

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับแนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ตามหัวข้อโดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม
 - 1.1 แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม
 - 1.2 ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม
 - 1.3 หลักการบัญชีต้นทุนกิจกรรม
 - 1.4 ความแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนกิจกรรมและการบัญชีต้นทุนแบบเดิม
 - 1.5 การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม
 - 1.6 แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม
2. การลดต้นทุน
3. บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด
 - 3.1 ประวัติความเป็นมาของบริษัท
 - 3.2 โครงสร้างองค์กร
 - 3.3 ลักษณะการดำเนินงานในแต่ละฝ่าย
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม (activity-based costing system, ABC) เริ่มนำมาใช้ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1988 (พ.ศ. 2531) โดย (Kaplan and Cooper) นักวิชาการทางบัญชีบริหารที่มีชื่อเสียงของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review หลังจากนั้นไม่นานนักได้มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิดระบบต้นทุนกิจกรรมตีพิมพ์ในนิตยสารชั้นนำทางด้านการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอย่างแพร่หลาย เช่น Management Accounting (US), Management Accounting (UK), The Journal of Cost Management, Journal of Management Accounting Review และ Journal of Cost Analysis

จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1991 (พ.ศ. 2534) แนวคิดและทฤษฎี ABC ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายทั่วทุกมุมโลก (สุคปราณี มณีศรี, 2545, หน้า 5)

การที่ระบบต้นทุนกิจกรรมได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายเนื่องจากผู้บริหารเริ่มไม่พอใจกับระบบต้นทุนแบบเดิม ซึ่งให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไปจากความจริง เน้นการจำแนกค่าใช้จ่ายตามรหัสบัญชีซึ่งไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนแก่ผู้บริหารถึงสาเหตุที่แท้จริงของการเกิดต้นทุน เน้นการควบคุมการปฏิบัติงานในรูปของการกำหนดมาตรฐานการวิเคราะห์ผลต่างการดำเนินงาน (variance analysis) และให้ข้อมูลข่าวสารที่ไม่สอดคล้องไม่ทันการณ์ที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจ นอกจากนี้ระบบต้นทุนแบบเดิมนั้นยังเน้นตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินส่วนใหญ่ ซึ่งขาดการนำไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลการปฏิบัติงานด้านอื่นๆ ที่ไม่เป็นตัวเงินและไม่ได้ช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงปฏิสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กร ทำให้ไม่สามารถระบุสาเหตุที่แท้จริงของการเกิดต้นทุนได้ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 5)

ในอดีตลักษณะการผลิตสินค้าใช้แรงงานคนเป็นหลัก ดังนั้นต้นทุนสินค้าที่ผลิตส่วนใหญ่จึงเป็นค่าวัสดุที่ใช้ในการผลิตหรือค่าแรงงาน ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่นๆ มีจำนวนไม่มากนัก จึงไม่จำเป็นต้องควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงหรือจำนวนหน่วยที่ผลิตย่อมไม่ทำให้การคิดต้นทุนสินค้าผิดพลาด อย่างไรก็ตามเมื่อลักษณะการผลิตเปลี่ยนแปลงไปมีการใช้เครื่องจักรในการผลิตสินค้าแทนแรงงานคนและใช้เทคโนโลยีต่างๆ ที่ทันสมัยมากขึ้น ทำให้ค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่นเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากจากเดิม ดังนั้นการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับใช้ปริมาณการผลิตโดยใช้วิธีการปันส่วนแบบเดิมนั้นทำให้การคิดต้นทุนสินค้าบิดเบือนไปจึงได้นำเสนอแนวคิดของการบริหารต้นทุนแบบใหม่ที่เรียกว่า การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (activity-based costing) เพื่อใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนสินค้า ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

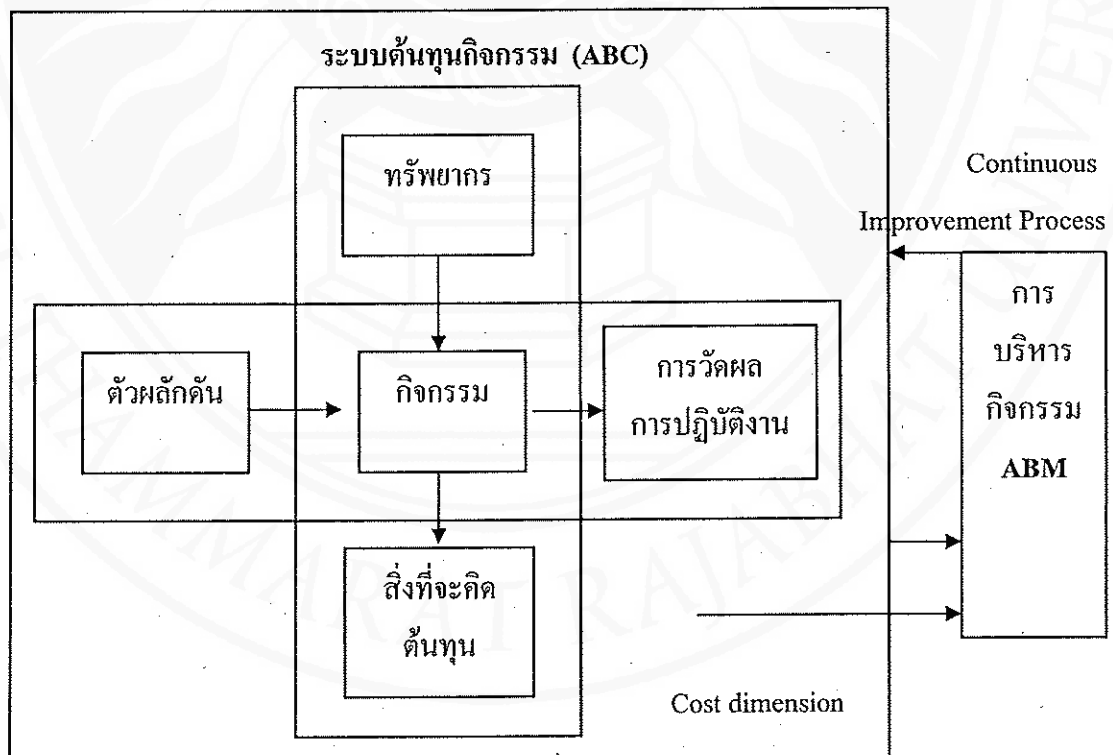
1. แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรมมีแนวคิดที่สำคัญคือ กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (resource driver) ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (cost object) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ จากลักษณะการปันส่วนดังกล่าว จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้องยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของการคำนวณต้นทุน และการควบคุมต้นทุน (คววมณี โกมารทัต, 2538, หน้า 87)

1.1 การคำนวณต้นทุน (cost dimension) เน้นข้อมูลโดยการคำนวณต้นทุนของการใช้ทรัพยากรต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดกิจกรรมและเป็นส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน เพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ต่อไป

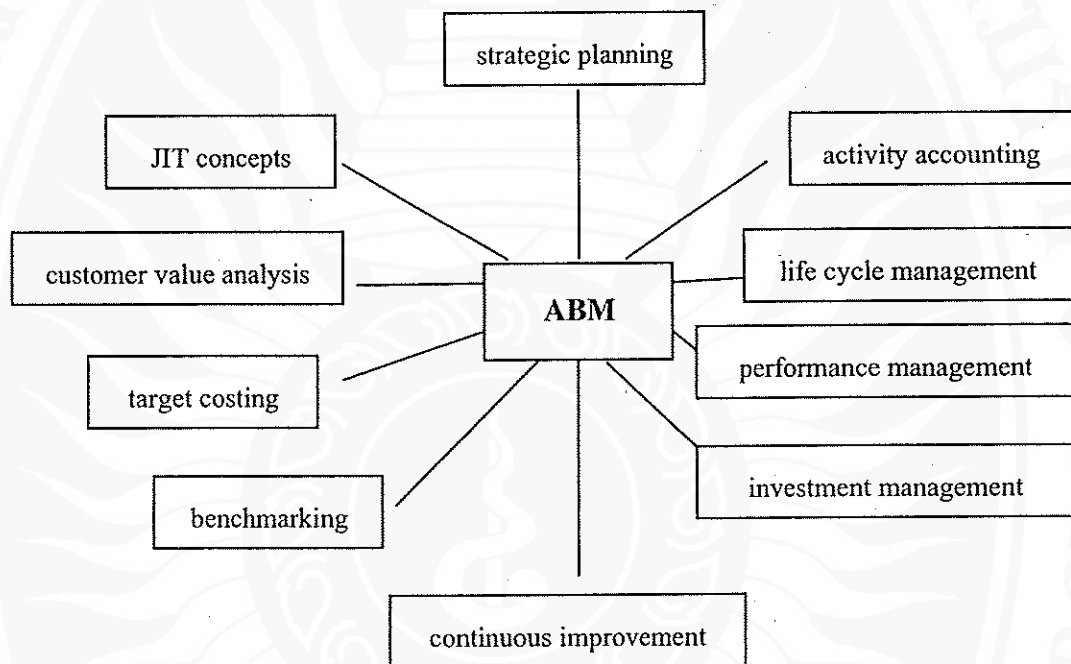
1.2 การควบคุมต้นทุน (control dimension) เป็นการบริหารในการจัดโครงสร้างการดำเนินงานภายในองค์กร เพื่อก่อให้เกิดผลดีต่อองค์กร โดยมุ่งเน้นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของการเกิดกิจกรรม รวมทั้งการวิเคราะห์กิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อใช้ในการวัดผลการปฏิบัติงานว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด จะเน้นที่การบริหารกิจกรรมโดยการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าและพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป อันจะนำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ และการปรับปรุง พัฒนาคุณภาพที่ดีต่อเนื่องในทุกระดับของการบริหาร

หลักการสำคัญของ ABC คือ สินค้าหรือบริการเป็นผลจากการใช้กิจกรรม และกิจกรรมเป็นตัวใช้ทรัพยากรที่ผลักดันให้ต้นทุนเกิดขึ้น ดังนั้น ต้นทุนการใช้ทรัพยากรต่างๆ และต้นทุนการใช้กิจกรรมทั้งหมดควรจะถูกปันส่วนไปสู่สินค้าหรือบริการตามปริมาณการใช้กิจกรรม ABC คำนึงถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อมของต้นทุนทรัพยากร (resource costs) ตัวผลักดันต้นทุน (cost drivers) กิจกรรม (activities) และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (cost objects) โดยได้แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีต้นทุนกิจกรรมและการบริหารต้นทุนกิจกรรมดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่าง ABC และ ABM
ที่มา: (ดวงมณี โกมารทัต, 2538, หน้า 87)

การบริหารต้นทุนกิจกรรมจึงจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลจากระบบ ABC ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของ (ABM model) ที่จะนำไปสู่การจัดโครงสร้างกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล โดยโครงสร้างของ ABM ประกอบด้วยองค์ประกอบย่อยๆ 10 ตัวดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 แสดงโครงสร้างของ ABM

ที่มา: (ควมฉวี โภมารทัต, 2538, หน้า 87)

1) JIT concept เนื่องจากการผลิตของกิจการจะมีสินค้าคงเหลือ ในรูปแบบต่างๆ อยู่ 3 แบบด้วยกัน คือ วัตถุดิบคงเหลือ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป เพื่อความปลอดภัย และป้องกันการติดขัดในขั้นตอนการผลิตและจัดส่ง ทำให้กิจการต้องมีต้นทุนจม และยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดการด้อยประสิทธิภาพในการทำงาน ทำให้เกิดระบบ JIT โดยแบ่งได้เป็น 2 ส่วนด้วยกัน คือ ระบบวิธีการผลิตทันเวลา (JIT production approach system) และระบบวิธีการซื้อทันเวลา (JIT purchasing approach system)

2) customer value analysis นอกจากต้นทุนสินค้าแล้ว ยังมีต้นทุนในการจัดจำหน่าย ไปยังลูกค้าที่มีความสำคัญ เช่นกันเนื่องจากลูกค้าทุกคนไม่ได้สร้างผลประโยชน์แก่กิจการทั้งหมด แต่จะมีเพียงลูกค้าบางส่วนที่จะสร้างผลประโยชน์ส่วนใหญ่แก่กิจการ การที่จะระบุว่าลูกค้ากลุ่ม

ไหนที่มีผลประโยชน์แก่กิจการนั้น ต้องทำการปันส่วนทรัพย์สินที่ใช้ไปยังลูกค้าแต่ละกลุ่มเพื่อให้ทราบว่าลูกค้ากลุ่มไหน ที่กิจการต้องให้ความสำคัญมากที่สุด

3) target costing การคิดต้นทุนแบบเดิมจะทำการตั้งราคาโดยต้นทุนบวกกำไรที่ต้องการ ทำให้ผู้บริโภคต้องแบกรับถึงความค้ำยประสิทธิภาพในการผลิต แต่ในปัจจุบันมีการแข่งขันสูงขึ้นทำให้ผู้ผลิตถูกควบคุมเกี่ยวกับราคาที่จะขายได้ target costing จึงเป็นทางเลือกที่จะตั้งราคาโดยเริ่มจากความต้องการในผลิตภัณฑ์ และหักกำไรที่ต้องการจะออกมาเป็น ต้นทุนเป้าหมายที่จะต้องควบคุม

4) benchmarking การแสดงถึงการปฏิบัติงานที่ดีที่สุด และทำการเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานขององค์กร โดยการเปรียบเทียบกับเป้าหมาย รูปแบบกระบวนการ benchmarking แบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอนคือ

4.1) ระบุขอบเขตหรือกิจกรรมที่จะ benchmark

4.2) ทำให้ฝ่ายบริหารระดับสูงให้การยอมรับและสนับสนุนในระยะยาว และทำการตั้งทีม benchmark ขึ้นมา

4.3) ระบุต้นแบบที่จะทำการเปรียบเทียบ

4.4) รวบรวมและแบ่งปันข้อมูล

4.5) ปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ดีที่สุด

5) continuous improvement การปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงาน เพื่อลดต้นทุนโดยรวมอย่างต่อเนื่อง ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอนดังนี้

5.1) plan step ขั้นตอนของการวางแผนโดยรวม และการระบุถึงปัญหารวมทั้งพัฒนาแผนสำหรับการแก้ไขปัญหา

5.2) do step คือ การทดลองใช้ (trial run) วิธีแก้ปัญหที่วางแผนไว้ซึ่งจะมีการประเมินในแต่ละขั้น

5.3) check step การประเมินผลการทดลองใช้สิ่งสำคัญ คือ จะต้องไม่สับสนระหว่างสาเหตุปกติกับสาเหตุพิเศษของผลต่าง รวมถึงการทบทวนแก้ไขในแผน

5.4) action step การนำแผนงานไปดำเนินงานใช้จริง และเข้าสู่ขบวนการ plan step เพื่อเป็นการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

6) investment management คือการควบคุมและบริหารเงินลงทุนให้ลงทุนในโครงการหรือ สินทรัพย์ที่สร้างทั้งคุณค่า และ ผลตอบแทนให้แก่องค์กร เนื่องจากการบริหารต้นทุนนั้นจุดมุ่งหมายสูงสุดก็คือ เพื่อทำให้ต้นทุนต่ำสุด ขณะเดียวกันก็รักษาคุณภาพสูงสุด และสิ่งสำคัญที่สุด คือ การได้รับผลตอบแทนในระดับที่น่าพอใจ ซึ่งกระบวนการในการสร้าง

สินค้าและบริการให้มีคุณค่าเราจะสนใจแต่ทางด้านผลกำไรแก่องค์กรด้านเดียวไม่ได้ ดังนั้นเพื่อประโยชน์สูงสุดในระยะยาวแล้วจึงต้องคำนึงถึงด้านจริยธรรมองค์กร สิ่งแวดล้อม และความรับผิดชอบต่อสังคมควบคู่ไปกันด้วย องค์กรจึงพิจารณาและเร่งลงทุนในสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้ คุณภาพของผลิตภัณฑ์ ความสัมพันธ์กับลูกค้า ความสัมพันธ์ของผู้ถือหุ้น เพื่อให้การลงทุนให้ผลตอบแทนสูงสุดทั้งต่อองค์กร สิ่งแวดล้อม และต่อบุคคลรอบข้าง

7) performance measurement การวัดผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพเป็นปัจจัยสำคัญในการที่จะทำให้แผนกลยุทธ์ของบริษัทประสบความสำเร็จ โดยจะวัดผลในด้านต่างๆ ดังนี้

7.1) วัดผลการปฏิบัติงานของโรงงานและธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กับแผนงานทางธุรกิจ

7.2) วัดผลด้านความทันต่อเวลาในการระบุและกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า

7.3) วัดผลด้านความทันต่อเวลาในเรื่องสาเหตุของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าที่สามารถนำไปสู่การปรับปรุงให้ดีขึ้น

8) life cycle management สามารถมองได้จากหลายมุมมอง ซึ่งในมุมมองของผู้ผลิตคือ ขั้นตอนในการผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ตั้งแต่ การวิจัย การออกแบบ และพัฒนาการผลิตการจัดจำหน่าย การให้บริการหลังการขาย การบริโภค และการจัดการผลิตภัณฑ์ที่เสร็จสิ้นการใช้งาน โดยลูกค้า รวมทั้งอายุของผลิตภัณฑ์ที่จะออกวางจำหน่ายว่าจะมีอายุของผลิตภัณฑ์นานเท่าไร เพื่อมาวางแผนการผลิตที่เหมาะสม

9) activity accounting เป็นการรวบรวมต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นเกณฑ์ ในการกำหนดต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าวและเมื่อรวบรวมต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ cost object ก็จะได้ต้นทุนของ cost object ซึ่ง cost object หมายถึง สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

10) strategic planning ขบวนการตัดสินใจในการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ขององค์กรรวมถึงเปลี่ยนแปลงนโยบายที่เกี่ยวกับการได้มาและการใช้ไปของทรัพยากร เพื่อที่จะได้มาซึ่งวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

2. ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม

การประกอบธุรกิจท่ามกลางสภาวะการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงดังเช่นที่อยู่ในปัจจุบันเป็นการยากที่ธุรกิจจะเพิ่มกำไร โดยการเพิ่มราคาขาย การที่ธุรกิจจะมีกำไรและอยู่รอดได้ในระยะยาวนั้นควรให้ความสนใจกับการบริหารต้นทุนทั้งในส่วนของต้นทุนการผลิตและต้นทุนในการบริหารงาน ระบบต้นทุนกิจกรรมจะช่วยกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการ

บริหารกิจกรรมและต้นทุน พร้อมทั้งให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหาร อันเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง การตัดสินใจในเชิงกลยุทธ์ซึ่งจะก่อให้เกิด การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และสร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจกรรมดังนี้ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2544, หน้า 16)

2.1 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หากผู้บริหารทราบข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้อง จะช่วยให้การตัดสินใจดีขึ้น ทั้งในแง่ของการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบหรือ การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์เสียใหม่เพื่อให้ต้นทุนต่ำสุด รวมทั้งการยกเลิกผลิตภัณฑ์

2.2 การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะช่วยให้กิจการสามารถดำรงอยู่ได้ โดยเฉพาะใน สภาวะการณ์ที่กิจการต้องเผชิญกับการแข่งขันที่รุนแรง มีความเสี่ยงและความไม่แน่นอนสูงดังเช่น ในปัจจุบันนอกจากนี้ยังช่วยให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในกิจกรรมที่มีความจำเป็นเร่งด่วนได้อย่างเหมาะสม

2.3 การควบคุมต้นทุน การควบคุมต้นทุนจะช่วยให้กิจการมีความได้เปรียบในเชิง การแข่งขัน เพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรและสามารถอยู่รอดได้ในระยะยาว โดยการ พยายามบริหารกิจกรรมให้มีประสิทธิภาพ ลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดความสูญ เปล่าให้เหลือน้อยลงหรือให้หมดไป

2.4 การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ ถูกต้องและเหมาะสมซึ่งจะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารอย่างมากในการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจ ออกแบบผลิตภัณฑ์ วางแผนเกี่ยวกับส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ตั้งราคาทั้งการยกเลิกผลิตภัณฑ์ใน ขณะที่ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง และไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนของผลิตภัณฑ์อย่างแท้จริงทำให้ผู้บริหารไม่ได้รับข้อมูลที่ชัดเจน เพียงพอสาเหตุของการเกิดต้นทุน อาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ อันจะเป็นการบั่นทอน ศักยภาพในเชิงการแข่งขันของกิจการได้

2.5 การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารสามารถใช้ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการประกอบการและลดต้นทุนดำเนินการต่างๆ เสียใหม่โดยลดหรือตัดทอน การปฏิบัติงานที่ไม่จำเป็นลง เช่น การลด lead time, setup time ลงก่อนที่จะนำระบบการทำงาน แบบอัตโนมัติมาใช้ การลดจำนวนครั้งของการปฏิบัติกิจกรรมลงควบคู่ไปกับการเพิ่มประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ ที่เหลือตัดจุดชนถ่ายวัตถุดิบหรือผลิตภัณฑ์ที่ไม่จำเป็น เพื่อลดความ

สูญเสียค่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมด ไปออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ โดยลดชิ้นส่วนบางชิ้นลงซึ่งจะช่วยให้งานวิศวกรรมและการควบคุมวัตถุดิบลดลงได้แต่ยังคงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ไว้เหมือนเดิม

2.6 สร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจการ ระบบต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ใกล้เคียงความจริง อันเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการปรับปรุงโครงสร้างต้นทุน พัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อลดความสูญเสียค่าให้หมดไป อันจะช่วยให้ฝ่ายบริหารมองเห็นถึงศักยภาพของธุรกิจในการลดต้นทุนได้ชัดเจนขึ้น ส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารงาน ช่วยให้ธุรกิจมีความได้เปรียบในเชิง การแข่งขันที่จะนำไปสู่การเพิ่มผลกำไรอย่างต่อเนื่อง

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม กระตุ้นให้ผู้บริหารให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดยให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารอันเป็นประโยชน์ดังนี้ (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548)

1) การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ผู้บริหารต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ เช่น การตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบหรือการปรับเปลี่ยนแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ เป็นต้น ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะถือว่ามีความถูกต้องหากข้อมูลนั้นสะท้อนถึงกระบวนการผลิตหรือความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด หากข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเท่าไร การตัดสินใจของผู้บริหารก็ย่อมมีความผิดพลาดลดลง และยังส่งผลให้ผู้บริหารสามารถประเมิน และมีข้อมูลที่ใช้กำหนดสัดส่วนในการผลิตผลิตภัณฑ์และส่วนของตลาดเป็นไปอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

