลาดได้

นอกจากนี้ ยังมีการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ตามตัวอย่างงานของ วิศิธา จรรยาวัฒน์ [8] ได้ทำการศึกษาประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับการออกแบบระบบ เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นเครื่องมือในการช่วยเก็บข้อมูลกิจกรรม และช่วยสร้างรูปแบบต้นทุน ทรัพยากรไปสู่กิจกรรม และจากกิจกรรมไปสู่ตัวผลิตภัณฑ์ โดยใช้โรงงานผลิตรถจักรยานแบบเดินตาม เป็นตัวอย่าง เนื่องจากยังไม่มีการจัดสรรค่าใช้จ่ายที่เป็นรูปแบบที่ชัดเจน ไม่สะท้อนค่าใช้จ่ายที่แท้จริง งานวิจัยนี้จึงได้ประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อหาต้นทุนที่แท้จริง โดยการวิเคราะห์ระดับ คุณค่าของกิจกรรม กำหนดตัวผลกคั่นต้นทุน และเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมในแต่ละกิจกรรม ผล จากการคำนวณ พบว่าต้นทุนแบบเดิมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนฐานกิจกรรม และได้มีการนำต้นทุน ฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ในการศึกษาทฤษฎีข้อจำกัด เพื่อปรับปรุงต้นทุนการผลิตในลำดับต่อไป

ศุภชัย รุ่งเรืองวุฒิกุล [9] ได้ศึกษาการนำวิธีการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ประมาณ ต้นทุนการผลิตในโรงงานผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ ชิ้นงานตัวอย่าง คือ Lower Arm Component LR โดย พิจารณาเฉพาะงานระหว่างกระบวนการผลิต แบ่งข้อมูลต้นทุนออกเป็น 4 กลุ่ม คือ ต้นทุนวัตถุดิบ ทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่สามารถคิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ส่วน ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่สามารถคิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้ จะใช้วิธีการต้นทุนตามกิจกรรมคิดแทน ผลการวิจัย พบว่า ต้นทุนตามกิจกรรมที่ได้สามารถนำไปเป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ เพื่อปรับปรุง โครงสร้างต้นทุนได้ รวมถึงใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ในการแข่งขันด้านธุรกิจต่อไป

รวมทั้งต้นทุนฐานกิจกรรมกับงานจัดการโซ่อุปทานยังสามารถใช้ร่วมกันเป็นระบบ ตามตัวอย่างของ สมเกียรติ มุกแก้ว [10] ได้ทำการปรับปรุงระบบการคิดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมใน โซ่อุปทานการผลิตเพลาส่วนผลิตที่ 2 ซึ่งมีการสร้างแบบจำลอง SCOR-Model ระดับที่ 3 เนื่องจากเพลาคือ ชิ้นงานที่มีกิจกรรมงานน้อยแต่ได้รับการจัดสรรค่าโสหุ้ยมาก เพราะอ้างอิงตามค่าวัตถุดิบและ ค่าแรงงานทางตรง จึงได้นำระบบต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ โดยศึกษาชิ้นงานเพลาคำนวณ 3 รุ่น โดยจัดสรรค่าโสหุ้ยตามกิจกรรมจัดสรรลงสู่ตัวผลิตภัณฑ์ ผลการวิจัย เมื่อเปรียบเทียบกับระบบการ คิดต้นทุนแบบเดิมพบว่า ต้นทุนกิจกรรมต่ำกว่าเดิมร้อยละ 9.01, 18.17, 14.14 ตามลำดับ

สุวิดา คล้ายจินดา [11] ได้นำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในงานอุตสาหกรรมทอผ้าของบริษัททอผ้ายีนส์ จำกัด เพื่อให้สามารถทราบถึงต้นทุนที่ถูกต้องยิ่งขึ้นด้วยการวิเคราะห์ และระบุกิจกรรมเพื่อทำการคำนวณต้นทุนการผลิตอย่างละเอียดโดยทำการวิเคราะห์ระบบขั้นตอนการทำงานของบริษัทในแต่ละกิจกรรมการผลิต จากนั้นจึงทำการจัดกลุ่มของต้นทุนทำการระบุประเภทต้นทุนและปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนของกิจกรรม เพื่อทำการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ผลการนำระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับบริษัท ทอผ้ายีนส์ จำกัด พบว่า ต้นทุนต่อกิจกรรมการทอผ้ายีนส์ที่มีมูลค่าสูงที่สุด คือ กิจกรรมการร้อยตะกอ เท่ากับ 778.20บาท/บีม คิดเป็นร้อยละ 70.81 รองลงมา กิจกรรมการข้อมเคมี เท่ากับ 133.26 บาท/ชม. คิดเป็นร้อยละ 12.12 และกิจกรรมการเผาขนผ้า เท่ากับ 86.49 บาท/ชม. คิดเป็นร้อยละ 7.87 สำหรับต้นทุนกิจกรรมที่มีมูลค่าต่ำสุด คือ กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ เท่ากับ 0.05 บาท/หลา คิดเป็นร้อยละ 0.0045 นอกจากนี้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมมีมูลค่าต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิมที่ได้คำนวณไว้

จากรายละเอียดที่กล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า วิธีการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นสามารถนำไปประยุกต์ใช้งานได้ดี และได้รับความนิยมมากขึ้นในปัจจุบัน เนื่องจากการจัดทำต้นทุนเชิงบริหารจัดการที่มาจากการทำงานระดับปฏิบัติการมากกว่าการจัดทำเอกสารบัญชีต้นทุน โดยทั่วไป ซึ่งสามารถนำมาประกอบการเฝ้าระวัง ควบคุม และติดตามผลดำเนินงานในกิจการต่างๆ ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งสามารถนำไปใช้ในกิจการอุตสาหกรรมต่างๆ ได้ทั้งอุตสาหกรรมการผลิต การบริการ หรือแม้กระทั่งการขาย