2) การบริหารเงินสดและสภาพคล่องทางการเงิน เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินถือว่ามีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากำไรทางบัญชี ในสภาวะการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรงมีความเสี่ยง และความไม่แน่นอนสูงดังเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้ เงินสดและสภาพคล่องทางการเงินนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะช่วยให้กิจการสามารถยืนหยัดอยู่ได้ในสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างไม่คาดฝัน อีกทั้งสามารถปรับตัวให้เข้ากับสภาวะการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว และสามารถนำเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด ไปลงทุนในผลประโยชน์ที่จะได้รับจากรายจ่ายในการลงทุนระยะสั้น เช่น ยอดขายที่เพิ่มขึ้นหรือต้นทุนที่ลดลงโดยไม่พิจารณาถึงความพร้อมของเงินทุนและต้นทุนของการถือเงินสดไว้ในมือ ตลอดจนกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น เช่น งานระหว่างทำ ทั้งนี้เพียงเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาสินค้านำขาดมือและการปรับปรุงคุณภาพสินค้า

3) การควบคุมต้นทุน ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรม เพื่อลดความสูญเสียค่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป การทำกิจกรรมควร

มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร การออกแบบผลิตภัณฑ์จะต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับเป็นสำคัญ สินค้าหรือบริการจะต้องได้มาตรฐานตามที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า มาตรฐานนี้ควรจะเทียบเคียงได้หรือเหนือกว่าสินค้าหรือบริการในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน

4) การตัดสินใจ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ ผู้บริหารมักตัดสินใจโดยใช้ข้อมูลต้นทุนที่ไม่ได้มาจากระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม เพราะเข้าใจว่าจะได้รับข้อมูลไม่ทันต่อเวลาและไม่เหมาะสมต่อการที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจ และเป็นเพียงตัวเลขที่จัดทำขึ้นโดยสมมติฐานว่ากิจกรรมสนับสนุนการผลิตสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต อีกทั้งค่าใช้จ่ายของแผนกต่างๆ ที่มีลักษณะเหมือนกันจะนำมารวมเป็นยอดเดียว โดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของแผนกกับตัวผลิตภัณฑ์

5) การเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ผู้บริหารของหลายกิจการใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือสำคัญในการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงพฤติกรรมของพนักงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและเพื่อลดต้นทุนต่างๆ เช่น กิจการบางแห่งใช้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในการลดจำนวนชิ้นส่วนในการผลิตสินค้า โดยออกแบบผลิตภัณฑ์ที่ช่วยให้งานวิศวกรรมและการควบคุมวัตถุดิบลดลง และใช้จำนวนชิ้นส่วนเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม เช่น กิจกรรมการจัดซื้อชิ้นส่วน การนำชิ้นส่วนเข้าเก็บในคลัง การตรวจรับชิ้นส่วน เป็นต้น ทำให้มีการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่โดยลดชิ้นส่วนบางประเภทลง เพราะการออกแบบผลิตภัณฑ์โดยใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์เพียงไม่กี่ชนิดในปริมาณน้อย นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนต่อหน่วยสูงกว่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้ชิ้นส่วนที่ใช้ได้กับผลิตภัณฑ์ทั่วไปแล้ว ยังทำให้ต้นทุนของการผลิตสูงขึ้น โดยไม่จำเป็น อย่างไรก็ตาม การใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมต่างๆ จะทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปจากความเป็นจริง เนื่องจากต้นทุนกิจกรรมบางอย่างไม่ได้ผันแปรตามจำนวนชิ้นส่วน ทำให้การตัดสินใจของผู้บริหารผิดพลาด เพราะการใช้จำนวนชิ้นส่วนเพียงอย่างเดียวเป็นตัวผลักดันต้นทุนไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างกิจกรรมอื่นๆ กับจำนวนชิ้นส่วน

6) การสร้างความเป็นเลิศแก่กิจการ การบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง ซึ่งจะเป็ประโยชน์แก่ผู้บริหารในระยะต่อไปนี้

6.1) การปรับปรุง โครงสร้างต้นทุนและพัฒนากการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ

ยิ่งขึ้น

6.2) การประเมินส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ ส่วนผสมของบริการ การเข้าใจความเกี่ยวเนื่องและความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่เหมาะสมจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการหาทำกำไรในระยะยาวของกิจการ

6.3) การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหาร มองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

เมื่อมีการนำข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพ ข้อมูลเกี่ยวกับของคงเหลือ ข้อมูลเกี่ยวกับอัตราการเพิ่มผลผลิต และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงาน การบริหารงานจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ข้อมูลกิจกรรมจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานและเพิ่มกำไรให้แก่กิจการอย่างต่อเนื่อง

ระบบการบริหารต้นทุนโดยทั่วไปมักระบุแค่เฉพาะจุดที่มีปัญหาเกิดขึ้น การที่จะตัดสินใจว่า ระบบการบริหารต้นทุนประสบความสำเร็จหรือไม่ จึงขึ้นอยู่กับ การนำข้อมูลที่ได้จากระบบการบริหารต้นทุนนั้นไปใช้ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ผู้บริหารควรตระหนักด้วยว่า การเก็บรวบรวม การวิเคราะห์ และการจัดบันทึกข้อมูลกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัยทั้งเวลา เงินทุน และกำลังคน ก่อนเริ่มทำการวิเคราะห์กิจกรรมผู้บริหารควรทำการสำรวจสิ่งต่อไปนี้

1) ผู้บริหารระดับสูงตระหนักถึงคุณค่าของการนำเอาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนมีความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติตามกำหนดเวลา เงินทุนและทรัพยากรอื่นๆ ที่จำเป็นต่อการติดตั้งระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม มากน้อยเพียงใด

2) ผู้จัดการแผนกและผู้ควบคุมงานเข้าใจการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเอาระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ตลอดจนผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่มีต่อพวกเขา และพนักงานมากน้อยเพียงใด

3. หลักการบัญชีต้นทุนกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนกิจกรรมเน้นการบริหารกิจการ โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์การออกเป็นกิจกรรมต่างๆ กิจกรรม (activity) หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์การ เช่น วัตถุดิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่างๆ ออกมาเป็นผลผลิตได้ การบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงถือว่าการบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือลูกค้าเป็นสิ่งที่ใช้หรือก่อให้เกิดกิจกรรมอีกทีหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาล่วงหน้าว่า สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (cost object) คืออะไร จากนั้นจะต้องระบุให้ได้ว่าสิ่งที่จะ

นำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลิตภัณฑ์อย่างไร การกำหนดโครงสร้างต้นทุนจะทำขึ้นในรูปของ บัตรกิจกรรม (bill of activities) ซึ่งจะให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารถึงรูปแบบของการใช้กิจกรรมของสิ่งที่นำมาคิดต้นทุน อีกทั้งเป็นประโยชน์ในการแยกสิ่งที่นำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณมาก ออกจากสิ่งที่นำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณเล็กน้อย

ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรมประกอบด้วย (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 30)

1) การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม คือ ขั้นตอนการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อยๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลผลิต ในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และขอบเขตของกิจกรรมควรสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กิจกรรมที่ระบุนี้เรียกว่า ศูนย์กิจกรรม (activity center) ซึ่งจะใช้เป็นพื้นฐานในการคำนวณต้นทุนและประเมินผลต่อไป นอกจากนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการบริหารงานของฝ่ายจัดการ ควรจะได้มีการวิเคราะห์และระบุว่า กิจกรรมนั้น เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (value - added activities) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (no value - added activities) โดย

กิจกรรมที่เพิ่มค่า หมายถึง กิจกรรมที่จำเป็นต่อการผลิตสินค้าและบริการ และเพิ่มค่าให้แก่สินค้าและบริการ เช่น การออกแบบทางวิศวกรรม การประกอบชิ้นส่วน การบัดกรี การบรรจุหีบห่อ ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มค่าใช้จ่ายหรือเพิ่มเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าและบริการ แต่ไม่เพิ่มค่าให้แก่ตัวผลิตภัณฑ์และอาจมีความจำเป็นในระดับต่างกัน เช่น ค่าซ่อมเครื่องจักร ค่าเก็บรักษาวัสดุ ค่าเคลื่อนย้ายวัสดุหรือสินค้า ค่าซ่อมอาคาร เป็นต้น

อย่างไรก็ตามสำหรับกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าควรพิจารณาต่อว่า เป็นกิจกรรมที่จำเป็นต่อกิจการหรือไม่ และควรกำหนดเป้าหมายของกิจการให้มีการขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและไม่มีความจำเป็นต่อกิจการให้ลดลง ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่ยังมีความจำเป็นต่อกิจการควรจะต้องค่าใช้จ่ายให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป ข้อมูลนี้จะช่วยให้ฝ่ายจัดการพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

2) การคำนวณต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการทำกิจกรรม โดยปกติต้นทุนเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ในบัญชีแยกประเภท ซึ่งบันทึกตามประเภทค่าใช้จ่าย (cost element) ดังนั้น หากทราบว่าค่าใช้จ่ายทรัพยากรไปดำเนินการในกิจกรรมใด ก็ให้ระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องนั้นโดยตรง โดยปกติการระบุต้นทุนตามรหัสเดียว เช่น เงินเดือนพนักงานงานจัดซื้อซึ่งทำหน้าที่จัดซื้อเพียงอย่างเดียว

ในทางตรงข้ามหากต้นทุนตามรหัสบัญชีนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากการทำกิจกรรมหลายกิจกรรมจะต้องอาศัยการปันส่วนต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ก่อน เช่น กิจกรรมของแผนกจัดซื้ออาจประกอบด้วย การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินและการเลือกผู้ขาย การเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การจัดทำใบสั่งซื้อ และการประสานงานกับผู้ขาย ถ้าพนักงานจัดซื้อถูกจ้างมาเพื่อประกอบกิจกรรม 3 อย่าง คือ การวางแผนการจัดซื้อ การประเมินและการเลือกผู้ขาย และการเจรจาต่อรองกับผู้ขาย การแบ่งเงินเดือนพนักงานจัดซื้อให้กิจกรรมทั้งสามอาจใช้สัดส่วนเวลาของพนักงานจัดซื้อที่ใช้ในกิจกรรมเหล่านี้เป็นเกณฑ์ในการแบ่งค่าใช้จ่าย สัดส่วนเวลา สามารถประมาณได้โดยการสัมภาษณ์พนักงานจัดซื้อที่เกี่ยวข้อง สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกิจกรรมดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

รายละเอียดเกี่ยวกับกิจกรรม	ค่าใช้จ่ายจริง	ค่าใช้จ่ายประมาณ	ผลต่างดี (ไม่ดี)
การวางแผนการจัดซื้อ	30,000	36,000	6,000
การประเมินและการเลือกผู้ขาย	45,000	47,000	2,000
การเจรจาต่อรองกับผู้ขาย	50,000	58,000	8,000
การจัดทำใบสั่งซื้อ	130,000	128,000	(2,000)
การประสานงานกับผู้ขาย	125,000	120,000	(5,000)
รวม	380,000	389,000	9,000

ที่มา: (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 35)

3) การวิเคราะห์และระบุตัวหลักต้นทุนกิจกรรม (cost driver) ข้อมูลต้นทุนจะมีประโยชน์มากขึ้นจะต้องมีการวิเคราะห์หว่า อะไรเป็นตัวผลักดัน หรือเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนของกิจการนั้นเปลี่ยนแปลง ข้อมูลต้นทุนตามตัวอย่างสามารถแสดงใหม่ในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้ว ยังเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวัดผลการปฏิบัติงาน และใช้เป็นแนวทางในการควบคุมหรือลดต้นทุนของกิจการด้วย

ตารางที่ 2 แสดงตัวอย่างการคำนวณตัวหลักค้ำค้ำทุนกิจกรรม

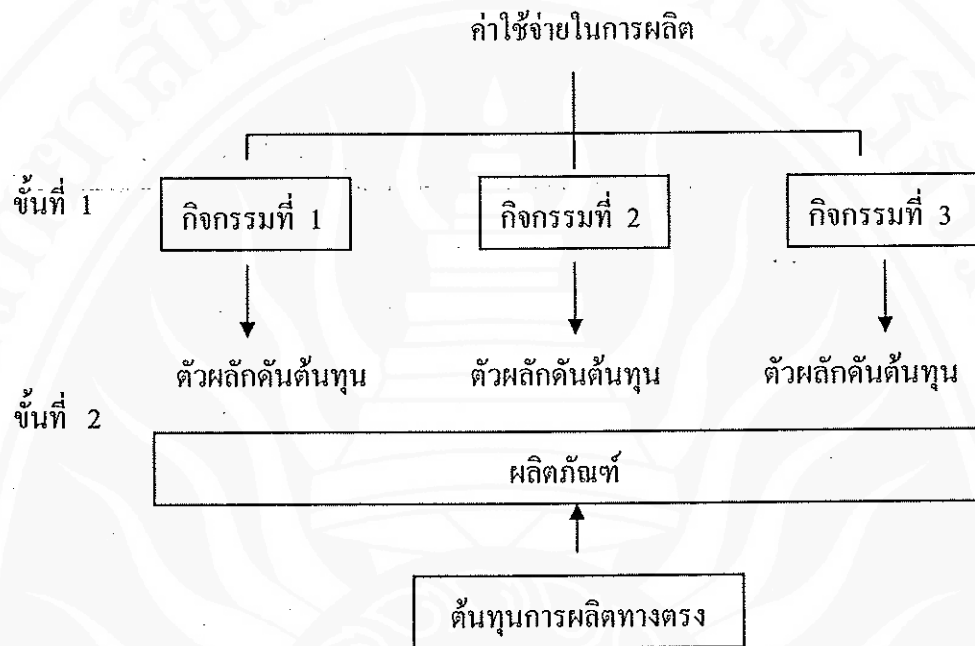
กิจกรรม	ตัวหลักค้ำค้ำทุน	อัตราค้ำค้ำทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวหลักค้ำค้ำทุน
การจัดทำใบสั่งซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	30 บาท ต่อใบสั่งซื้อ

ค้ำค้ำทุนกิจกรรมต่อหน่วยได้จากสมมติฐานว่า มีค่าใช้จ่ายในการจัดทำใบสั่งซื้อทั้งสิ้น 30,000 บาท และในการจัดทำใบสั่งซื้อจำนวน 1,000 ใบ ดังนั้นอัตราค้ำค้ำทุนต่อการจัดทำใบสั่งซื้อ คือ 30 บาท (30,000/1,000)

ที่มา: (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 36)

การคำนวณดังกล่าว สามารถคำนวณ ได้ทั้งกับค้ำค้ำทุนที่เกิดขึ้นจริงหรือค้ำค้ำทุนโดยประมาณเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุม ตลอดจนใช้เป็นตัววัดผลการปฏิบัติงานได้ด้วย และหากฝ่ายบริหารพิจารณาเห็นว่าค้ำค้ำทุนกิจกรรม การจัดทำใบสั่งซื้อสูงเกินไป อาจปรับเปลี่ยนขั้นตอนการจัดทำใบสั่งซื้อใหม่ให้มีความคล่องตัวยิ่งขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ค้ำค้ำทุนการจัดทำใบสั่งซื้อต่อใบลดลงได้

4) การคำนวณค้ำค้ำทุนผลิตภัณฑ์ จะอาศัยผังกิจกรรม (bill of activities) โดยมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะต้องผ่านกิจกรรมใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวหลักค้ำค้ำค้ำทุนอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดค้ำค้ำทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวหลักค้ำค้ำค้ำทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ เมื่อนำค่าใช้จ่ายในการผลิตที่คำนวณได้ไปรวมกับค่าค้ำค้ำค้ำทุนทางตรงอื่นของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ก็จะได้ค้ำค้ำค้ำทุนรวมของผลิตภัณฑ์ จะเห็นว่าการคำนวณค้ำค้ำค้ำทุนผลิตภัณฑ์ในลักษณะนี้ จะคำนึงถึงกิจกรรมใน การผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดอย่างชัดเจน รวมทั้งความยากง่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์ก็จะสะท้อนให้เห็นจากความแตกต่างของค้ำค้ำค้ำทุน ขั้นตอนต่างๆ แสดงดังภาพที่ 3



ภาพที่ 3 แสดงความแตกต่างของทุน

ที่มา: (อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 37)

แนวคิดการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้สามารถประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์ได้กับกิจกรรมของงานทุกด้าน ไม่จำเป็นต้องเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเท่านั้น เช่น กิจกรรมการตลาด กิจกรรมทางการเงิน เป็นต้น ทั้งนี้จุดมุ่งหมายหลักมิใช่เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมด้วย

ระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบการบริหารต้นทุนซึ่งเชื่อมโยงข้อมูลต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ตลอดจนข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์เข้าด้วยกัน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับ การบริหารงาน การจัดลำดับกิจกรรม ในระบบต้นทุนกิจกรรมแบ่งกิจกรรมในการผลิตออกเป็น 4 ระดับดังนี้ (อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 37)

1) unit - level activity หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละหน่วยผลิต โดยจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรม จะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย เช่น จำนวนชิ้นส่วนที่ผ่านการตรวจสอบคุณภาพ ปริมาณกระแสไฟฟ้าในการเดินเครื่องจักร ปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิต เป็นต้น

2) batch - level activity หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ batch ของการผลิตหรือการให้บริการ โดยจำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับจำนวน batch

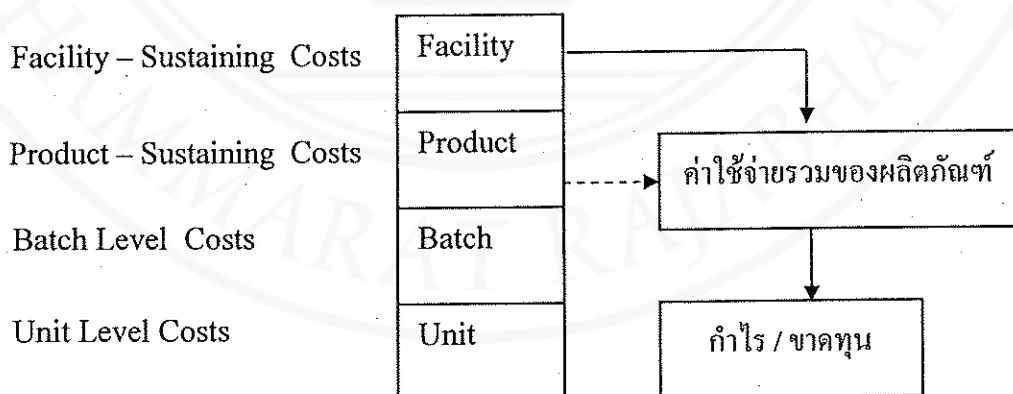
และไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยในแต่ละ batch ต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรงเช่นเดียวกับต้นทุนกิจกรรมในระดับ unit เช่น จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต จำนวนครั้งของการขนย้ายวัตถุดิบ จำนวนครั้งของการตรวจสอบคุณภาพชิ้นส่วน จำนวนครั้งของการสั่งซื้อชิ้นส่วน เป็นต้น

3) product - sustaining activity หมายถึง กิจกรรมที่ทำโดยรวมเพื่อให้สามารถผลิตและขายสินค้าหรือบริการแต่ละชนิดได้ โดยมีเครือข่ายความสัมพันธ์กันเพื่อให้การผลิตทันต่อเวลา และสามารถขายสินค้าแต่ละชนิดได้ และไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับปริมาณการผลิตหรือจำนวน batch แต่จะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตและการขายสินค้า เช่น การควบคุมงาน การจัดทำใบเบิกวัตถุดิบการเปลี่ยนแปลงแบบผลิตภัณฑ์ การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การตรวจและซ่อมบำรุงเครื่องจักร เป็นต้น

4) facility - sustaining activity หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานทั่วไปเป็นไปตามปกติ กิจกรรมประเภทนี้จะไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวน batch หรือความหลากหลายของประเภทหรือส่วนผสมผลิตภัณฑ์ เช่น การให้แสงสว่างในโรงงาน การทำความสะอาดเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ในโรงงาน การจัดยามรักษาความปลอดภัยโรงงาน การเสื่อมค่าของโรงงาน การบริหารโรงงาน การตกแต่งสวนบริเวณรอบโรงงาน ต้นทุนของกิจกรรมในชั้นนี้จึงมีลักษณะเป็นต้นทุนรวมซึ่งไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การปันส่วนต้องใช้ดุลยพินิจส่วนตัวเข้าช่วย

ต้นทุนกิจกรรมในระดับ facility เท่านั้นที่ระบบต้นทุนกิจกรรมยังไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์เหมือนกับต้นทุนในระดับอื่น การปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าสู่ผลิตภัณฑ์จึงเป็นไปในลักษณะใช้ดุลยพินิจส่วนตัวเข้าช่วย ด้วยเหตุนี้โดยปกติต้นทุนในระดับนี้ไม่ควรระบุเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ ดังภาพที่ 4

ความสัมพันธ์ของการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต



ภาพที่ 4 แสดงความสัมพันธ์ของการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต
ที่มา: (อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 38)

4. ความแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนกิจกรรมและการบัญชีต้นทุนแบบเดิม

พฤติกรรมการใช้ต้นทุนบางอย่างไม่ชัดเจนหรือมีหลายแผนกที่เกี่ยวข้อง ทำให้ต้องอาศัยดุลพินิจในการปันส่วนต้นทุนเหล่านี้ตามปริมาณการผลิตแบบเดิม ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้น เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น เงินเดือนผู้บริหาร ค่าเบี้ยประกันโรงงาน ภาษีทรัพย์สินของโรงงาน หรือที่เรียกว่า การปันส่วนต้นทุนนั้นพบว่าในอดีตจะประกอบด้วย 2 ขั้นตอนดังนี้ (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 39)

1) ค่าใช้จ่ายจะถูกจัดเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่างๆ (cost pools) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง ที่ผู้วางระบบเห็นว่าเหมาะสม ซึ่งจะเป็นโยบายที่แก่ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้นๆ

2) ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องโดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง

จะพบว่าค่าใช้จ่ายบางชนิดไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการผลิตเลย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต ค่าขนย้ายวัตถุดิบ ดังนั้น การใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต จึงไม่เป็นการถูกต้อง ระบบต้นทุนกิจกรรม (activity-based costing system : ABC) จึงได้ถูกนำมาปรับใช้กับระบบการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่างๆ โดยจะแบ่งการบริหารออกเป็นกิจกรรมต่างๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะมีการปันส่วนเข้าสู่ค่าวัตถุดิบนั้นๆ ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการลูกค้า หรือโครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของราคา เป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนต่างๆ เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานต่างๆ ดำเนินไปตามปกติ ขั้นตอนของการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเป็นดังนี้

1) ปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรม ต้นทุนใดเกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้นๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดจากหลายกิจกรรมด้วยกัน ต้องมีการปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง หากไม่สามารถปันส่วนบางรายการเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้จะต้องใช้ดุลพินิจส่วนตัวเข้ามาช่วย และหากทราบความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้อย่างชัดเจน เกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าสู่กิจกรรมดังกล่าวจะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (resource driver)

2) ปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องโดยใช้อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน (cost per driver) เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ เช่น ค่าใช้จ่ายในการปรับเปลี่ยนแบบของผลิตภัณฑ์ หรือค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต จะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

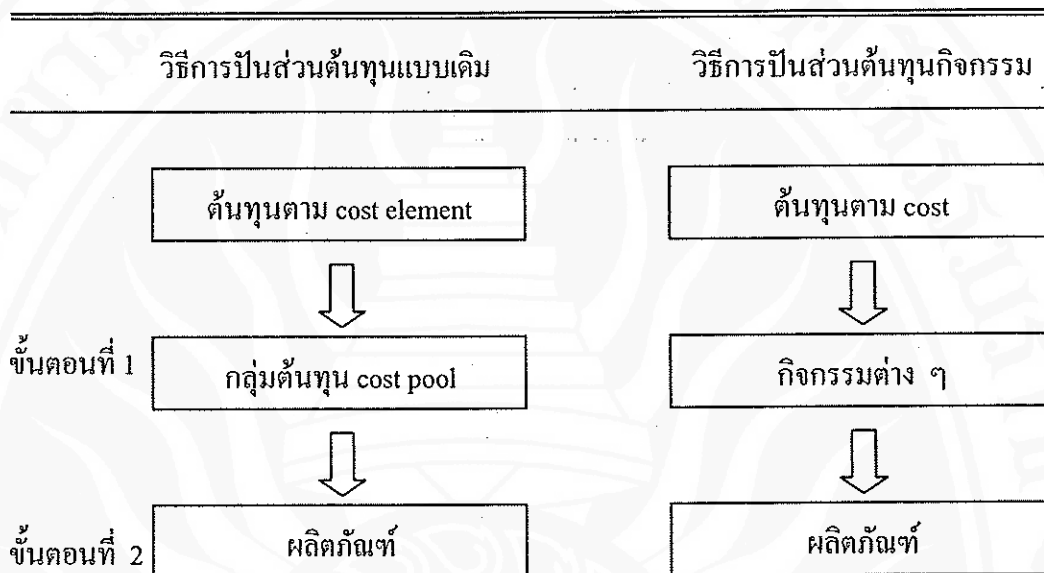
โดยใช้จำนวนครั้งของการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรมหรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต ดังนั้นผลิตภัณฑ์ที่มีการปรับเปลี่ยนงานวิศวกรรมบ่อยก็จะรับค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปมากกว่าผลิตภัณฑ์อื่น

จะเห็นว่าการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบเดิมกับแบบฐานกิจกรรมจะไม่แตกต่างกันเท่าไรนัก เนื่องจากใช้ 2 ขั้นตอนเช่นกัน แต่แตกต่างกันในแง่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนตามราคาจะปันส่วนเข้าสู่ต้นทุนกิจกรรมต่างๆ (activity cost pools) เป็นลำดับแรก ไม่ใช่ปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่างๆ (cost pools) ตามระบบเดิม นอกจากนี้ในขั้นที่ 2 ต้องทำการระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (cost driver rate) ซึ่งจะมีจำนวนตัวผลิตภัณฑ์น้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับจำนวนกิจกรรมที่ระบุขึ้น และเมื่อคูณอัตราราคาด้วยปริมาณของตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่แต่ละผลิตภัณฑ์ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม และรวมผลิตภัณฑ์เข้าด้วยกัน ก็จะได้ค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด และเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกัน ต้นทุนทางตรงอื่นของสินค้า ก็จะได้ต้นทุนรวมของสินค้าในที่สุด

ในส่วนของการปันส่วนแบบเดิมนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สะสมอยู่ตามกลุ่มต้นทุนต่างๆ มักจะปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่างๆ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมนั้นที่ตัวผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารงานโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง ซึ่งข้อแตกต่างพอสรุปได้ 2 ประการ

- 1) ระบบต้นทุนกิจกรรมจะกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกิจกรรม (activity cost pool) มากกว่าจะกำหนดในรูปของกลุ่มต้นทุน (cost pool)
- 2) ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมหรือตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (activity or cost driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีโครงสร้างแตกต่างไปจากฐานในระบบเดิม ซึ่งในแต่ละกิจกรรมต้องมีการวิเคราะห์ว่าอะไรเป็นตัวผลิตภัณฑ์หรือเป็นสาเหตุสำคัญที่แท้จริงที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นๆ เปลี่ยนแปลงไป

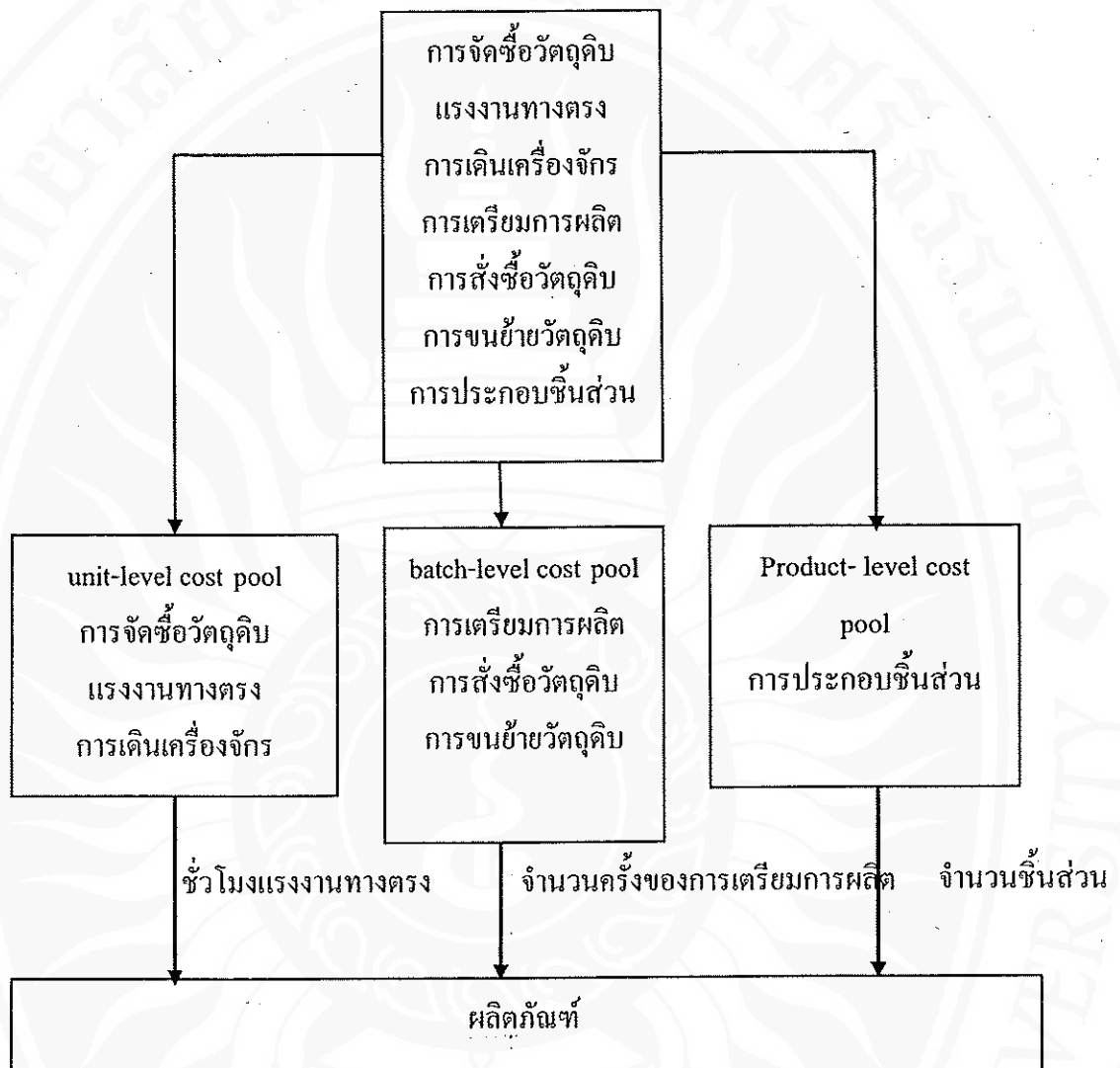
ข้อแตกต่างของทั้ง 2 วิธีแสดงได้ดังภาพที่ 5



ภาพที่ 5 แสดงความแตกต่างของวิธีปันส่วนต้นทุนแบบเดิมและวิธีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรม
ที่มา: (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 41)

การกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปของกิจกรรม และใช้ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมที่สะท้อนถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวผลิตภัณฑ์ นอกจากจะช่วยให้ การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้นแล้ว ยังให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ การยกเลิกผลิตภัณฑ์ การกำหนดปริมาณการผลิต การจัดจำหน่ายและการตลาด วิธีการเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน การตัดทอนกิจกรรมบางประเภทที่มีต้นทุนสูงและทดแทนด้วยกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำกว่าการปรับเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจใหม่เพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุด หรือหมดไป ตลอดจนการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อลดกิจกรรมบางประเภทลง

ตามวิธีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมจะมีการคำนวณแตกต่างไปจากเดิม คือ สินค้าที่ผลิตในปริมาณน้อย จะแบกรับค่าใช้จ่ายการผลิตที่แตกต่างกันมากกว่าสินค้าที่ผลิตในปริมาณมาก และสินค้าที่มีขนาดเล็ก จะแบกรับค่าใช้จ่ายการผลิตที่แตกต่างกันมากกว่าสินค้าขนาดใหญ่ โดยกระบวนการต่างๆ ในการปันส่วนสรุปได้ตามภาพที่ 6



ภาพที่ 6 แสดงวิธีการปันส่วนต้นทุนกิจกรรม
ที่มา: (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2548, หน้า 42)

อาจสรุปได้ว่า ABC ต่างจากวิธีปันส่วนต้นทุนแบบเดิมคือ ABC มองกลุ่มต้นทุนเป็นกิจกรรมต่างๆ ไม่ใช่เป็นโรงงานหรือแผนก ทำให้เห็นต้นทุนของแต่ละกิจกรรมได้อย่างชัดเจน และ ABC ใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมต่างๆ ไม่ใช่ตามปริมาณการผลิตเป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนไปสู่สินค้าหรือบริการ ดังนั้น ABC จึงปันส่วนต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ได้ถูกต้องมากกว่าวิธีการปันส่วนแบบเดิม

5. การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในกิจการนั้น กิจการต้องระบุวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนว่าจะประยุกต์เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เช่นถ้ากิจการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้น ไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งกิจการ (คณา คุณพิณิช, 2537 หน้า 9-12) ทั้งนี้ไม่ว่ากิจการจะมีวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุน (cost dimension) หรือควบคุม (control dimension) สิ่งแรกที่ต้องทำก่อนที่จะมีการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมคือ (สุคปราณี มณีศรี, 2545, หน้า 8-9)

1) ผู้บริหารจะต้องเห็นความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม และผลักดันที่จะให้มีการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นในองค์กร และกิจการควรมีแนวคิดตามศูนย์ความรับผิดชอบ (responsibility center concept) คือมีการกำหนดหน่วยงานภายในองค์กรเป็นศูนย์ความรับผิดชอบต่างๆ เช่น ศูนย์ต้นทุน ศูนย์รายได้และกำไร ซึ่งอาจกำหนดจากลักษณะของโครงสร้างองค์กร

2) กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งควรประกอบด้วยหัวหน้าแผนกต่างๆ เพื่อต้องการให้พนักงานทุกๆ แผนกมีส่วนร่วมในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมภายในแผนกนั้นๆ

3) ฝึกอบรมให้พนักงานทุกคนในองค์กรเข้าใจถึงระบบต้นทุนกิจกรรม และชี้แจงให้พนักงานทราบถึงวัตถุประสงค์ของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในกิจการ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างพนักงานและกิจการ

ขั้นตอนการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย 4 ขั้นตอน ได้แก่ การวิเคราะห์กิจกรรม (activity analysis) การวิเคราะห์ตัวผลกดันต้นทุน (cost driver analysis) การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (activity costing) การคำนวณต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (cost object) ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีรายละเอียดดังต่อไปนี้ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 6)

5.1 การวิเคราะห์กิจกรรม เป็นขั้นตอนของการกำหนดกิจกรรมที่ทำในแต่ละแผนกแต่ละฝ่ายภายในบริษัท โดยอาศัยความร่วมมือระหว่างพนักงานที่อยู่ในแผนกนั้นๆ ร่วมกับคณะกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้ง โดยลักษณะของกิจกรรมที่คตินั้นควรมีลักษณะดังนี้

5.1.1 แต่ละฝ่าย แต่ละแผนก ควรมีจำนวนกิจกรรมระหว่าง 5-10 กิจกรรม และแต่ละกิจกรรมควรจะใช้เวลามากกว่าร้อยละ 10 ของเวลาการทำงานโดยเฉลี่ยต่อสัปดาห์ ซึ่งหากนำทุกๆ กิจกรรมมารวมกันแล้วจะต้องใช้เวลามากกว่าร้อยละ 80 ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานโดยรวมของแต่ละฝ่าย แต่ละแผนก

5.1.2 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องมองเห็น สิ่งนำเข้า (input) สิ่งที่เป็นผลงานของแผนก (output) และผู้นำไปใช้ (user) ที่ชัดเจน

5.1.3 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมานั้นควรจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

5.1.4 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมาควรครอบคลุม ทั้งกิจกรรมหลัก (primary activities) คือกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำตามคำบรรยายลักษณะงาน และกิจกรรมรอง (secondary activities) ซึ่งเป็นกิจกรรมสนับสนุนที่เกิดขึ้น เช่น การเข้าร่วมประชุม เป็นต้น

5.1.5 กิจกรรมของแต่ละส่วนงาน ควรจะมีความสอดคล้องกันภายในองค์กร ทั้งนี้ในการกำหนดกิจกรรมนั้น สามารถหาข้อมูลได้จาก (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 7)

1) คำบรรยายลักษณะงาน (job description) ซึ่งจะเป็นคำบรรยายลักษณะงานของแต่ละฝ่าย แต่ละแผนกที่มีอยู่ภายในองค์กร ว่าต้องทำอะไร อย่างไร

2) โครงสร้างองค์กร (organization chart) ซึ่งจะแสดงลักษณะสายบังคับบัญชาที่ชัดเจน หรือบางกิจการอาจมีการกำหนดเป็นศูนย์กลางรับผิดชอบ (responsibility center) ทำให้สามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์กลางรับผิดชอบได้ ซึ่งเป็นวิธีง่ายและสะดวก

3) แผนปฏิบัติการ (action plan) เป็นการพิจารณากิจกรรมที่อาจจะเกิดขึ้น ในภายหน้าตามแผนงานที่วางไว้ ซึ่งไม่อยู่ในคำบรรยายลักษณะงาน

4) การสัมภาษณ์ (interview) จะสัมภาษณ์จากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นๆ โดยตรงจะทำให้มีความเข้าใจลักษณะงานมากยิ่งขึ้น แต่วิธีนี้อาจทำให้ได้ข้อมูลที่แตกต่างจากคำบรรยายลักษณะงาน (job description) จึงควรทำการตรวจสอบอีกครั้งก่อนจะนำข้อมูลที่ได้รับไปกำหนดกิจกรรม

5) พจนานุกรมกิจกรรม (activity dictionary) ซึ่งจะกำหนดกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละหน้าที่อย่างละเอียด กิจการสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมขององค์กรได้ โดยมีการปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของแต่ละกิจการ

นอกจากนี้ระบบ ABC ยังมีการแบ่งกิจกรรมออกเป็น 4 ประเภทคือ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 7-8)

1) กิจกรรมที่เกิดขึ้นตามปริมาณ (unit - level activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิต จะผันแปรตามจำนวนหน่วยที่ทำ และสามารถระบุต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

2) กิจกรรมผันแปรตามจำนวนครั้ง (batch – level activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละครั้งที่ทำกิจกรรม จะผันแปรตามจำนวนครั้งที่ทำ โดยไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วยในครั้งนั้นๆ

3) กิจกรรมที่ผันแปรตามความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (product sustaining activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้การผลิตและการขายสินค้าแต่ละชนิดได้ทันเวลาไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับปริมาณหรือจำนวนครั้ง แต่จะสัมพันธ์กับการผลิตและขายสินค้านั้นๆ สามารถระบุลงสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง

4) กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้กิจการดำเนินงานต่อไปได้ (facility sustaining activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้กิจการเป็นไปได้อื่นๆ ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนหน่วย (unit) จำนวนครั้ง (batch) หรือความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ (product) ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นถือเป็นต้นทุนร่วม (common) ไม่สามารถระบุเข้าสิ่งที่เกิดต้นทุนได้โดยตรง จึงต้องอาศัยดุลยพินิจช่วยในการปันส่วน

5.2 การวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน

เป็นการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน (cost driver) ขององค์กร ซึ่งอาจเกิดจาก 2 สาเหตุคือ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 8)

5.2.1 โครงสร้างของกิจการ (structural cost driver) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นเกิดจากโครงสร้างทางเศรษฐศาสตร์ของกิจการ (economic structure structure) เช่น จำนวนโรงงาน ลักษณะการบริหารงาน เป็นต้น

5.2.2 ขั้นตอนกฎระเบียบของการปฏิบัติงาน (procedural cost driver) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากกฎระเบียบ หรือข้อกำหนดที่เกิดขึ้นภายในกิจการ เช่น ขบวนการผลิต ระบบการควบคุมภายใน กระบวนการควบคุมคุณภาพ เป็นต้น

ทั้งนี้สามารถแสดงตัวอย่างการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจการดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงตัวอย่างการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจการ

โครงสร้าง	ตัวหลักต้นทุน
- อาคารโรงงาน	- จำนวนของโรงงานหรือทำเลที่ตั้ง ซึ่งทำให้มีปัญหาในการสื่อสาร
- โครงสร้างการบริหารงาน	- ประสิทธิภาพการบริหารงานของผู้บริหารเช่น เน้นการทำงานแบบเอกชน แต่มี ประสิทธิภาพหรือจำนวนสายการบังคับบัญชา
- การร่วมกลุ่มของพนักงานกับผู้บริหาร	- จำนวนกลุ่มภายในองค์กรมีมากทำให้มีความหลากหลายในความคิด
- ความสลับซับซ้อน ทั้งในส่วนของ กระบวนการผลิต จำนวนสินค้า หรือ ความหลากหลาย	- จำนวนขั้นตอนในกระบวนการผลิต ความหลากหลายของสินค้า จำนวนชิ้นส่วนที่ใช้ในแต่ละผลิตภัณฑ์
- เทคโนโลยีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน	- จำนวนประเภทเทคโนโลยีที่ใช้มาก ทำให้ ต้นทุนสูงขึ้นในรูปของค่าเสื่อมราคา แต่การ นำเทคโนโลยีมาใช้อาจทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง และค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมสูงขึ้น
ขั้นตอน กฎระเบียบ	ตัวหลักต้นทุน
- การจัดผังโรงงาน (Plant Layout)	- จำนวนจุดของการขนย้ายภายในโรงงาน ระยะทาง
- การบริหารงานบุคคล	- ระดับของการให้อิทธิพลพนักงานเข้ามามี ส่วนร่วม หากให้พนักงานมีส่วนร่วมสูง ต้นทุนจะต่ำ
- แบบรวมอำนาจ	
- แบบกระจายอำนาจ	- จำนวนโปรแกรมควบคุมคุณภาพที่มี ภายในกิจการ หากมีมากต้นทุนต่ำลง เช่น ISO
- กระบวนการคุณภาพ	
- การจัดขีดความสามารถของกิจการ	- ขนาดของกำลังการผลิต

ที่มา: (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 9)

5.3 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่กิจการใช้ไป เพื่อก่อให้เกิดกิจกรรมต่างๆ ภายในกิจการ ซึ่งจะคำนวณอยู่ในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อ หน่วยของตัวผลักดัน (cost per driver)

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สะสมอยู่ตามรายการต้นทุน ต่างๆ (cost element) ในระบบบัญชีแยกประเภท (general ledger system) ของกิจการ เช่น เงินเดือน ค่าแรง ค่าสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น ลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เรียกว่า (cost mapping) โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (resource driver) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

ตามระบบต้นทุนกิจกรรมขั้นตอนแรกของการปันส่วน คือ การปันส่วนต้นทุน ทรัพยากรลงสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรม (activity cost pool) โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (resource driver) ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธีได้แก่ การระบุทางตรง (direct charging) การประมาณอย่างมี หลักเกณฑ์ (estimation) การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (arbitrary allocation) (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 10)

1) การระบุทางตรง จะใช้ในกรณีการใช้ทรัพยากรนั้นเกิดขึ้นเพื่อกิจกรรมเดียวและ สามารถวัดปริมาณที่ใช้จริงในแต่ละกิจกรรมได้

ข้อดี ทำให้ต้นทุนทรัพยากรที่ปันส่วนลงสู่กิจกรรม มีความถูกต้องใกล้เคียงกับ ความจริงมากที่สุด

ข้อเสีย ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการวัดการใช้ทรัพยากรมีจำนวนสูง

2) การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ เหมาะสำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุการใช้ ทรัพยากรได้โดยตรง อาจประมาณการได้โดยอาศัยการสัมภาษณ์ หรือส่งแบบสำรวจ ซึ่งจะต้อง อาศัยความร่วมมือของผู้จัดการฝ่าย หรือหัวหน้าแผนกต่างๆ ในการกรอกสัดส่วนเวลาของ พนักงานที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม เป็นต้น

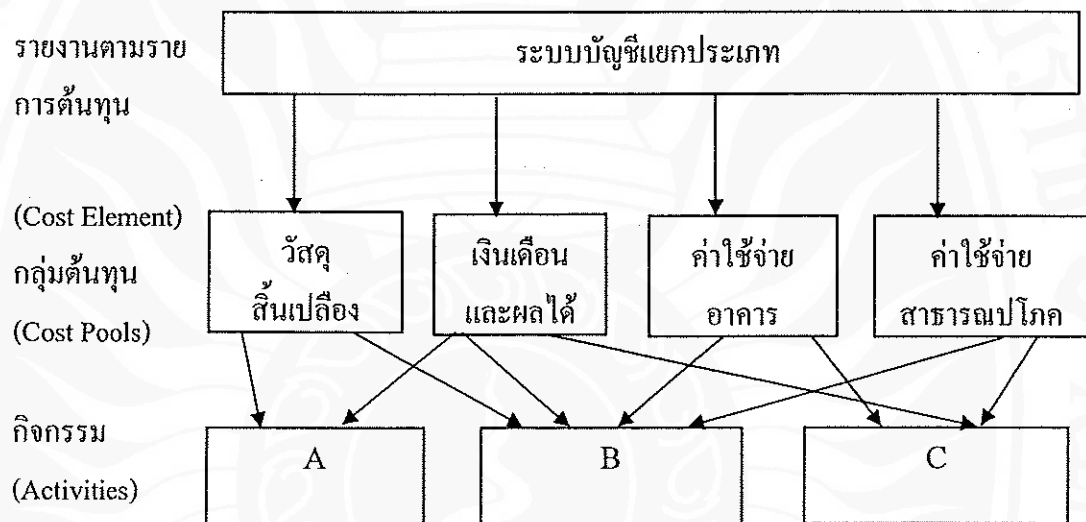
ข้อดี ประหยัดเวลาในการจัดเก็บ และมีค่าใช้จ่ายต่ำ

ข้อเสีย พนักงานอาจรอกเวลาในการทำงานไม่ตรงตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้น

3) การใช้ดุลยพินิจส่วนตัว ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณได้อย่างเหมาะสม ก็อาจจะอาศัยดุลยพินิจส่วนตัว ซึ่งวิธีนี้ควรเลือกใช้ให้น้อยที่สุด เพราะทำให้ผู้บริหารไม่เห็นถึงความ เกี่ยวเนื่องหรือสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ทำให้เกิดต้นทุน

วิธีการในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมี 2 วิธีคือ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 11)

1) นำรายงานต้นทุนตามรายการต้นทุน (cost element) ของกิจการหากมีรายการจำนวนมากอาจมีการจัดหมวดหมู่ต้นทุนที่มีลักษณะเดียวกันไว้ด้วยกันก่อน แล้วเลือกตัวผลิตภัณฑ์หรือทรัพยากรที่สัมพันธ์กับกลุ่มต้นทุน (cost pool) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังแสดงในภาพที่ 7



ภาพที่ 7 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรม
ที่มา: (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 11)

2) นำรายงานต้นทุนทรัพยากรจากการรายงานของแต่ละแผนก และปันส่วนต้นทุนลงสู่กิจกรรมโดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ที่เหมาะสมเป็นเกณฑ์ ซึ่งจะเหมาะสมในกรณีที่กิจการต้องทราบต้นทุนเฉพาะแผนกใดแผนกหนึ่ง เพื่อนำไปพิจารณาลดหรือปรับปรุงต้นทุน ดังแสดงในตารางที่ 4 (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 11)

ตารางที่ 4 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมตามแผนก

รายงานต้นทุนประจำแผนก					
รายการ	รวม	กิจกรรม 1	กิจกรรม 2	กิจกรรม 3	กิจกรรม 4
เงินเดือน	X	X	X	X	X
ค่าแรง	X	X	X	X	X
ค่าน้ำ ค่าไฟ	X	X	X	X	X
ค่าโทรศัพท์	X	X	X	X	X
ค่าเช่า	X	X	X	X	X
รวม	X	X	X	X	X

ที่มา: (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 12)

จากการคำนวณต้นทุนกิจกรรมในรูปแบบของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน (cost per driver) สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ดังนี้ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 12)

- 1) ใช้เป็นตัววัดประสิทธิภาพในการทำกิจกรรม
- 2) ใช้เป็นฐานในการโอนต้นทุนการใช้บริการกับฝ่ายอื่นๆ
- 3) ใช้เป็นหลักฐานในการเปรียบเทียบกับแหล่งภายนอกว่าถูก หรือแพงกว่า
- 4) ใช้ในการประเมินต้นทุนของกิจกรรม เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่จะกลับมา
- 5) ใช้ในอนาคตหากมีการเปลี่ยนจากศูนย์ต้นทุน (cost center) เป็นศูนย์กำไร (profit center) จะใช้ข้อมูลเหล่านี้ในการกำหนดราคาโอนทั้งกับแหล่งภายในและแหล่งภายนอก
- 6) ใช้เป็นหลักฐานในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่ผลิตภัณฑ์ที่กิจการทำอยู่

5.4 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

ภายหลังจากที่มีการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ แล้วขั้นตอนต่อไปเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้เข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (cost object) โดยอาศัยตัวผลักดันกิจกรรม (activity driver) ที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน โดยอาจกำหนดอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (input) หรือสิ่งที่เป็นผลงาน (output) ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ว่าต้องการอะไร เช่น หากต้องการลดต้นทุน จะเลือกสิ่งนำเข้า (input) เป็นตัวผลักดัน เรียกว่า ตัวผลักดันต้นทุน (cost driver) หากต้องการวัดผลการปฏิบัติงาน จะเลือกสิ่งที่เป็นผลงาน (output) เป็นตัวผลักดัน เรียกว่า ตัวผลักดันกิจกรรม (activity driver)

ตัวหลักคั้นสามารถกำหนดได้ 3 รูปแบบ คือ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 13)

1) ตัวหลักคั้นที่อิงกับมูลค่าของสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นๆ (Baht-based driver)
 ข้อเสีย มูลค่าของสินค้าไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในการซื้อและการเก็บรักษา

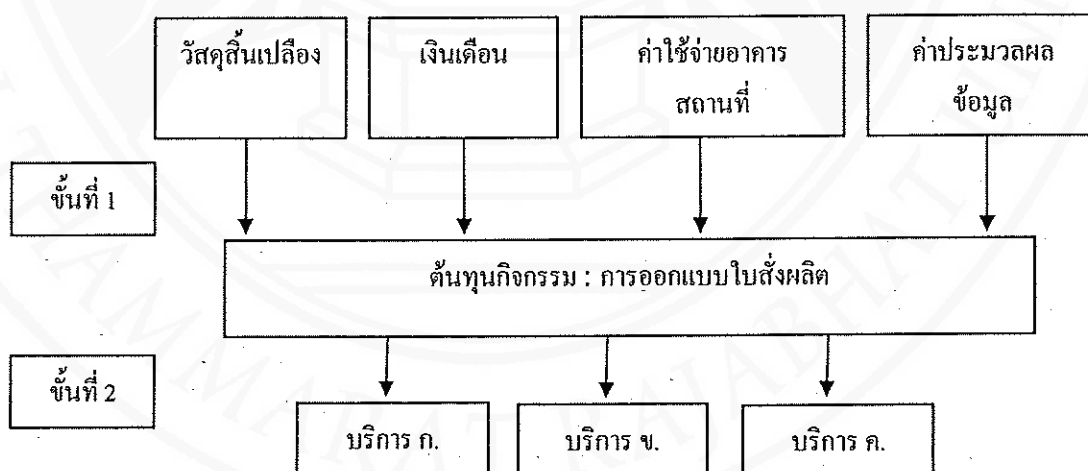
2) ตัวหลักคั้นที่อิงกับเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม (duration-based driver)
 ข้อเสีย ในการทำงาน 1 ชั่วโมง ในช่วงแรกๆ จะได้ผลได้ (output) น้อยแต่จะทำได้มากในช่วงหลัง จึงไม่เหมาะสมสำหรับการทำงานที่ไม่สม่ำเสมอ เหมาะสำหรับกรณีใช้เครื่องจักรในการทำงาน

3) ตัวหลักคั้นที่อิงกับจำนวนรายการ (transaction-based driver) เช่น จำนวนครั้ง จำนวนใบ จำนวนวัน เป็นต้น

ข้อเสีย ทุกๆ รายการมีต้นทุนเท่ากัน ซึ่งในความเป็นจริงแล้วมีความยากง่ายต่างกัน เช่น ต้นทุนในการจัดทำใบสั่งซื้อ จะมีต้นทุนเท่ากันทุกใบ โดยความเป็นจริงแล้วบางใบอาจจะมีเพียงรายการเดียว

การคิดต้นทุนกิจกรรมให้กับสิ่งที่นำมาคิดต้นทุน (cost object) มี 2 วิธีคือ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 13)

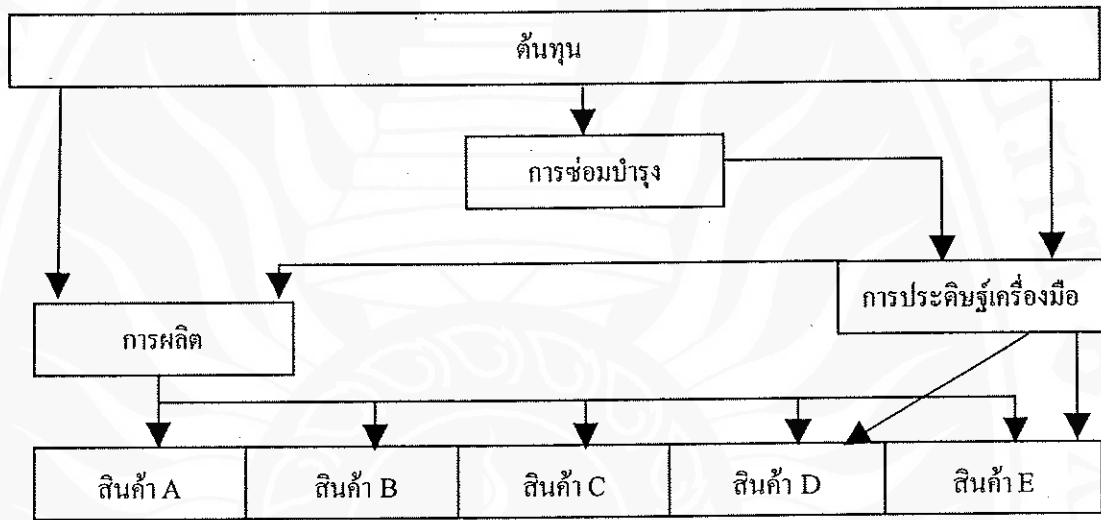
1) วิธีคิดสองขั้นตอน (the two-stage approach) โดยขั้นตอนที่ 1 เป็นการคิดต้นทุนทรัพยากรให้กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยอาศัยตัวหลักคั้นทรัพยากร และขั้นตอนที่ 2 จะคิดต้นทุนกิจกรรมให้กับสิ่งที่คิดต้นทุน (cost object) โดยอาศัยตัวหลักคั้นที่มีความสัมพันธ์กับสิ่งที่คิดต้นทุน ดังแสดงในภาพที่ 8



ภาพที่ 8 แสดงการคำนวณต้นทุนกิจกรรมแบบ 2 ขั้นตอน

ที่มา: (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 13)

2) วิธีคิดหลายขั้นตอน (multiple stage approach) เหมาะสำหรับกิจการที่มีกิจกรรมระดับซับซ้อน มีทั้งกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมาก ซึ่งจะต้องคิดต้นทุนกิจกรรมลดหลั่นตามลำดับความสำคัญที่มีต่อกิจกรรม จนกระทั่งต้นทุนกิจกรรมถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (cost object) ดังแสดงในภาพที่ 9



ภาพที่ 9 แสดงวิธีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมแบบหลายขั้นตอน
ที่มา: (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 14)

ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมจะใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (cost object) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ วิธีการกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรม (activity driver) สามารถทำได้ 3 วิธี ได้แก่ การระบุทางตรง การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ และการใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 14)

1) การระบุทางตรง การที่จะระบุค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นกระทำได้ยาก หากกิจการมีผลิตภัณฑ์หลากหลายชนิด ยกเว้นค่าแรง วัสดุคิบ ซึ่งสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง การระบุทางตรง จะเหมาะสำหรับกรณีที่กิจกรรมมีสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด

2) การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ จะวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปโดยระบุตัวหลักต้นทุนที่เป็นสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงโดยคำนึงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับผลได้ หากความสัมพันธ์ระหว่างผลได้กับกิจกรรมมีจำนวนมาก กิจกรรมควรเลือกใช้ตัวหลักต้นทุนเท่าที่จำเป็นเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการวัดตัวหลักต้นทุน ซึ่งวิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีการระบุทางตรง

3) การใช้กลยุทธ์เชิงส่วนตัว การเลือกใช้วิธีนี้อาจทำให้ได้ตัวหลักคณกิจกรรมที่ไม่มี ความสัมพันธ์กับความต้องการกิจกรรมของผลได้ ซึ่งการใช้วิธีนี้จะไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย และง่าย ต่อการกำหนดตัวหลักคณ

การกำหนดตัวหลักคณกิจกรรม หรืออาจเรียกว่า (output measure) คือการกำหนดสิ่ง ที่ ต้องการนำไปคิดคณต้นทุนต่อหน่วยของกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งควรมีลักษณะดังนี้ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543 หน้า 15)

- 1) เป็นหน่วยที่สามารถวัดได้ในรูปของปริมาณ (measurable)
- 2) มีความสัมพันธ์สูงกับการเกิดต้นทุนกิจกรรม (high correlation) ยิ่งปริมาณตัว หลักคณสูงขึ้นเท่าไร จำนวนต้นทุนกิจกรรมจะสูงมากกว่าเท่านั้น
- 3) ควรเลือกตัวหลักคณที่แหล่งภายนอกคิดค่าบริการจากองค์กร หากกิจการจะต้อง มอบหมายให้แหล่งภายนอกรับกิจกรรมนั้นไปทำ เพื่อจะได้เปรียบเทียบต้นทุนกับแหล่งภายนอก และนำไปตัดสินใจว่าจะทำเอง หรือจ้างแหล่งภายนอก เช่น 7-Eleven คิดค่าบริการชำระค่า กระแสไฟฟ้าใบละ 10 บาท ดังนั้นการไฟฟ้าควรเลือกตัวหลักคณเป็นจำนวนใบของกระแสไฟฟ้า เป็นคณ
- 4) ควรเลือกตัวหลักคณกิจกรรมที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของพนักงาน ในองค์กร (behavior modification)

นอกจากนี้การประยุกต์ระบบคณต้นทุนกิจกรรมสามารถนำไปเชื่อมโยงกับตัววัดผลการ ปฏิบัติงาน (KPI) ที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถประเมินผลการปฏิบัติงาน ได้ดี ยิ่งขึ้น ในขณะที่ระบบบัญชีแบบเดิมไม่สามารถทำได้

การวัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงินประกอบด้วย

- 1) การวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (productivity) เป็นการพิจารณา ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่
- 2) ความพึงพอใจของลูกค้า (customer satisfaction) เป็นการวัดความพึงพอใจของ ลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการของกิจการ
- 3) เวลาในการปฏิบัติงาน (time) พิจารณาถึงเวลาที่ใช้นานหรือไม่
- 4) คุณภาพและบริการหลังการขาย (quality & service) ที่กิจกรรมมีให้แก่ลูกค้า มากน้อยเพียงใด

จากตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน สามารถนำมาเขียนให้อยู่ในรูปของสมการ ได้ดังนี้

Value Matrix = Quality X Service

Cost X Time

หากกิจการต้องการสร้างคุณค่าให้สูงขึ้น จึงควรลดต้นทุน และระยะเวลาในการให้บริการให้ต่ำลง และเพิ่มคุณภาพสินค้า และบริการให้สูงขึ้น การสร้างคุณค่าไม่เพียงแต่วัดความมีค่าของกิจการในสายตาของลูกค้าเท่านั้น แต่ยังสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้กับทุกฝ่ายทุกแผนกภายในกิจการ

ทั้งนี้ในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมนั้น ยังมีข้อจำกัดซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้ (วาสนา วิเศษสิงห์, 2543, หน้า 16)

- 1) การกำหนดกิจกรรมของบริษัทฯ อาจไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่บริษัททำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาด
- 2) การกำหนดกิจกรรมนั้นจะหาข้อมูลจาก คำบรรยายลักษณะงาน โครงสร้างองค์กร แผนการปฏิบัติการ และจากการสัมภาษณ์ อาจจะได้รับข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือการเก็บข้อมูลจากใบประเมินน้ำหนักเวลา (time sheet) ของพนักงาน พนักงานที่ทำหน้าที่กรอกข้อมูลอาจให้ข้อมูลที่ไม่เป็นจริง
- 3) การเลือกตัวหลักต้นทุนอาจไม่เหมาะสม บริษัทอาจไม่สามารถเลือกตัวหลักต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้
- 4) ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับ ABC ของพนักงานในบริษัท

อาจสรุปได้ว่า ระบบต้นทุนกิจกรรมมีแนวความคิดว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงคิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนทรัพยากรที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงคิดต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้าหรือบริการ จากลักษณะการปันส่วนดังกล่าว จะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้องยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของการคำนวณต้นทุน และการควบคุมต้นทุน

จากการศึกษาเรื่องแนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษา บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ผู้วิจัยนำแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการวางแผน ขั้นตอนการดำเนินวิจัย ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้บริหารได้แก่ ผู้จัดการฝ่ายต่างๆ หัวหน้าส่วน และหัวหน้าแผนก ของบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เพื่อรวบรวมรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะงานที่ทำ รวมทั้งศึกษาข้อมูลจากคำบรรยายลักษณะงาน โดยการศึกษาครั้งนี้จะแสดงให้เห็นถึง ขั้นตอนของการวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน และแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยในการระบุกิจกรรมในแต่ละฝ่ายซึ่งประกอบด้วย 3 ฝ่าย ได้แก่ ฝ่ายการตลาด ฝ่ายผลิต และฝ่ายบริหาร ซึ่งในการระบุกิจกรรมนั้นจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบัน และกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งกิจกรรมหลัก และกิจกรรมรองที่แต่ละฝ่ายจะต้องปฏิบัติ

6. แนวทางการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

จากระบบต้นทุนกิจกรรมทำให้ทราบว่าภายในกิจกรรมประกอบด้วยกิจกรรมใดบ้าง และเกิดจากสาเหตุใดโดยกิจกรรมที่เกิดขึ้นอาจจะทำการวิเคราะห์เป็นดังนี้ (Hansen, D. R. & Moven, M. M, 1997)

ทั้งนี้หากผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และความได้เปรียบทางด้านการแข่งขัน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมนั้นสามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้ 4 แนวทางคือ

6.1 การตัดทอนกิจกรรม (activity elimination) โดยเฉพะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าหรือกิจกรรมที่ไม่จำเป็น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ เช่น กิจกรรมในการตรวจสอบรับชิ้นส่วน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่จำเป็นจะต้องกระทำเพื่อให้ได้ชิ้นส่วนที่มีมาตรฐาน การใช้ชิ้นส่วนที่ไม่ได้มาตรฐานนั้นจะทำให้สินค้าที่ผลิตได้นั้นไม่มีคุณภาพ ดังนั้นหากกิจการเลือกผู้จำหน่ายซึ่งสามารถส่งชิ้นส่วนนี้ได้ ซึ่งจะทำให้ต้นทุนของกิจการลดลงในที่สุด

6.2 การลดกิจกรรม (activity reduction) โดยการลดเวลา และทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจนสามารถตัดทอนกิจกรรมนี้ได้ ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็นโดยการเพิ่มผลได้ (output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น

6.3 การทำกิจกรรมร่วมกัน หมายถึง การมีกิจกรรมที่ต้นทุนสูงเกินไป จึงทำการยุบรวมกันหรือใช้ร่วมกันเพื่อลดต้นทุน โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะไม่เพิ่มขึ้น

6.4 การเลือกกิจกรรมใหม่ หมายถึง เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ในขณะนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด

อาจสรุปได้ว่า ก่อนที่จะนำแนวคิดการบริหารต้นทุนทางกิจกรรม (activity-based management) ซึ่งเป็นเทคนิคในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาใช้ โดยแนวความคิดนี้ได้รับความสนใจจากกิจการต่างๆ เป็นอันมาก เพราะได้ปรับบทบาทของการเสนอข้อมูลบัญชีแบบเดิมมาเป็นลักษณะข้อมูลเชิงวิเคราะห์ และนำข้อมูลต้นทุนเพื่อช่วยผู้บริหารที่มีจุดมุ่งหมายในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ (cost control and cost reduction) ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นมาใช้เพื่อตอบสนองต่อ

กลยุทธ์ที่กำหนดเพื่อพัฒนากิจการอย่างต่อเนื่อง (continuous improvement) และช่วยให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันในระยะยาว

ความสำเร็จของการนำ ABC มาประยุกต์ใช้ในองค์กรนั้นต้องอาศัยความร่วมมือจากบุคคลหลายฝ่าย เช่น นักบัญชีบริหาร วิศวกร ผู้จัดการฝ่ายผลิต และฝ่ายดำเนินงาน เพื่อที่จะระบุกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในองค์กร ตัวหลักค้ำต้นทุน และข้อมูลที่สำคัญที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน

ส่วนใหญ่แล้วข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการประยุกต์ใช้ระบบ ABC ไม่ได้มีการบันทึกในระบบบัญชีเดิม องค์กรต้องมีการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการดำเนินงานโดยตรง เพื่อที่จะได้ทราบว่าในแต่ละวันมีกิจกรรมอะไรเกิดขึ้นบ้าง หลังจากนั้นวิเคราะห์แต่ละกิจกรรมและแผนกสนับสนุนอย่างละเอียดเพื่อที่จะได้จัดกลุ่มต้นทุนกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นทุนในแต่ละกลุ่ม ซึ่งในแต่ละแผนกนั้นอาจจะมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นหลายๆ กิจกรรมและมีตัวหลักค้ำต้นทุนหลายตัว เช่น แผนกตรวจสอบคุณภาพมีกิจกรรมที่เกิดขึ้น 3 กลุ่มกิจกรรมได้แก่ การตรวจสอบวัตถุดิบที่นำเข้ากระบวนการผลิต (ตัวหลักค้ำต้นทุนคือจำนวนใบสั่งซื้อ) การตรวจสอบงานระหว่างทำ (ตัวหลักค้ำต้นทุนคือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต) และ การตรวจสอบสินค้าสำเร็จรูป (ตัวหลักค้ำต้นทุนคือ ต้นทุนขาย)

อย่างไรก็ตามการนำระบบ ABC มาใช้ต้องอาศัยความพยายามอย่างต่อเนื่องและมีต้นทุนที่สูงมาก เพื่อทำความเข้าใจในกระบวนการผลิตและ พิจารณาตัวหลักค้ำต้นทุน บริษัทจึงต้องคำนึง cost benefit ประกอบด้วย ดังนั้นองค์กรที่เหมาะสมจะนำ ABC มาใช้ควรมีค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สูงมาก มีความหลากหลายในตัวสินค้า ตัวหลักค้ำต้นทุน ช่องทางการจำหน่ายสินค้า และความแตกต่างในจำนวนผลิตต่อครั้ง

การลดต้นทุน

การลดต้นทุน เป็นความจำเป็นสำหรับการดำเนินกิจการ เพราะต้นทุนที่ลดลงไปได้ไม่เฉพาะเป็นการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพเท่านั้น แต่ในที่สุดก็จะแปลงกลับมาเป็นกำไรให้กับกิจการ การลดต้นทุนเป็นทั้งศาสตร์และศิลป์ที่จะต้องเลือกใช้เครื่องมือและทักษะแต่ละประเภทให้สอดคล้องกับสถานการณ์และการปฏิบัติงาน

คำว่า “ต้นทุน” อาจถูกตีความหมายในแง่ต่างๆ กันได้แล้วแต่สภาพแวดล้อมและกาลเทศะที่ต่างกันออกไป หากจะแบ่งตามกิจกรรมการดำเนินธุรกิจต้นทุน อาจแบ่งออกได้เป็น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนการตลาด และต้นทุนทางการเงิน หากจะแบ่งออกตามช่วงเวลาต่างๆ ต้นทุน อาจถูกแบ่งออกเป็น ต้นทุนในอดีต (historical cost) ต้นทุนทดแทน (replacement cost)

และต้นทุนในอนาคต (future cost) ยกตัวอย่างเช่น เครื่องจักรเครื่องหนึ่ง ซื้อมาเมื่อ 5 ปีที่แล้ว ด้วยราคา 2 ล้านบาท ต้นทุนในอดีตของเครื่องจักรเครื่องนี้ ณ เวลานี้ ก็คือ 2 ล้านบาท หาก ณ ปัจจุบัน ต้องการซื้อเครื่องจักรที่มีสมรรถนะเหมือนกับเครื่องจักรเดิม ต้องใช้เงินซื้อ 3.5 ล้านบาท แสดงว่า ต้นทุนการทดแทนเครื่องจักรเครื่องนี้ มีค่า 3.5 ล้านบาท หรือหากวางแผนที่จะซื้อเครื่องจักรที่มีสมรรถนะเดียวกันไปอีก 3 ปีข้างหน้า จะต้องใช้เงิน 4.5 ล้านบาท แสดงว่า ต้นทุนในอนาคต จะมีค่าเป็น 4.5 ล้านบาท

ตัวอย่างของต้นทุนเครื่องจักรที่วิเคราะห์แบ่งออกตามเวลา จะช่วยให้เจ้าของกิจการ หรือผู้บริหารการผลิต สามารถพิจารณาได้ว่าช่วงเวลาใดที่จะเหมาะสมที่สุดที่จะตัดสินใจเปลี่ยนเครื่องจักรใหม่เพื่อให้มีต้นทุนที่ต่ำที่สุด หรือในช่วงเวลาที่จะไม่กระทบกระเทือนต่อการทำกำไรของกิจการได้ดีที่สุด หากจะแบ่งต้นทุนออกตามส่วนประกอบผลิตภัณฑ์ อาจแบ่งต้นทุนออกได้เป็นต้นทุนวัตถุดิบ (material cost) ต้นทุนแรงงาน (labor cost) และต้นทุนค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในโรงงาน นอกเหนือไปจากค่าใช้จ่ายวัตถุดิบและแรงงาน หรือที่บางครั้งเรียกว่า “ค่าโซห่วย” หรือ “ต้นทุนค่าโซห่วย” (overhead cost) หากจะแบ่งต้นทุนของตามจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิต ก็จะแบ่งต้นทุนออกเป็น ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร ในแง่ของการบริหาร ควบคุมและวัดผลการปฏิบัติงาน อาจแบ่งต้นทุนออกได้เป็นต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (uncontrollable cost) ต้นทุนที่ควบคุมได้ (controllable cost) และต้นทุนที่สามารถลดได้ (reducible cost) ในแง่ของการตัดสินใจ อาจแบ่งต้นทุนออกได้เป็นต้นทุนส่วนแตกต่าง (differential cost) ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (avoidable cost) และต้นทุนการเสียโอกาส (opportunity cost)

จะเห็นได้ว่า คำว่า “ต้นทุน” มีความหมายได้หลากหลาย ดังนั้น ในความพยายามที่จะลดต้นทุนเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารการผลิตจะต้องกำหนดให้แน่ชัดเสียก่อนว่าต้องการมุ่งความสนใจไปที่การลดต้นทุนประเภทใด มิเช่นนั้น ก็อาจเกิดความคลุมเครือจนทำให้ความตั้งใจที่จะลดต้นทุนไม่ประสบความสำเร็จ

เทคนิคการลดต้นทุนในกระบวนการผลิตวิธีแรก ให้ลองทำการวิเคราะห์กระบวนการผลิตในโรงงานเพื่อค้นหา “ความสูญเสี” ในกระบวนการผลิต ในการผลิตสินค้า ฝ้ายผลิตหรือฝ้ายโรงงานจะต้องใช้ทรัพยากรที่สำคัญได้แก่ วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายทางตรงอื่นๆ ที่มักเรียกกันทั่วไปว่า “ค่าโซห่วย” ในการผลิต เพื่อผลิตสินค้าขึ้นมา หากเราจะถือว่าบรรดาทรัพยากรทั้งหมดที่ได้ใส่ลงไปในการผลิต เจ้าของกิจการหรือผู้บริหารการผลิต โดยธรรมชาติแล้วมันจะประกอบไปด้วยขั้นตอนของ “การว่างงาน” หรือ “การรอคอย” ทำให้เกิดการสูญเสียทรัพยากรไปส่วนหนึ่งโดยไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ หรือไม่ทำให้เกิด “งาน” ขึ้นมาในส่วนทรัพยากรเพื่อการผลิตที่ถือว่าสามารถทำให้เกิดการ “ทำงาน” ขึ้นมาแต่หากจะวิเคราะห์ให้ละเอียดลงไปอีกระดับ

หนึ่งก็จะเห็นว่ามักจะมีส่วนของการ “ทำงาน” ที่ทำให้เกิด “งานที่ไม่มีมูลค่าเพิ่ม” หรือ “งานที่ไร้ประโยชน์” ขึ้นมาในกระบวนการผลิตงานเหล่านี้ส่วนใช้หรือเบียดบังทรัพยากรการผลิตที่ใส่เข้าไปอย่างไม่มีประโยชน์เพิ่มขึ้นนอกเหนือไปจากกระบวนการที่ทำให้เกิดการว่างงาน และการรอคอยงาน ทำให้ทรัพยากรที่ใส่เข้าไปเพื่อทำให้เกิดการผลิตเสียหายมากยิ่งขึ้นไปอีก

ดังนั้นในความพยายามเพื่อการลดต้นทุน จะต้องให้ความสนใจเพื่อการวิเคราะห์หรือค้นหากระบวนการที่ทำให้เกิดการสูญเสียของทรัพยากรเพื่อการผลิตโดยไม่จำเป็น ซึ่งได้แก่ การว่างงาน การรอคอย การทำงานที่ไม่สร้างมูลค่าเพิ่ม และการทำงานที่ไร้ประโยชน์ ที่เกิดขึ้นในโรงงานหรือในฝ่ายผลิตเสียก่อน เมื่อพบสาเหตุเหล่านี้แล้ว การแก้ไขให้ตรงประเด็น ก็จะทำให้ อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นเพื่อนำไปสู่การลดต้นทุนการผลิต หรือการสร้างความกำไรเพิ่มขึ้นให้แก่องค์กร นั่นเอง นอกจากนี้ยังมีความสูญเสียอื่นๆ ภายในโรงงานหรือภายในฝ่ายผลิตที่เจ้าของกิจการและผู้บริหารการผลิตควรคำนึงเพิ่มขึ้น ความสูญเสียเหล่านี้ ได้รับการกล่าวถึงในตำราต่างๆ ว่า “ความสูญเสียทั้ง 7 ประการที่มักถูกมองข้าม” ซึ่งได้แก่ (เรวัต ดันตยานนท์, 2545)

- 1) การผลิตมากเกินไป หรือ การผลิตที่เกินกว่าความต้องการของตลาด
- 2) การเก็บวัสดุคงคลังที่ไม่จำเป็น
- 3) การขนส่งและเคลื่อนย้ายวัสดุที่ไม่มีประสิทธิภาพ
- 4) การเคลื่อนไหวร่างกายหรือการเคลื่อนที่ที่ไม่จำเป็น
- 5) กระบวนการผลิตที่หย่อนประสิทธิภาพ
- 6) การรอคอยระหว่างกระบวนการ
- 7) การเกิดของเสียและการแก้ไขงานเสีย

ความสูญเสียเหล่านี้ในบางเรื่องอาจจะเป็นสิ่งบังคับสำหรับผู้ปฏิบัติหน้าที่ประจำอยู่ทุกๆ วัน แต่สำหรับสายตาใหม่ๆ ที่มองมาจากมุมมองของบุคคลภายนอก ในบางเรื่องจะเป็นเรื่อง ที่มองเห็นได้อย่างชัดเจนที่สามารถปรับปรุงให้ดีขึ้นได้โดยไม่ยาก นอกจากเทคนิคการลดต้นทุนการผลิต ที่สามารถทำได้จากการวิเคราะห์หาความสูญเสียของกระบวนการผลิตแล้ว การลดต้นทุนยังสามารถทำได้โดยการวัดประสิทธิผลของการเดินเครื่องจักร

อาจสรุปได้ว่า ในความพยายามเพื่อการลดต้นทุน จะต้องให้ความสนใจเพื่อการวิเคราะห์หรือค้นหากระบวนการที่ทำให้เกิดการสูญเสียของทรัพยากรเพื่อการผลิตโดยไม่จำเป็น ซึ่งได้แก่ การว่างงาน การรอคอย การทำงานที่ไม่สร้างมูลค่าเพิ่ม และการทำงานที่ไร้ประโยชน์ ที่เกิดขึ้นในโรงงานหรือในฝ่ายผลิต ในงานวิจัยนี้ศึกษาแนวทางลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด

1. ประวัติความเป็นมาของบริษัท

บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ตั้งอยู่เลขที่ 321 หมู่ที่ 3 ตำบลท่าศาลา อำเภอท่าศาลา จังหวัดนครศรีธรรมราช ได้ก่อตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2537 ภายใต้ชื่อเดิม บริษัทสยามอุตสาหกรรมคอนกรีต (ไซคอน) จำกัด โดยเกิดจากการร่วมธุรกิจโรงโม่หินตัวแทนจำหน่ายวัสดุก่อสร้างเครื่องซีเมนต์ไทย และผู้มีประสบการณ์ในด้านการคอนกรีต โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์คอนกรีตคุณภาพ เพื่อสนับสนุนขยายเขตและงานก่อสร้างเพื่อพัฒนาแหล่งชุมชนในเขตภาคใต้ บริษัท สยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ดำเนินธุรกิจผลิต ผลิตภัณฑ์คอนกรีต ภายใต้ ชื่อ “SICON” จากทุนจดทะเบียน 10 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2537 เริ่มด้วยการจำหน่ายคอนกรีตผสมเสร็จ ต่อมาในปี พ.ศ. 2538 เพิ่มทุนจดทะเบียนเป็น 30 ล้านบาท ขยายกิจการโดยการสร้างแท่นเสาเข็มเพื่อสนับสนุนงานโครงการมหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์ ต่อมาปี พ.ศ. 2539 เพิ่มทุนจดทะเบียน 50 ล้านบาท เพื่อขยายกิจการผลิตผลิตภัณฑ์คอนกรีตอัดแรง เพื่อใช้ในการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคและหน่วยงานราชการต่างๆ และเพิ่มทุนจดทะเบียน 70 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2542 และปัจจุบันบริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์คอนกรีตและผลิตภัณฑ์คอนกรีตอัดแรงครบวงจร ดังต่อไปนี้ (บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด, 2551)

1.1 ผลิตภัณฑ์คอนกรีตมาตรฐานการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค ได้แก่

1.1.1 เสาไฟฟ้าคอนกรีตอัดแรงขนาด 8.00 เมตร - 22.00 เมตร

1.1.2 อุปกรณ์คอนกรีตเสริมสำหรับงานไฟฟ้า เช่น คอน คอร.สปัน เสาตอมอ
ฐานรากเสาไฟฟ้า สมอบก คานนั่งร้านหม้อแปลง

1.2 คานสะพาน (i-girder) พื้นสะพาน (plankgirder) คานมัลติบีมและสะพานลอย คนเดินข้าม

1.3 เสาเข็ม คอร.(/) มอก.396 2524

1.4 แผ่นพื้นคอนกรีตสำเร็จรูป มอก. 828-2531

1.5 ท่อกลมระบายน้ำ คสล. มอก. 128-2528 (ชั้นคุณภาพ 2, 3)

1.6 เสารั้วคอนกรีตระบบรั้วคอนกรีตอัดแรงหล่อสำเร็จ

1.7 คอนกรีตผสมเสร็จ

2. โครงสร้างองค์กร

บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด ได้กำหนดโครงสร้างขององค์กรเป็นแบบโครงสร้างตามหน้าที่ โดยจัดแบ่งตามลักษณะหน้าที่ประกอบด้วย 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายการตลาด และฝ่ายการผลิต โดยมีผู้จัดการฝ่ายแต่ละฝ่ายเป็นผู้รับผิดชอบซึ่งโครงสร้างองค์กรและโครงสร้างการบริหารแสดงตามภาพที่ 10 และภาพที่ 11 ที่มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 กรรมการผู้จัดการ เป็นผู้กำหนดทิศทางและนโยบายการทำงานของบริษัท ควบคุมดูแลให้ทุกฝ่ายทำงานได้สอดคล้อง และเป็นไปในทิศทางเดียวกัน รวมถึงควบคุมระบบการเงินบัญชี ให้ถูกต้องและเหมาะสมกับทุกสถานการณ์

2.2 รองกรรมการผู้จัดการ เป็นผู้นำนโยบายมากระจายงานสู่ทุกฝ่าย พร้อมทำการประเมินผลงาน และตรวจสอบผลงานเทียบกับนโยบายหลัก แล้วนำเสนอต่อกรรมการผู้จัดการอย่างต่อเนื่อง

2.3 ผู้จัดการฝ่ายบริหาร มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดระบบบริหารทั่วไป คือ งานจัดซื้อ งานสโตร์ งานบัญชี และการเงิน รวมถึงการบริหารงานบุคคลทุกระดับทั้งองค์กร เพื่อให้ทุกฝ่ายดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ ซึ่งฝ่ายบริหารประกอบด้วย 2 ส่วนคือ

2.3.1 ส่วนบัญชีการเงิน ดูแลรับผิดชอบงานระบบบัญชี การเงิน รวมถึงการจัดซื้อและสโตร์ เพื่อให้สามารถบริหารงานผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ แบ่งออกเป็น 4 แผนกดังนี้

1) แผนกบัญชี จัดการระบบเอกสารทางบัญชี และระบบต้นทุนการผลิต ต้นทุนขายปริมาณการสูญเสีย เพื่อเป็นตัวเลขทางสถิติในการประเมินความสามารถของบริษัทฯ อย่างถูกต้องและทันเหตุการณ์

2) แผนกการเงิน จัดระบบการเงิน รายรับ-รายจ่าย ให้สัมพันธ์กับปริมาณสินค้าที่ต้องผลิตเพื่อขาย รวมถึงการประเมินผลลูกหนี้ เพื่อเป็นข้อมูลให้กับฝ่ายขายในการติดต่อซื้อขายกับลูกค้า

3) แผนกจัดซื้อ มีหน้าที่ในการจัดซื้อ จัดหาวัสดุ อุปกรณ์ วัสดุดิบ ตามข้อกำหนดการใช้งาน (specification) ให้ถูกต้องทันต่อเวลา เพียงพอต่อการใช้งาน และจัดเก็บวัสดุอุปกรณ์ให้คงสภาพพร้อมใช้งาน

4) แผนกสโตร์ ดูแลปริมาณสต็อกวัสดุดิบ วัสดุและอะไหล่ พร้อมทั้งรักษาสภาพให้ดีและพร้อมใช้งานได้อย่างเพียงพอ และไม่กระทบต่อแผนการผลิต

2.3.2 ส่วนธุรการและงานบุคคล มีหน้าที่หลักในการให้ความสนับสนุนกับทุกๆ ฝ่าย เช่น จัดระเบียบงานบุคคล งานสวัสดิการ งานกิจกรรมเพิ่มผลผลิต งานอบรมบุคลากร ประสานงานกับหน่วยงานภายนอกบริษัทฯ เป็นต้น

2.4 ผู้จัดการฝ่ายการตลาด มีหน้าที่ในการพยากรณ์ยอดขาย วางแผนการตลาด และบริหารงานขายให้ได้ตามเป้าหมายเพื่อสนองต่อนโยบายที่กำหนดไว้ และพร้อมที่จะปรับเปลี่ยนแผนงานให้ทันต่อสถานการณ์ทางการตลาดตลอดเวลา รับผิดชอบทั้งด้านตัวสินค้าและเอกสาร จัดแผนการขาย และวิธีการขายเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการขายที่ตั้งไว้ และจัดหาข้อมูลตลาดโดยรวมข้อมูลคู่แข่งชั้นเพื่อประเมินสถานภาพของตัวเอง ซึ่งแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ

2.4.1 ส่วนการตลาด 1 รับผิดชอบสินค้ากลุ่มพื้นสำเร็จรูป ท่อ บ่อพัก บล็อก ก่อผนัง และสินค้าเบ็ดเตล็ด

2.4.2 ส่วนการตลาด 2 รับผิดชอบสินค้ากลุ่มเสาเข็ม คานสะพาน และเสาไฟฟ้า

2.4.3 ส่วนการตลาด 3 รับผิดชอบสินค้ากลุ่มชิ้นส่วนสำเร็จรูปตามสั่ง รวมถึงตลาดรับสร้างบ้าน หรืออาคารสำเร็จรูป

ทั้งนี้ฝ่ายการตลาดยังประกอบด้วยหน่วยงานประสานงานขาย ซึ่งรับผิดชอบการบริการให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าและบริการกับลูกค้าทุกกลุ่ม จัดการกับข้อร้องเรียนทั้งหมดของลูกค้าอย่างมีระบบ จัดการระบบเอกสารการขายและประสานงานเพื่อส่งมอบสินค้าอย่างถูกต้องและตรงเวลา

2.5 ผู้จัดการฝ่ายการผลิต มีหน้าที่จัดทำแผนการผลิตและดำเนินการผลิตให้เป็นไปตามเป้าหมาย โดยรับผิดชอบด้านการจัดเตรียมวัตถุดิบ จัดเตรียมกำลังพล จัดเตรียมเครื่องจักร และระบบการบำรุงรักษา ควบคุมการผลิตให้ได้มาตรฐานและตรงเวลา ควบคุมคุณภาพทุกขั้นตอน จนถึงการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า ซึ่งแบ่งเป็น 3 ส่วนคือ

2.5.1 ส่วนบริการเทคนิค รับผิดชอบเรื่องการประสานงานเพื่อจัดเตรียมข้อมูล เช่นแบบก่อสร้าง แผนงานการส่งมอบ เทคนิคการประกอบติดตั้ง เพื่อให้ตรงตามที่ต้องการของลูกค้า โดยแบ่งเป็น 2 แผนกดังนี้

1) แผนกบริการเทคนิค จัดการเขียนแบบก่อสร้าง เพื่อส่งแบบให้ฝ่ายการผลิตและฝ่ายบริการประกอบติดตั้งใช้ทำงานได้อย่างถูกต้อง ให้ข้อมูลด้านเทคนิคการก่อสร้างกับลูกค้า บริการจัดการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าอย่างมีคุณภาพ

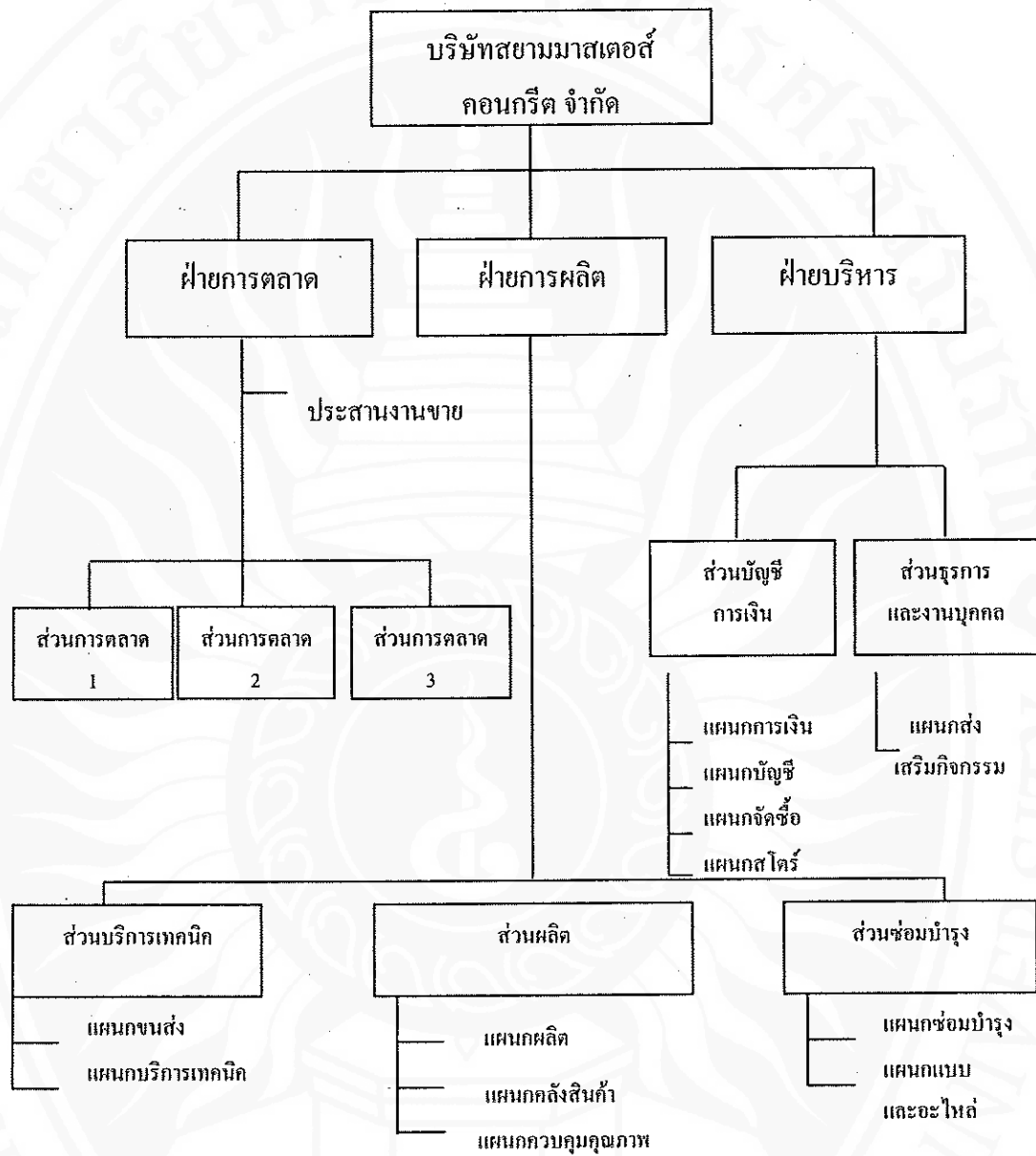
2) แผนกขนส่ง ประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อวางแผนการขนส่งสินค้าให้ตรงตามวัน-เวลา ที่ลูกค้าต้องการ รวมถึงควบคุมการจัดบรรจุทุก การป้องกันผลกระทบต่อคุณภาพสินค้าขณะที่ขนส่ง จนถึงการส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าอย่างมีประสิทธิภาพ

2.5.2 ส่วนผลิต ดำเนินการผลิตให้ตรงตามมาตรฐานสินค้ากำหนดและให้ทันต่อเวลา โดยแบ่งเป็น 3 แผนกคือ

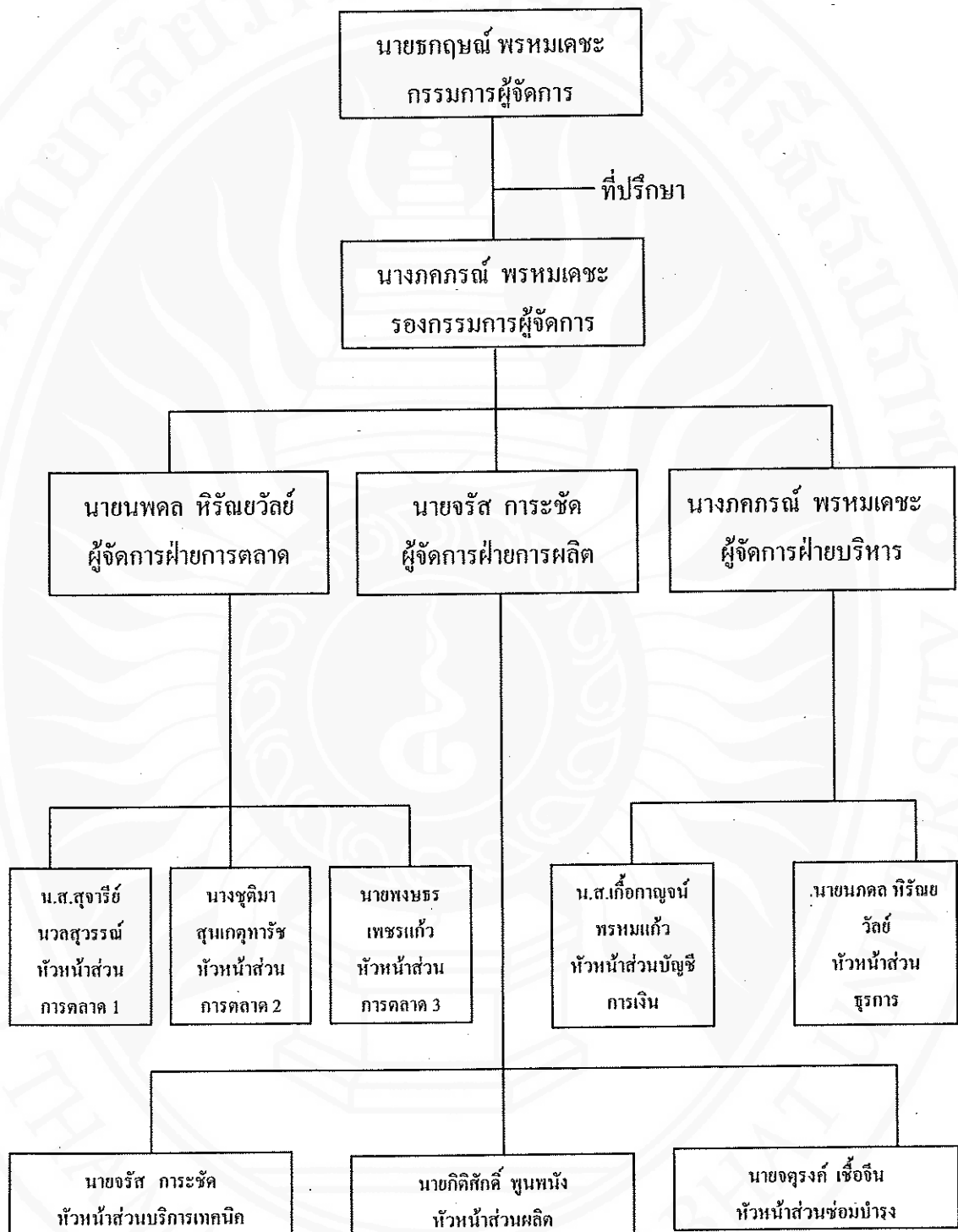
- 1) แผนกผลิต ดูแลขั้นตอนการผลิตสินค้าทุกชนิดของบริษัท
- 2) แผนกควบคุมคุณภาพ ควบคุมวิธีการและขั้นตอนการทำงานที่สำคัญที่มีผลต่อคุณภาพสินค้าโดยตรงให้อยู่ในสภาวะที่ควบคุมได้ทั้งหมด และต้องตรวจสอบผลิตภัณฑ์ที่ได้ พร้อมการชี้แจงสถานะของผลิตภัณฑ์ทุกชิ้น หากไม่ตรงมาตรฐานให้วินิจฉัยสั่งการตามลำดับต่อไป
- 3) แผนกคลังสินค้า จัดระบบการกองเก็บสินค้าในสต็อกการ์ดให้ถูกต้องและเป็นปัจจุบัน จัดเก็บ รักษาและตรวจสอบสินค้าสำเร็จรูปในคลังสินค้า ให้คงสภาพพร้อมที่จะจ่ายให้ลูกค้าได้ทันที พร้อมทั้งให้มีระบบการควบคุมปริมาณอย่างแม่นยำและทันต่อเวลาใช้งาน

2.5.3 ส่วนซ่อมบำรุง เตรียมแผนงานซ่อมบำรุง ประสานงานกับแผนกผลิตเพื่อกำหนดวัน เวลา และจัดช่างเข้าซ่อมบำรุง พร้อมบันทึกผล และวิเคราะห์ประสิทธิภาพของการซ่อมบำรุง หากมีเครื่องเสียให้จัดการซ่อมให้เสร็จทันกำหนดใช้งาน โดยแบ่งหน้าที่ออกเป็น 2 แผนกหลักดังนี้

- 1) แผนกซ่อมบำรุง มีหน้าที่รับผิดชอบการซ่อมบำรุงเครื่องจักรตามวาระ และซ่อมเครื่องที่เสีย
- 2) แผนกแบบและอะไหล่ รับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดเตรียมแบบการผลิต อุปกรณ์และอะไหล่ต่างๆ ให้เพียงพอต่อการใช้งาน



ภาพที่ 10 โครงสร้างองค์กร บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด
ที่มา: (บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด, 2551)



ภาพที่ 11 โครงสร้างการบริหาร บริษัทสยามมาสเดอส์คอนกรีต จำกัด
ที่มา: (บริษัทสยามมาสเดอส์คอนกรีต จำกัด, 2551)

3. ลักษณะการดำเนินงานในแต่ละฝ่าย

จากโครงสร้างองค์กรของบริษัท ประกอบด้วย 3 ฝ่ายหลักซึ่งสามารถสรุปการดำเนินงานในแต่ละฝ่ายได้ดังนี้ (บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด, 2551)

3.1 ฝ่ายการตลาด ฝ่ายการตลาดประกอบด้วย 3 ส่วนหลักคือ ส่วนการตลาด 1 ส่วนการตลาด 2 และส่วนการตลาด 3 ทั้ง 3 ส่วนนั้นมีลักษณะหน้าที่เหมือนกัน ต่างกันเพียงกลุ่มของลูกค้า และประเภทสินค้าที่จำหน่ายเท่านั้น ส่วนการตลาดถือเป็นจุดเริ่มต้นของการทำงานในแผนกต่างๆ จึงต้องมีความระมัดระวังในเรื่องของความถูกต้อง แม่นยำของข้อมูลค่อนข้างมาก ส่วนการตลาดจะมีการฝึกอบรมความรู้เกี่ยวกับสินค้า และวิธีการทำงานให้กับพนักงานที่เข้ามาใหม่ รวมทั้งพนักงานเก่าอย่างสม่ำเสมอ มีการติดตามผลงานและบริการหลังการขายให้กับลูกค้า รวมทั้งมีการประชุมร่วมกับฝ่ายบริหารเป็นประจำ ลักษณะหน้าที่ของส่วนการตลาดสามารถสรุปได้ดังนี้

3.1.1 ผู้แทนขาย หรือหัวหน้าส่วนการตลาด ได้รับการติดต่อหรือทราบผลการปฏิบัติงานโครงการต่างๆ แล้วเสนอราคา โดยมีการกำหนดรหัสใบเสนอราคาและเงื่อนไขประกอบการเสนอราคา

3.1.2 มีการตกลงรายละเอียดทางเทคนิคระหว่างลูกค้ากับบริษัท ก่อนการตกลงซื้อขายเพื่อขจัดข้อขัดแย้งในภายหลัง กรณีงานโครงการผู้แทนขายจะต้องส่งแผนการจัดส่งให้กับฝ่ายผลิตเพื่อยืนยันคำสั่งการและความสามารถในการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าตามกำหนด

3.1.3 เมื่อลูกค้าตัดสินใจสั่งซื้อจะต้องยืนยันการสั่งซื้อ พร้อมทั้งอ้างถึงใบเสนอราคารวมบับล่าสุด และตรวจสอบความถูกต้องของการสั่งซื้อ หากมีข้อสงสัยให้ยืนยันกับลูกค้าเพื่อขอข้อมูลที่ชัดเจนอีกครั้ง แล้วจัดทำรายงานโครงการ ส่งให้พนักงานประสานงานขาย

3.1.4 พนักงานประสานงานขายจะต้องออกใบสั่งขาย ให้ผู้จัดการฝ่ายอนุมัติ แล้วออกใบสั่งผลิต ส่งไปยังหัวหน้าแผนกผลิต เพื่อลงนามรับเอกสาร และดำเนินการต่อไป

3.1.5 กรณีขายสินค้าที่หน้าโรงงาน พนักงานประสานงานขายตกลงซื้อขายกับลูกค้าตามส่วนลคที่กำหนดไว้ในคู่มือการขาย เมื่อลูกค้าตกลงซื้อแล้วให้เปิดใบสั่งขาย

1) หากลูกค้ารับสินค้าเอง พนักงานประสานงานขายจัดทำใบสั่งจัดบรรทุก สำหรับสินค้าทุกประเภท หากเป็นสินค้าประเภทเสาไฟฟ้า ให้จัดทำใบสั่งจัดบรรทุกเสาไฟฟ้าให้ลูกค้าเพื่อนำไปรับสินค้า

2) กรณีที่ต้องจัดส่งสินค้าให้ลูกค้า พนักงานประสานงานขายจัดทำใบสั่งผลิต และนัดหมายวันส่งมอบสินค้าต่อไป

3.1.6 พนักงานประสานงาน ผู้แทนขาย หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง จะต้องบันทึกแบบฟอร์มแสดงความคิดเห็น หรือข้อร้องเรียนจากลูกค้า เมื่อได้รับความคิดเห็นหรือข้อร้องเรียน

จากลูกค้าแล้วนำส่งให้ผู้จัดการฝ่ายการตลาดทันที เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการปรับปรุงพัฒนาสินค้าและบริการให้เป็นไปตามนโยบายคุณภาพ

3.1.7 ทุกวันสิ้นเดือน จะต้องนำข้อมูลใบเสนอราคา และใบสั่งขาย เพื่อนำมาประมวลผลวัดประสิทธิภาพของหน่วยงาน และรายงานทุกสิ้นเดือน สิ้นไตรมาสและสิ้นปี ดังนี้

- 1) ยอดขายเปรียบเทียบกับประมาณการ
- 2) จำนวนใบเสนอราคา
- 3) จำนวนใบเสนอราคาที่เปิดการขายได้
- 4) จำนวนลูกค้าที่เข้ามาซื้อกับโรงงาน โดยตรง
- 5) สัดส่วนการขาย แยกตามกลุ่มสินค้า และประเภทโครงการ
- 6) จำนวนข้อร้องเรียนจากลูกค้า

3.2 ฝ่ายการผลิต ฝ่ายการผลิตประกอบด้วย 3 ส่วนคือ ส่วนผลิต ส่วนซ่อมบำรุง และส่วนบริการเทคนิค ซึ่งแต่ละส่วนมีหน้าที่ และแผนกที่เกี่ยวข้องดังนี้

3.2.1 ส่วนผลิต ประกอบด้วย 3 แผนกคือ แผนกผลิต แผนกควบคุมคุณภาพ และแผนกคลังสินค้า

1) แผนกผลิต บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัด เป็นผู้ผลิตสินค้าเอง โดยจะทำการผลิตเมื่อได้รับใบสั่งผลิตจากส่วนการตลาดเนื่องจากสินค้าของบริษัทมีความหลากหลายมาก จึงขอยกตัวอย่างกระบวนการผลิตแผ่นพื้นสำเร็จรูป และการผลิตเสาไฟฟ้าซึ่งสรุปได้ดังนี้

1.1) กระบวนการผลิตแผ่นพื้นสำเร็จรูป

กระบวนการผลิตสินค้าของบริษัท จะมีขั้นตอนดังนี้ คือ

1.1.1) การเตรียมแท่นผลิต (casting bed) ซึ่งมีความยาว 100 เมตร โดยการตรวจความเรียบร้อยของแท่นผลิตว่ามีสิ่งแปลกปลอมอยู่บนแท่นผลิตหรือไม่ เพราะถ้าหากมีสิ่งแปลกปลอมจะทำให้สินค้าออกมาไม่ได้มาตรฐาน

1.1.2) ทำการชโลมน้ำมัน เพื่อให้แท่นผลิตมีความมันเมื่อเทคอนกรีตลงไปแล้วจะไม่ติดพื้น เสร็จแล้วให้นำเส้นลวดขนาดที่ต้องการมาวางไว้

1.1.3) ทำการดึงเส้นลวดทั้งสองข้างให้ตึง ซึ่งจะมีเครื่องที่ใช้สำหรับดึงและวัดความตึงของลวดให้ได้มาตรฐาน

1.1.4) ยกเครื่องผลิตให้อยู่ในจุดที่ต้องการเพื่อเตรียมทำการผลิต

1.1.5) ทำการผสมคอนกรีต ระบบคอมพิวเตอร์โดย

- กำหนด
- 1.1.5.1) ทำการชั่งน้ำหนักส่วนผสมทุกชนิดตามสูตรที่
- 1.1.5.2) ทำการป้อนส่วนผสมเข้าเครื่องผสมคอนกรีต
- 1.1.5.3) ทำการตรวจวัดปริมาณน้ำที่มีอยู่ของส่วนผสมทั้งหมด แล้วสั่งการเติมน้ำ เพื่อให้มีปริมาณตามที่ต้องการทั้งหมดนี้ควบคุมด้วยระบบคอมพิวเตอร์
- 1.1.6) ขนส่งคอนกรีตที่ผสมเสร็จเรียบร้อยแล้วนำไปเทในแท่นผลิตที่ได้จัดเตรียมไว้
- 1.1.7) เดินเครื่องผลิต ตลอดความยาว 100 เมตร
- 1.1.8) ทำการวัดขนาดช่วงความยาวของแผ่นและทำการบากแผ่นเข้ามุมเสาตามแบบที่แผนการตลาดกำหนดมา โดยจะบากในขณะที่คอนกรีตยังไม่แห้ง
- 1.1.9) ทิ้งคอนกรีตที่ทำการบากเรียบร้อยแล้ว หรือเรียกว่า “ปมคอนกรีต” ไว้ประมาณ 18-24 ชั่วโมง
- 1.1.10) ทดสอบกำลังอัดคอนกรีต ด้วยเครื่องทดสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าได้มาตรฐานที่กำหนดไว้
- 1.1.11) ตัดลวดที่ปลายทั้งสองข้าง
- 1.1.12) ทำการตัดแผ่นพื้นคอนกรีตตามใบสั่งผลิตของแผนกการตลาด
- 1.1.13) ยกแผ่นพื้นที่ตัดเสร็จเรียบร้อยแล้ว เก็บเข้าคลังสินค้าเพื่อรอจัดส่งให้ลูกค้าต่อไป
- 1.1.14) ทำความสะอาดแท่นผลิต เพื่อเริ่มวงจรการผลิตใหม่
- 1.2) กระบวนการผลิตเสาไฟฟ้า
- 1.2.1) การเตรียมแบบผลิต
- 1.2.1.1) ทำความสะอาดห้องแบบผลิต โดยการใช้ท่อนเหล็กเคาะให้เศษคอนกรีตหลุดออก จากนั้นใช้ไม้กวาดแข็งกวาดเศษคอนกรีตกองไว้เพื่อตักออกไปทิ้ง
- 1.2.1.2) ใส่ห้สกั้นเสาไฟฟ้าทั้งด้าน โคนเสา และปลายเสาโดยใช้แท่งเหล็กเสียบผ่านรูของหัวกั้น ทะลุลงไปที่ห้องแบบผลิต จากนั้นใช้ลิ้มไม้ใส่ระหว่างหัวกั้นและแท่งเหล็กแล้วอัดให้แน่น

1.2.1.3) ยึดหัวกันทั้งด้านโคนและปลายให้แน่น โดยใช้แท่งเหล็กเสียบผ่านรูของหัวกันทะลุลงไปที่ยึดแบบผลิตจากนั้นใช้ลิ่มไม้ใส่ระหว่างหัวกันและแท่งเหล็กแล้วอัดให้แน่น

1.2.1.4) ฟันน้ำมันที่แบบผลิตโดยใช้น้ำมันที่เตรียมไว้ (น้ำมันเครื่องเก่า: น้ำมันโซล่า = 1: 1) ฟันที่แบบผลิตดังนี้

1) กรณีเป็นแบบรางยูให้ฟันให้ทั่วทั้งบริเวณท้อง และแบบข้างด้านใน

2) กรณีเป็นแบบเปิดข้าง ให้ฟันบริเวณท้องแบบให้ทั่ว

1.2.1.5) วางเหล็กปลอก

1.2.2) การลากลวด และสายกราวด์

1.2.2.1) ลากลวดผ่านแท่นดึงลวด ผ่านหัวกันและเหล็กปลอก ตั้งแต่ต้นแรกจนถึงต้นสุดท้าย จนผ่านแท่นดึงลวดอีกด้านหนึ่ง โดยการลากลวดผ่านหัวกันจะเริ่มตั้งแต่รูล่างสุดขึ้นไปหาบนสุด โดยอาจเรียงจากด้านนอกเข้าสู่ด้านใน หรือจากด้านในออกสู่ด้านนอกก็ได้

1.2.2.2) ทิ้งปลายลวดแต่ละด้านไว้โดยประมาณจากนั้นตัดลวดเพื่อลากเส้นต่อไปจนครบตามจำนวน ตามแบบมาตรฐาน

1.2.2.3) การลากสายกราวด์ โดยตรวจสอบขนาดของสายกราวด์ที่จะลากให้ตรงตามแบบมาตรฐาน โดยลากผ่านรูของสายกราวด์ทั้งด้าน โคนเสา และปลายเสา โดยทิ้งความยาวจากผิวแบบให้ได้ความยาวมากกว่ามาตรฐานเล็กน้อย

1.2.3) การดึงลวด และการทำลายแรงยึดหน่วงระหว่างลวดกับคอนกรีต

1.2.3.1) ตรวจสอบกระบอกลิ่มจับลวด และเครื่องดึงลวดตามวิธีการปฏิบัติงาน เรื่องวิธีการตรวจสอบอุปกรณ์สำหรับการดึงลวด

1.2.3.2) ใส่กระบอกลิ่มสำหรับดึงลวดที่ด้านดึงลวดก่อนจากนั้นจึงใส่กระบอกลิ่มสำหรับดึงลวดที่ด้านยึดแน่น

1.2.3.3) ใช้แรงดึงลวดที่ด้านยึดแน่นให้ตั้งพอประมาณแล้วใส่ลิ่มให้แน่น

1.2.3.4) ใช้เครื่องดึงลวด ดึงเส้นลวดที่ปลายด้านดึง โดยตั้งค่าทำให้เส้นลวดตั้งพอประมาณ

- 1.2.3.5) ถอดแท่นเหล็กที่เสียบระหว่างหัวกั้นกับห้อง
แบบผลิตออก ทั้งด้าน โคนเสาและปลายเสา
- 1.2.3.6) ตั้งหัวกั้นอีกครั้ง โดยวัดระยะให้ได้ความยาว
ตามแบบที่กำหนด
- 1.2.3.7) การปล่อยเหล็กปลอก
- 1.2.3.8) การทำลายแรงยึดเหนี่ยวระหว่างเหล็กอัดแรง
และคอนกรีตที่บริเวณปลาย
- 1.2.3.9) การดึงลวดด้วยแรงขั้นต้น (pre load) และแรง
ขั้นสุดท้าย (final load)
- 1.2.4) การประกอบแบบข้าง และการใส่แท่งเหล็ก
- 1.2.5) การเทคอนกรีต โดยปฏิบัติดังนี้
- 1.2.5.1) แจ้งหัวหน้าโรงงานตรวจแบบก่อนเทคอนกรีต
- 1.2.5.2) เมื่อแบบตรงตามแบบมาตรฐานหัวหน้า
โรงงานเขียนใบสั่งเทคอนกรีต เพื่อมอบให้พนักงานไม่ผสม
บริเวณ โรงงานที่จะผลิต
- 1.2.5.3) ใช้รถลำเลียง ลำเลียงคอนกรีตจากไม่ผสมมายัง
บริเวณ โรงงานที่จะผลิต
- 1.2.5.4) ใช้เครนยกถังคอนกรีตขึ้นจากรถลำเลียง มาใส่
ที่กระบะของเครื่องเทคอนกรีต
- 1.2.5.5) เมื่อคอนกรีตถูกปล่อยลงกระบะหมดแล้ว ให้
ยกถังคอนกรีตขึ้นแล้วนำกลับมาใส่รถลำเลียง เพื่อกลับไปเอาคอนกรีตที่ไม่ผสม
- 1.2.5.6) ดึงคันโยกปิดเปิดของเครื่องเทคอนกรีต พร้อม
ทั้งเปิดมอเตอร์เขย่าเพื่อให้คอนกรีตไหลเข้าแบบ โดยใช้พลั่วช่วยเกลี่ยคอนกรีตตลอดการเท
คอนกรีต
- 1.2.5.7) ใช้เกรียงเหล็กปาดแต่งผิวหน้าคอนกรีตให้
เรียบพอประมาณ
- 1.2.5.8) ปรับแท่งเหล็กตั้งให้ได้แนวตั้ง พร้อมกับ
ตรวจสอบการไหลออกของแท่งเหล็กในแนวนอนไปพร้อมๆ กัน
- 1.2.5.9) ใช้แปรงพรมน้ำที่บริเวณผิวคอนกรีต ที่ปาด
แต่งหน้าเรียบร้อยแล้ว จากนั้นใช้เกรียงเหล็กแต่งหน้าให้เรียบ (ขัดละเอียด) อีกครั้ง
- 1.2.5.10) ในระหว่างที่เทคอนกรีตตั้งแต่ต้นจนจบ

ให้พนักงานควบคุมคุณภาพทำการสุ่มเก็บตัวอย่างคอนกรีตอย่างน้อย 4 ตัวอย่างเพื่อนำมาทดสอบค่ากำลังที่เวลาตัดลวดและทดสอบค่ากำลังอัดสุดท้าย

1.2.5.11) เมื่อเทจนจบแล้วให้รอประมาณ 30 นาที จากนั้นจึงเริ่มถอดแท่งเหล็กในแนวตั้งก่อน และใช้เศษผ้าเก่าเช็ดแท่งเหล็กเพื่อทำความสะอาดไปในตัว

1.2.5.12) ใช้น้ำพรมที่ผิวหน้าคอนกรีตอีกครั้ง แล้วใช้เกรียงเหล็กขัดหน้า คอนกรีตให้มัน (ขี้คมัน)

1.2.5.13) ใช้เศษลวดแท่งที่รูแนวตั้งเพื่อให้เห็นได้ชัดในการซ่อมรู

1.2.5.14) เมื่อคอนกรีตเริ่มเซตตัว ให้ทำการซ่อมรูในแนวตั้ง โดยใช้หลอดเหล็กขนาดเดียวกับที่เสียบรู เสียบลงในรูให้ทะลุถึงท้องแบบ แล้วดึงหลอดขึ้นโดยหมุนซ้าย-ขวา เล็กน้อย

1.2.5.15) เมื่อซ่อมรูในแนวตั้งเสร็จแล้ว ถอดแท่งเหล็กตามแนวอนออกโดยการหมุนเล็กน้อยแล้วจึงดึงออกพร้อมกับใช้เศษผ้าเก่าเช็ดแท่งเหล็กทำความสะอาด

1.2.5.16) ประทับตราหน่วยงาน (ถ้ามี) เช่น ประทับตราบริษัท หรือประทับตราขนาดเสา หมายเลขประจำเสา วันที่ผลิต จำนวน เสาตามสัญญา (ถ้ามี) ระยะฝังดิน และอักษรประจำโรงงาน

2) แผนกควบคุมคุณภาพ หน้าที่หลักของการควบคุมคุณภาพสินค้า คือ จะทำการทดสอบคุณภาพของสินค้าที่ทำการผลิตเป็นระยะ เพื่อตรวจสอบคว่าสินค้าผลิตได้มาตรฐานตามที่กำหนดไว้หรือไม่ และมีการสุ่มเก็บตัวอย่างถูกป้อนอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งมีหน้าที่ในการพัฒนาสินค้า และทดลองผลิตสินค้าใหม่ๆ ซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

2.1) หากพบสินค้าไม่เป็นไปตามข้อกำหนดลักษณะของผลิตภัณฑ์ ทั้งในขณะผลิตตลอดจนถึงสินค้าสำเร็จรูป โดยแผนกควบคุมคุณภาพ แผนกผลิตหรือผู้เกี่ยวข้อง ให้แผนกผลิตทำเครื่องหมาย “ผลิตภัณฑ์ที่ไม่สอดคล้อง” โดยการใช้สีแดงเป็นสัญลักษณ์

2.2) แยกผลิตภัณฑ์ที่ไม่สอดคล้องไว้ในเขตกักสินค้า แล้วเขียนรายงานสินค้าชำรุดในใบแจ้งสินค้าชำรุดเสียหาย ส่งให้แผนกคลังสินค้าทราบ

2.3) แผนกควบคุมคุณภาพ แผนกผลิตและแผนกการตลาดร่วมกัน พิจารณาผลิตภัณฑ์ที่ไม่สอดคล้อง เพื่อหาข้อสรุป โดยอาจจะทำลาย ซ่อมแซม ใช้งานตามสภาพนั้นหากลูกค้ายินยอม หรือลดเกรดสินค้าเพื่อนำไปจำหน่ายในตลาดอีกเกรดหนึ่ง เป็นต้น

3) แผนกคลังสินค้า เมื่อได้รับใบสั่งผลิตจากส่วนการตลาดแผนกคลังสินค้าจะตรวจสอบสินค้ากับบัญชีคุมสินค้าแต่ละขนาดหากมีขนาดใกล้เคียงกับที่ลูกค้าต้องการก็จะนำสินค้าที่มีอยู่มาตัดให้ได้ขนาดของลูกค้าแล้วแจ้งให้ส่วนบริการเทคนิคทราบเพื่อนำสินค้าไปส่งให้กับลูกค้าต่อไป

3.2.2 ส่วนซ่อมบำรุง ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรที่ใช้อยู่ในกิจการให้อยู่ในสภาพที่ดีพร้อมใช้งานเสมอ ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกซ่อมบำรุง และแผนกเบมและอะไหล่

1) แผนกซ่อมบำรุง มีหน้าที่หลักในการซ่อมแซมเครื่องจักรที่ใช้อยู่ในกิจการให้อยู่ในสภาพที่ดีพร้อมใช้งานขั้นตอนการปฏิบัติงานของแผนกซ่อมบำรุง

1.1) การตรวจสอบ บำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ประจำวัน ก่อนเริ่มการผลิต พนักงานแผนกผลิตจะต้องตรวจสอบความพร้อมของเครื่องจักร และบันทึกผลการปฏิบัติงานลงในแบบฟอร์ม รายการตรวจเช็คเครื่องจักรก่อนการปฏิบัติงาน หากพบความผิดปกติที่เกิดขึ้นหรืออาจจะเกิดขึ้นได้ให้แจ้งซ่อมโดยใช้แบบฟอร์มใบแจ้งซ่อม

1.2) การบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ตามวาระ แผนกซ่อมบำรุงจะเป็นผู้วางแผนการบำรุงรักษาร่วมกันกับแผนกผลิตล่วงหน้าอย่างน้อย 3 เดือน โดยช่างซ่อมบำรุงต้องดำเนินการบำรุงรักษาตามที่กำหนดในคู่มือเครื่องจักรแต่ละชนิด

1.3) การแจ้งซ่อมระหว่างผลิต เมื่อพนักงานแผนกผลิตพบความบกพร่องของเครื่องจักรระหว่างผลิตและไม่สามารถแก้ไขให้เป็นปกติได้ ให้แจ้งซ่อมโดยใช้แบบฟอร์ม ใบแจ้งซ่อม และส่งให้แผนกซ่อมบำรุงเตรียมอุปกรณ์และอะไหล่ และนัดหมายวันซ่อมต่อไป ถ้ากรณีที่มีความบกพร่องที่ตรวจพบทำให้ไม่สามารถเดินเครื่องจักรได้ พนักงานแผนกผลิตต้องติดต่อแจ้งแผนกซ่อมบำรุงทันทีโดยทางโทรศัพท์ เพื่อประสานงานการซ่อมฉุกเฉิน และเขียนใบแจ้งซ่อมเพื่อเป็นหลักฐานส่งให้แผนกซ่อมบำรุงภายใน 24 ชั่วโมง

1.4) เมื่อทำการซ่อมบำรุงแล้วเสร็จให้เขียนรายละเอียดในใบแจ้งซ่อมให้ครบถ้วน เพื่อให้หัวหน้าแผนกซ่อมบำรุงตรวจสอบ และบันทึกในประวัติเครื่องจักร

1.5) จัดทำรายงานทุกสิ้นเดือน สิ้นไตรมาส และสิ้นปีเกี่ยวกับต้นทุนของงานซ่อมบำรุง การบำรุงรักษา จำนวนครั้งที่เครื่องจักรหยุดซ่อม เวลาที่เครื่องจักรหยุดซ่อม ความถี่ของเครื่องจักรหยุดซ่อม เป็นต้น

2) แผนกเบมอะไหล่ มีหน้าที่หลักในการจัดเตรียมแบบให้เพียงพอต่อความต้องการของแผนกผลิต

3.2.3 ส่วนบริการเทคนิค เป็นส่วนที่ให้บริการลูกค้าภายหลังจากที่แผนกผลิตทำการผลิตเสร็จแล้ว ซึ่งส่วนบริการเทคนิค 2 แผนกคือ แผนกบริการขนส่ง และแผนกบริการเทคนิค

- 1) แผนกบริการขนส่ง มีหน้าที่ในการจัดส่งสินค้าให้ถึงมือลูกค้า
- 2) แผนกบริการเทคนิค ซึ่งจะทำการติดตั้งสินค้าบางชนิด เช่น แผ่นพื้นสำเร็จรูป ผนัง หรือสินค้าพิเศษ ทั้ง 2 แผนกนี้มีลักษณะหน้าที่ที่ต้องประสานงานกัน ซึ่งสรุปได้ดังนี้

2.1) กรณีลูกค้ามารับสินค้าเอง

2.1.1) จัดทำใบสั่งจัดบรรจุทุกเพื่อให้ลูกค้านำไปรับสินค้าในโรงงานบริเวณคลังสินค้า

2.1.2) พนักงานคลังสินค้าจัดบรรจุทุกสินค้าให้ถูกต้องตามขนาดชนิดและปริมาณที่กำหนดในใบสั่งจัดบรรจุ และลงนามกำกับในช่องผู้จัดบรรจุ แล้วมอบให้ลูกค้านำกลับมาที่สำนักงานเพื่อจัดพิมพ์ใบขนส่งสินค้า แล้วให้ลูกค้าลงนามรับสินค้าแล้วแยกเอกสารให้ลูกค้าเพื่อเป็นหลักฐาน

2.2) กรณีจัดส่งให้ลูกค้าที่หน่วยงาน

2.2.1) ให้พนักงานแผนกขนส่ง หรือผู้เกี่ยวข้องจัดทำใบสั่งจัดบรรจุเพื่อให้พนักงานขับรถนำไปรับสินค้า ณ คลังสินค้าที่กำหนด และให้พนักงานประสานงานขายจัดพิมพ์และตรวจสอบความถูกต้องของใบขนส่งสินค้าก่อนให้พนักงานขับรถนำใบขนส่งสินค้าไปให้ลูกค้าลงนามรับสินค้าก่อนให้พนักงานขับรถนำใบขนส่งสินค้าไปให้ลูกค้าลงนามรับสินค้าที่หน่วยงาน

2.2.2) เมื่อแผนกขนส่ง ขนส่งสินค้าอาจจะใช้รถสิบล้อ หรือรถเทเลอร์พื้นเรียบแล้วแต่ปริมาณสินค้าว่ามาก หรือน้อยแค่ไหน ไปส่งให้กับลูกค้าแล้ว แผนกบริการเทคนิคจะยกแผ่นพื้นขึ้นติดตั้งบนอาคาร โดยใช้ลวดสลิงคล้องปลายทั้ง 2 ข้าง และยกด้วยรถเครนขนาดที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับความสูงของอาคาร

2.2.3) แผ่นพื้นที่จะปูบนคานานั้น จะต้องนั่งคอนข้างละประมาณ 7.5 เซนติเมตร ตรวจสอบความเรียบร้อยที่บริเวณหน้างาน (สถานที่ส่งสินค้า) ถือว่าสิ้นสุดการทำงานของแผนกบริการเทคนิค พร้อมทั้งส่งมอบงานให้ลูกค้าเซ็นรับ เพื่อส่งให้แผนกการเงินวางบิล และเก็บเงินต่อไป

3.3 ฝ่ายบริหาร จากลักษณะโครงสร้างองค์กร ฝ่ายบริหารจะประกอบด้วย 2 ส่วนคือ ส่วนบัญชีการเงิน ส่วนธุรการและงานบุคคล ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกบุคคล

และแผนกส่งเสริมกิจกรรม ซึ่งสรุปหน้าที่ของแต่ละส่วน ได้ดังนี้

3.3.1 ส่วนบัญชีการเงิน ประกอบด้วย 4 แผนกคือ แผนกการเงิน บัญชีจัดซื้อ และแผนกสโตร์

1) แผนกบัญชี เป็นแผนกที่ต้องติดต่oprะสานงานกับทุกแผนก ภายในกิจการ เป็นหน่วยงานที่เก็บรักษาเอกสารที่เกิดขึ้นในกิจการรวมทั้งการประมวลผลข้อมูลที่เกิดขึ้น เพื่อเสนอให้ฝ่ายบริหารนำไปใช้ในการบริหารงานต่อไป ซึ่งแสดงเป็นขั้นตอนได้ดังนี้

1.1) การรับและการจัดเตรียมเอกสารประกอบเบื้องต้น ซึ่งได้แก่ ใบส่งของ ของผู้ขาย ใบเสร็จรับเงิน ใบสรุปการเบิกชดเชยเงินสดย่อย ใบเบิกทรองจ่าย เป็นต้น เอกสารประกอบเบื้องต้นดังกล่าวจะนำมาใช้เป็นเอกสารประกอบเพื่อการจัดทำใบสำคัญเพื่อการบันทึกบัญชีต่อไป

1.2) การจัดทำใบสำคัญต่างๆ เพื่อการบันทึกบัญชีซึ่งได้แก่ ใบสำคัญขาย ใบสำคัญรับ ใบสำคัญค้างจ่าย ใบสำคัญจ่าย เป็นต้น ใบสำคัญเพื่อการบันทึกบัญชีเหล่านี้ จะจัดทำขึ้นจากเอกสารประกอบเบื้องต้น โดยพนักงานบัญชีและเสนอหัวหน้าแผนกบัญชีตรวจสอบก่อนเสนอผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินอนุมัติรายงานบัญชี พนักงานบัญชีจะเป็นผู้ผ่านรายการนั้นๆ ไปลงสมุดรายวันเบื้องต้น และบัญชีแยกประเภทย่อยๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.3) การบันทึกรายการในสมุดรายวันเบื้องต้นต่างๆ ซึ่งได้แก่ สมุดรายวันขาย สมุดรายวันรับ สมุดรายวันค้างจ่าย สมุดรายจ่าย เป็นต้น โดยการบันทึกรายการจากใบสำคัญเพื่อการบันทึกบัญชีที่จัดทำขึ้นในแต่ละวันและได้ผ่านการตรวจสอบและอนุมัติแล้ว

1.4) การสรุปและผ่านรายการสมุดรายวันเบื้องต้น ไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป จะทำทุกสิ้นเดือน โดยการสรุปยอดรวมของรายการต่างๆ ในสมุดรายวันเบื้องต้น เพื่อผ่านไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป

1.5) การบันทึกรายการในบัญชีแยกประเภทย่อยจะจัดทำทุกครั้งที่มีรายการเกิดขึ้น โดยผ่านรายการจากใบสำคัญเพื่อการบันทึกบัญชีโดยตรงทุกวัน และจะกระทบยอดรวมของบัญชีแยกประเภทย่อยกับบัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งเป็นบัญชีคุมทุกสิ้นเดือน เพื่อให้ถูกต้องตรงกัน

1.6) การจัดทำบทดลองและรายงานการเงิน โดยการสรุป และรวบรวมยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีแยกประเภทย่อยต่างๆ ณ วันสิ้นงวด

2) แผนกการเงิน มีหน้าที่หลัก 2 ด้านคือ การรับชำระเงินจากลูกค้า และการจ่ายชำระหนี้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งสรุปขั้นตอนในการปฏิบัติได้ดังนี้

2.1) การรับชำระเงินจากลูกค้า อาจเกิดขึ้นได้หลายทางดังนี้คือ ลูกค้าชำระเอง การโอนผ่านธนาคาร หรือพนักงานการเงินออกไปเก็บจากลูกค้าเอง แต่ไม่ว่าการชำระเงินจะเป็นในลักษณะใด จะมีขั้นตอนในการปฏิบัติงานดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 พนักงานการเงินจัดทำใบวางบิล ซึ่งจะระบุวันที่ครบกำหนด และไปวางบิลกับลูกค้า โดยจะให้ลูกค้าลงนามรับ และนำสำเนาเก็บเข้าแฟ้มตามวันที่ได้รับเช็ค

ขั้นตอนที่ 2 เมื่อถึงวันนำเช็ค พนักงานการเงินจะนำสำเนาใบวางบิลออกจากแฟ้ม และตรวจสอบกับเช็คหรือเงินสดที่ได้รับจากลูกค้า

ขั้นตอนที่ 3 จัดทำทะเบียนรับต่างๆ ส่งให้แผนกบัญชี พร้อมกับใบเสร็จรับเงินชั่วคราวที่แผนกการเงินได้ออกให้กับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 4 นำเช็คที่ถึงกำหนดนำฝากธนาคาร

2.2) การจ่ายเงิน บริษัทมีการแบ่งจ่ายเงินออกเป็น 2 ลักษณะคือการจ่ายจากวงเงินสดย่อย และการจ่ายด้วยเช็คธนาคาร ซึ่งวิธีการจ่ายเงินในแต่ละวิธีมีรายละเอียดและขั้นตอนดังต่อไปนี้

2.2.1) การจ่ายเงินจากวงเงินสดย่อย จากวิธีการจ่ายเงินของบริษัทที่มีเงินจำนวนหนึ่งเพื่อใช้จ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่ไม่อาจจ่ายเป็นเช็คได้จำนวนเงินที่เกินออกมา นี้ เรียกว่า เงินสดย่อย โดยวงเงินสดย่อยกำหนดไว้เท่ากับ 20,000 บาท ซึ่งมีพนักงานการเงิน เป็นผู้ดูแล เก็บรักษา และมีการอนุมัติการจ่ายเงินแต่ละครั้ง โดยผู้จัดการแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายจากวงเงินสดย่อยได้แก่

- 1) ค่าใช้จ่ายประจำสำนักงาน เช่น ค่าน้ำ ค่าหนังสือพิมพ์
- 2) ค่าใช้จ่ายในโรงงาน เช่น แก๊ส วัสดุสิ้นเปลืองอื่นๆ

2.2.2) การจ่ายเงินจากเช็คธนาคาร สำหรับระบบการจ่ายเงินของบริษัท นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายที่อนุมัติจ่ายวงเงินสดย่อยแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายอีกส่วนหนึ่งที่ต้องจ่ายจากเช็คธนาคาร ซึ่งส่วนใหญ่จะได้แก่ ค่าซื้อวัตถุดิบ ค่าไฟฟ้า ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าซ่อมแซม และค่าน้ำมัน เป็นต้น ซึ่งจะมีทั้งการซื้อเป็นเงินสด และเงินเชื่อ โดยขั้นตอนในการปฏิบัติดังนี้

ขั้นที่ 1 แผนกการเงินตรวจสอบรายการใบใบสำคัญจ่ายที่ได้รับจากแผนกบัญชี แล้วจัดเตรียมเช็คเพื่อเสนอผู้จัดการฝ่ายบริหาร อนุมัติผู้ตรวจจ่าย จากนั้นจึงส่งให้ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการลงนามในเช็ค

ขั้นที่ 2 เช็คลงนามเสร็จเรียบร้อยแล้ว แผนกการเงินจะจัดเก็บไว้ในตู้รักษา เพื่อรอการจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ต่อไป และลงรายการเช็คในสมุดคุมเช็คด้วย

ขั้นที่ 3 เมื่อจ่ายเงินให้แก่เจ้าหนี้แล้ว แผนกการเงินจะจัดทำทะเบียนจ่ายเช็ค ส่งให้แผนกบัญชีเพื่อผ่านรายการต่อไป

3) แผนกจัดซื้อและแผนกสต็อก การจัดซื้อถือเป็นหน้าที่หลักอย่างหนึ่ง ทุกกิจการจะต้องกระทำ หากขาดหน้าที่นี้ไปการดำเนินงานหยุดชะงักลง ผู้ทำการจัดซื้อจะต้องหารายละเอียดเกี่ยวกับพัสดุที่ต้องการ ทำการส่งใบสอบถามราคาออกไปยังผู้ขาย รับใบเสนอราคา ผู้ขายต่อราคาและเงื่อนไขสัญญาในการจัดหาสินค้าให้ ทำการออกไปสั่งซื้อ และติดตามผลของผู้ขายเพื่อให้แน่ใจว่าจะได้พัสดุทันเวลา นอกจากนั้นจะต้องทำให้ผู้ขายสบายใจว่าสามารถจะได้เงินทันทีที่มีการวางบิล เพื่อที่ว่าจะได้มีกำลังใจในการบริการที่ดีที่สุด ดังนั้นหน้าที่ในการจัดซื้อจึงประกอบด้วยกิจกรรมมากมาย เช่น ต้องทำการพยากรณ์ราคา รวบรวมแหล่งขาย จัดระบบติดตามคำสั่งซื้อ ทำการจัดส่งพัสดุ ตรวจสอบพัสดุ และเก็บรักษาพัสดุ ตลอดจนจัดทำงานทางด้านเอกสารเกี่ยวกับการจัดซื้อ เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการจัดซื้อ

3.1) เพื่อให้ได้วัสดุและบริการ ที่ถูกต้อง มีคุณภาพตามความต้องการในราคาที่เหมาะสมและทันต่อความต้องการใช้

3.2) เพื่อให้ได้ผู้รับเหมาช่วงด้านแรงงานผลิต งานบริการขนส่ง และงานบริการติดตั้งที่มีประสิทธิภาพตรงตามความต้องการของผู้ใช้งาน

3.3) ป้องกันการซื้อวัสดุและบริการในปริมาณที่มากเกินไปจนความจำเป็นเพื่อลดต้นทุนการจัดเก็บวัสดุและบริการ

ขั้นตอนการปฏิบัติงานของแผนกจัดซื้อและแผนกสต็อก

1) การขออนุมัติสั่งซื้อและสั่งจ้าง

1.1) กรณีที่ไม่ขาดสต็อก

1.1.1) หน่วยงานที่ต้องการให้สั่งซื้อและสั่งจ้าง จัดทำใบขออนุมัติสั่งซื้อและสั่งจ้าง ซึ่งมีรายละเอียดของสิ่งที่ต้องการ ทั้งคุณภาพ ขนาดหรือแบบ พร้อมทั้งระบุแผนกที่นำไปใช้สถานที่ที่ต้องการให้จัดส่ง และวันที่ต้องการ

1.1.2) หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบใบขออนุมัติสั่งซื้อ สั่งจ้าง แล้วเสนอผู้จัดการฝ่ายเพื่อพิจารณาหาวงเงินไม่เกิน 20,000 บาท ให้หัวหน้าส่วนพิจารณาอนุมัติได้

1.2) กรณีเข้าสต็อก

1.2.1) เจ้าหน้าที่จัดซื้อตรวจสอบวัสดุและบริการ หากมีปริมาณคงเหลือต่ำกว่าระดับตามปริมาณขั้นต่ำที่จะจัดทำใบขออนุมัติสั่งซื้อ สั่งจ้าง พร้อมทั้งระบุจำนวนวัสดุและบริการคงเหลือ

1.2.2) ผู้ช่วยหัวหน้าแผนกจัดซื้อ ตรวจสอบความถูกต้อง แล้วส่งต่อไปยังผู้จัดการฝ่ายบริหาร ผู้จัดการฝ่ายผลิตหรือผู้ช่วยกรรมการเพื่อพิจารณาอนุมัติ

2) การสั่งซื้อและสั่งจ้าง

2.1) เจ้าหน้าที่จัดซื้อตรวจสอบรายการในใบขออนุมัติซื้อ หากมีของในสต็อกก็จะแจ้งให้ผู้ขออนุมัติสั่งซื้อ จัดทำใบเบิกแทน หากไม่มีของในสต็อกก็ส่งไปจัดทำใบสั่งซื้อและสั่งจ้างต่อไป

2.2) ผู้ช่วยหัวหน้าแผนกจัดซื้อ ทำการคัดเลือกผู้จำหน่ายจากทะเบียนผู้จำหน่ายและเปรียบเทียบราคา โดยจัดทำใบเปรียบเทียบราคาเพื่อพิจารณาคัดเลือกผู้จำหน่าย พร้อมทั้งระบุเหตุผล และจัดทำใบสั่งซื้อและสั่งจ้าง ส่งให้ผู้มีอำนาจอนุมัติดังนี้

2.2.1) หากจำนวนเงินไม่เกิน 20,000 บาท - หัวหน้าส่วน

2.2.2) หากจำนวนเงินไม่เกิน 500,000 บาท - ผู้จัดการฝ่าย

บริหาร

2.2.3) หากจำนวนเงินไม่เกิน 5,000,000 บาท - ผู้ช่วย

กรรมการผู้จัดการ

2.2.4) หากจำนวนเงินเกิน 5,000,000 บาท - กรรมการ

ผู้จัดการ

2.3) ผู้ช่วยหัวหน้าแผนกจัดซื้อ ตรวจสอบรายการในฟอร์มควบคุมสถานะใบสั่งซื้อและสั่งจ้าง ซึ่งจัดทำโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ของบริษัท เพื่อใช้ในการติดตามการส่งมอบวัตถุดิบและวัสดุ

3) ติดตามการส่งมอบ และตรวจสอบวัตถุดิบและวัสดุ

3.1) ผู้ช่วยหัวหน้าแผนกจัดซื้อ มีหน้าที่ติดตามการส่งมอบสินค้าจากใบควบคุมสถานะใบสั่งซื้อและใบสั่งจ้าง หากมีรายการที่ส่งมอบเกินกำหนดจะต้องติดตามภายในวันจันทร์ของทุกสัปดาห์

3.2) เมื่อได้รับวัตถุดิบและวัสดุ เจ้าหน้าที่จัดซื้อตรวจสอบว่าวัตถุดิบและวัสดุที่ได้รับนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ และมีปริมาณถูกต้องตามที่สั่งซื้อหรือไม่ หากไม่ผ่านการตรวจสอบเจ้าหน้าที่วัสดุจะต้องแจ้งให้ผู้จำหน่าย เพื่อดำเนินการแก้ไขหรือเปลี่ยนวัตถุดิบและวัสดุ ให้ต่อไป

3.3.2 ส่วนธุรการและงานบุคคล ประกอบด้วย 2 แผนกคือ แผนกบุคคล และแผนกส่งเสริมกิจกรรม

1) แผนบุคคล ทำหน้าที่ในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ของบริษัท ซึ่งมีหน้าที่หลักในการปฏิบัติงานดังนี้

1.1) วางแผนทรัพยากรมนุษย์ด้านอัตรากำลัง ประกอบด้วยพนักงานและลูกจ้างตามจำนวนที่จำเป็นแก่การดำเนินงานของบริษัท โดยมีการจัดแบ่งพนักงานออกเป็นประเภทและจัดระดับ ตามความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้มีผู้รับผิดชอบต่อผลงานที่บริษัท หรือผู้บังคับบัญชามอบหมายให้ปฏิบัติ และผู้รับผิดชอบต่อผลงานนั้นๆ สามารถควบคุมผู้อยู่ใต้บังคับบัญชามอบหมายให้ปฏิบัติ หน้าที่ให้สำเร็จผลตามเป้าหมายที่วางไว้

1.2) การจัดหาบุคคลเข้าทำงาน (staffing) หรือที่เรียกว่าการสรรหาบุคคล (recruitment) เพื่อแสวงหาบุคคลที่เหมาะสมให้เกิดความสนใจที่จะสมัครเข้าทำงานกับบริษัท ซึ่งอาจเป็นการจัดหาโดยอาศัยการชักชวนจากบุคคลภายในเครือญาติ และผู้มีความสัมพันธ์กันเป็นส่วนตัว ให้เข้ามาทำงานด้วย หรือสรรหาบุคคลเข้าทำงานโดยการพิจารณาความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ และปัจจัยอื่นๆ เข้ามาช่วยในการพิจารณาคัดเลือกรับพนักงานเข้าทำงาน ส่วนใหญ่ได้แก่ ตำแหน่งงานที่ต้องมีความชำนาญ หรือความเชี่ยวชาญเฉพาะตำแหน่ง อาจจะโดยวิธีการรับสมัคร และมีการคัดเลือกโดยวิธีการสัมภาษณ์ หรือหากต้องการความชำนาญเป็นพิเศษจะทดสอบโดยการปฏิบัติงานจริง

1.3) การฝึกอบรม วิธีการในการฝึกอบรมของบริษัท แบ่งเป็น 2 วิธี ได้แก่ การฝึกอบรม โดยให้ลงมือปฏิบัติจริง (on-the-job-training) กับ การฝึกอบรมภายนอกองค์กร ที่มีการกำหนดหลักสูตร (external training)

1.3.1) การฝึกอบรมโดยให้ลงมือปฏิบัติ เป็นการฝึกอบรมโดยผู้รับการฝึกอบรมจะต้องลงมือทำงานจริง ในสถานการณ์ที่จริง และอยู่ในความรับผิดชอบของผู้บังคับบัญชาตามสายงาน โดยเป็นการสอนงานให้แก่พนักงานผู้ได้บังคับบัญชา ให้มีความรู้และความชำนาญ ในการปฏิบัติงาน วิธีการปฏิบัติงาน และการแก้ไขข้อผิดพลาด

1.3.2) การฝึกอบรมภายนอกองค์กรที่มีการกำหนดหลักสูตร ส่วนใหญ่การฝึกอบรมภายนอกองค์กรที่มีการกำหนดหลักสูตร ของบริษัทนั้นเน้นการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาในระดับผู้บริหาร และหัวหน้างาน โดยการเข้ารับการฝึกอบรมที่จัด โดยภายนอกบริษัท เช่น จากสถาบันการศึกษา หรือสถาบันจัดฝึกอบรมต่างๆ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นหัวข้อที่น่าสนใจ และมีความเกี่ยวข้องกับบริษัท สามารถนำมาใช้พัฒนาองค์กรและพนักงานภายในองค์กรได้

1.4) การบริหารค่าตอบแทนและสวัสดิการพนักงาน บริษัทได้มีการจ่ายค่าตอบแทนให้ผู้บริหารและพนักงาน ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท

1.4.1) อัตราเงินเดือนปกติ บริษัทสยามมาสเตอร์คอนกรีต จำกัดมีการกำหนดอัตราเงินเดือน และค่าจ้างสำหรับผู้บริหารและพนักงาน ไว้ตั้งแต่เริ่มเปิดดำเนินการ และมีการปรับเปลี่ยนอีกตามความเหมาะสม โดยจัดอัตราเงินเดือนและค่าแรงในขั้นต่ำ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายแรงงานกำหนด

1.4.2) ค่าล่วงเวลาและค่าทำงานในวันหยุด บริษัทมีนโยบายที่จะให้พนักงานทำงานล่วงเวลา หรือทำงานในวันหยุดที่จำเป็นเท่านั้น และจะต้องได้รับการอนุมัติจากผู้บังคับบัญชาระดับฝ่าย หรือผู้ที่บริษัทมอบหมายยกเว้นในกรณีทำงานอันมีลักษณะที่ต้องทำติดต่อกันไป หรือเป็นงานฉุกเฉินโดยจะหยุดเสียมิได้ หรือเพื่อประโยชน์แก่การผลิตหรือการจำหน่าย ซึ่งผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานนั้นๆ จะแจ้งให้พนักงานทราบล่วงหน้า

1.5) การประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงาน การประเมินผลงานของบริษัท เพื่อนำไปเป็นพื้นฐานสำหรับการเลื่อนเงินเดือนเพื่อเป็นการสร้างขวัญและกำลังใจในการทำงานของพนักงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้บังคับบัญชาโดยตรงจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการปฏิบัติงานและมีการชี้แจงให้ผู้ใต้บังคับบัญชาทราบผลการประเมินนั้นด้วยเพื่อนำไปปรับปรุงแก้ไขต่อไป

1.6) การดูแลรักษาความปลอดภัย เป็นการจัดการด้านการดูแลรักษาความปลอดภัยภายในโรงงานการดูแลรักษาทรัพย์สินทั้งของพนักงาน และของบริษัท

2) แผนส่งเสริมกิจกรรม มีหน้าที่หลักในการดำเนินงานเกี่ยวกับการจัดกิจกรรมเพิ่มผลผลิต เช่น กิจกรรม 5 ส. กิจกรรมเจ้าหน้าที่รักษาความปลอดภัย กิจกรรมควบคุมคุณภาพ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีกิจกรรมส่งเสริมต่างๆ เพื่อสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างพนักงานและผู้บริหารของกิจการ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

สิทธิชัย วงษ์ชูเครือ (2548) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในโรงงานน้ำดื่ม โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม วัตถุประสงค์ในการวิจัยครั้งนี้ คือหาต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละผลิตภัณฑ์ เพื่อใช้กำหนดราคา โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม (activity-based costing หรือ ABC) รวมถึงทราบข้อมูลสำหรับปรับปรุงต้นทุนการผลิตในโรงงาน เก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงาน สังกัดการปฏิบัติงานจริง รวบรวมข้อมูลจากการบันทึกการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละฝ่าย จากข้อมูลพบว่าโครงสร้างต้นทุนของบริษัทแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ ต้นทุนค่าวัตถุดิบ ต้นทุนค่าแรงงาน และต้นทุนค่าไสหุ่ย โดยเฉพาะต้นทุนค่าไสหุ่ยมีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 44.37 ของต้นทุนรวม

ทั้งหมด ระบบต้นทุนกิจกรรมช่วยให้การจัดสรรต้นทุนค่าใส่หุ้ยมีความถูกต้องมากกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิมซึ่งต้นทุนคำนวณโดยใช้ปริมาณน้ำที่ผลิตได้ (ลิตร) เป็นตัวหลักต้นทุนเพียงอย่างเดียว เพราะในระบบต้นทุนกิจกรรมได้แบ่งกระบวนการทำงานเป็น 17 กิจกรรมและใช้ตัวหลักต้นทุน 10 ตัว ในการจัดสรรต้นทุน ตามพฤติกรรมของการเกิดต้นทุนจริง

ผลการวิจัยพบว่า เมื่อเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนแบบเดิมและต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรม ในจำนวนผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง 12 ผลิตภัณฑ์ มี 10 ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนสูงขึ้นกว่าเดิมและ 2 ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนลดลง เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกับราคาขาย มีผลิตภัณฑ์ 4 ผลิตภัณฑ์ที่ต้นทุนสูงกว่าราคาขาย ซึ่งต้นทุนที่สูงเกิดจากการใช้เครื่องจักรไม่เต็มประสิทธิภาพ แนวทางในการลดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ 4 ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ คือหากลยุทธ์ในการเพิ่มส่วนแบ่งตลาดเพื่อเพิ่มปริมาณการผลิตและช่วยลดต้นทุนต่อหน่วยลง

สุวรรณี เจริญรุ่งเรือง (2547) ได้ศึกษาการเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยตามการจำแนกประเภทผู้ป่วย กับค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจริงตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม : หอบำบัดพิเศษโรคหัวใจ โรงพยาบาลรามาริบัติ การวิจัยนี้มีจุดประสงค์เพื่อศึกษาต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยตามการจำแนกประเภทผู้ป่วยและศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยตามการจำแนกประเภทผู้ป่วยกับค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจริงตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม ในหอบำบัดพิเศษโรคหัวใจ โรงพยาบาลรามาริบัติ โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing System หรือ ABC) และแนวคิดค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บเงินจริงตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมของคณะกรรมการหลักประกันสุขภาพ (2545) กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบุคลากรทางการแพทย์ 27 รายและผู้ป่วย 20 ราย ที่เข้ารับการรักษาในหอบำบัดพิเศษโรคหัวใจตั้งแต่วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2547 ถึงวันที่ 25 มีนาคม 2547 เครื่องมือการวิจัยมี 4 ชุด คือ คู่มือการจำแนกประเภทผู้ป่วยวิกฤตตามการจำแนกผู้ป่วยระบบ TISS-28 (1996) พจนานุกรมกิจกรรมการพยาบาลโดยจำแนกกิจกรรมการพยาบาลตามแนวคิดของ Urden and Roode (1997) แบบบันทึกกิจกรรมการพยาบาล และแบบบันทึกข้อมูลค่าใช้จ่ายกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมเครื่องมือทั้ง 4 ชุดได้รับการตรวจสอบความตรงตามเนื้อหาจากผู้ทรงคุณวุฒิ เก็บรวบรวม โดยการสังเกตการปฏิบัติกิจกรรมทางการแพทย์ของบุคลากรทางการแพทย์ในหอบำบัดพิเศษโรคหัวใจที่ปฏิบัติการพยาบาลแก่ผู้ป่วย 20 ราย และรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายของผู้ป่วยกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วมทั้ง 20 ราย ของผู้ป่วยจากหน่วยเวชสถิติ แล้วนำข้อมูลมาทำการวิเคราะห์ ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. ค่าเฉลี่ยต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยตามการจำแนกประเภทผู้ป่วยพบว่าผู้ป่วยประเภทที่ 4 มีค่าต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุดคือ 3,790.70 บาท รองลงมาคือ ผู้ป่วยประเภทที่ 3 มีค่าเท่ากับ 2,165.69 บาท และผู้ป่วยประเภทที่ 2 มีค่าเท่ากับ 1,495.77 บาท

2. ค่าเฉลี่ยต้นทุนตามประเภทกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยที่สูงที่สุด คือ ต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลทางตรงในผู้ป่วยทุกประเภท คือ ผู้ป่วยประเภทที่ 4 มีต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วย 2,571.12 บาท ผู้ป่วยประเภทที่ 3 มีต้นทุนกิจกรรมการพยาบาล 1,444.31 บาท และผู้ป่วยประเภทที่ 2 มีต้นทุนกิจกรรมการพยาบาล 909.87 บาท

3. ค่าเฉลี่ยต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลทางตรงต่อหน่วยที่มีค่าสูงสุดคือ หัตถการพยาบาล ในผู้ป่วยประเภทที่ 3 และ 4 เท่ากับ 1,008.36 บาท และ 1,001.68 บาท

4. ค่าเฉลี่ยต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลทางอ้อมด้านบริการต่อหน่วยที่มีค่าสูงสุด คือ การเตรียมความพร้อมในการรับใหม่/รับย้าย ในผู้ป่วยประเภทที่ 4 และ 2 เท่ากับ 160.09 บาท และ 156.00 บาท

5. ค่าเฉลี่ยต้นทุนกิจกรรมการบันทึกรายงานสูงสุด คือ การบันทึกรายงานการพยาบาลมีค่าเท่ากับ 86.90 บาทในผู้ป่วยประเภทที่ 4

6. สัดส่วนต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลต่อหน่วยกับ ค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจริงตามกลุ่มวินิจฉัยโรคร่วม มีค่าสัดส่วนสูงสุดคือ สัดส่วนร้อยละ 97.98 ในผู้ป่วยที่มีจำนวนวันนอน 15 วัน

วาสนา วิทยาเกียรติเลิศ (2546) งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประยุกต์แนวคิดระบบการบริหารฐานกิจกรรม เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนการผลิตในธุรกิจผลิตน้ำตาลทรายขนาดกลาง โดยแบ่งเป็นการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และการวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรมในกระบวนการผลิตน้ำตาลทรายสำหรับการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ทำการวิเคราะห์กิจกรรมสำหรับอุตสาหกรรมน้ำตาลทรายขนาดกลาง และคำนวณต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับโรงงานน้ำตาลตัวอย่างจากข้อมูลทางการบัญชี 2 รายการคือ ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนการวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม จะทำการวิเคราะห์กิจกรรมที่ได้จากการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งแบ่งออกเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าและกิจกรรมไม่เพิ่มค่า

ผลการวิจัยพบว่า การประยุกต์การบริหารฐานกิจกรรมทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนการผลิตที่มีความสอดคล้องกับกระบวนการผลิต เมื่อเปรียบเทียบกับกรคำนวณต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนแบบเดิม กรณีคำนวณต้นทุนการผลิตโดยไม่รวมค่าเสื่อมราคา น้ำตาลทรายดิบมีต้นทุนการผลิตลดลง 6.13 บาทต่อกระสอบ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตลดลง น้ำตาลทรายขาวและน้ำตาลทรายขาวบริสุทธิ์มีต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้นจากการปันส่วน ค่าใช้จ่ายการผลิตเพิ่มขึ้น 19.38 บาทต่อกระสอบ กรณีคำนวณต้นทุนการผลิตโดยรวมค่าเสื่อมราคา น้ำตาลทรายดิบมีต้นทุนการผลิตลดลง 5.92 บาทต่อกระสอบ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตลดลง น้ำตาลทรายขาวและน้ำตาลทรายขาวบริสุทธิ์มีต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้นจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเพิ่มขึ้น 20.75 บาทต่อกระสอบ นอกจากนี้การวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรมพบว่า

กิจกรรมที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตน้ำตาลทรายนั้นถือเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่าร้อยละ 11.43 ของจำนวนกิจกรรมทั้งหมด ซึ่งเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาในการลดการใช้กิจกรรมเหล่านั้น เลือกใช้กิจกรรมอื่นที่มีต้นทุนต่ำกว่า หรือใช้กิจกรรมร่วมกับกิจกรรมอื่น เพื่อลดต้นทุนการผลิตต่อไป

อัญชลี เกษสาคร (2546) ได้ศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมพยาบาล ตามการจำแนกประเภทผู้ป่วย : กรณีศึกษาหอผู้ป่วยอายุรกรรม โรงพยาบาลสวรรค์ประชารักษ์ จำแนกตามประเภทผู้ป่วยทั้ง 4 ประเภท ตั้งแต่แรกได้รับจนกระทั่งจำหน่าย วิเคราะห์โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC) ใน 4 กิจกรรมหลัก ได้แก่กิจกรรมการพยาบาลทางตรง กิจกรรมทางอ้อมด้านการบริการ กิจกรรมการบริหารจัดการเพื่อการดูแลและกิจกรรมการบันทึกเอกสาร กลุ่มตัวอย่างคือ บุคลากรพยาบาลที่ปฏิบัติงานในหอผู้ป่วยอายุรกรรมชาย 1 โรงพยาบาลสวรรค์ประชารักษ์ จำนวน 27 คน ระยะเวลาศึกษาตั้งแต่ 1 มกราคม-29 กุมภาพันธ์ 2547 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลคือ แบบบันทึกข้อมูล จำนวน 4 ชุด และคู่มือการจำแนกประเภทผู้ป่วย ผ่านการตรวจสอบความตรงตามเนื้อหาโดยผู้ทรงคุณวุฒิ มีค่าความเที่ยงของการสังเกตแบบบันทึกกิจกรรมการพยาบาลเท่ากับ .84 และคู่มือการจำแนกประเภทผู้ป่วยเท่ากับ .87 ตามลำดับ ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้ คือ

1. ค่าเฉลี่ยของต้นทุนรวมต่อหน่วยกิจกรรม ของผู้ป่วยประเภทที่ 1 2 3 และ 4 เท่ากับ 23.44 บาท 17.70 บาท 10.22 บาท และ 4.92 บาท ตามลำดับ
2. ค่าเฉลี่ยของต้นทุนกิจกรรมในผู้ป่วยประเภทที่ 1 2 3 และ 4 เท่ากับ 8.56 บาท 6.19 บาท 4.61 บาท และ 3.25 บาท ตามลำดับ
3. ค่าเฉลี่ยของต้นทุนทางตรงต่อหน่วยกิจกรรมสูงสุดคือ กิจกรรมการช่วยฟื้นคืนชีพของผู้ป่วยประเภทที่ 1 เท่ากับ 280.08 บาท รองลงมาเป็นกิจกรรมการสอนรายกลุ่มผู้ป่วยประเภทที่ 3 เท่ากับ 272.20 บาท
4. ค่าเฉลี่ยต้นทุนการบันทึกเอกสารที่มีค่าเฉลี่ยของต้นทุนสูงสุดคือ การบันทึกทางการพยาบาล และแผนการรักษา ในผู้ป่วยประเภท 1 2 3 และ 4 เท่ากับ 211.25 บาท 205.56 บาท 430.44 บาท 28.77 บาท ตามลำดับ
5. ค่าเฉลี่ยต้นทุนกิจกรรมการพยาบาลที่เกี่ยวข้องกับผู้ป่วย และกิจกรรมการบริหารจัดการเพื่อการดูแลของผู้ป่วยประเภทที่ 1 2 3 และ 4 เท่ากับ 105.50 : 97.43 บาท 76.78 : 63.43 บาท 34.24 : 35.52 บาท และ 15.69 : 4.99 บาท ตามลำดับ

ศุภปราณี มณีศรี (2545) ได้ศึกษาแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษาบริษัท วิ.พี.เอฟ.กรุ๊ป จำกัด จากการศึกษาเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนกิจกรรมรวมทั้งคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ในช่วงผสมพันธุ์และอุ้มท้องของสุกรแม่พันธุ์ พบว่า

ในช่วงผสมพันธุ์และอุ้มท้องสุกรแม่พันธุ์มีกิจกรรมเกิดขึ้นทั้งหมด 12 กิจกรรม ประกอบด้วยกิจกรรมที่เพิ่มค่า 9 กิจกรรมและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า 3 กิจกรรม ต้นทุนที่เกิดขึ้นในช่วงผสมพันธุ์และอุ้มท้องของสุกรแม่พันธุ์มีทั้งสิ้น 287,405.03 บาท โดยเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าจำนวนนี้ประกอบด้วย 3 กิจกรรม กิจกรรมการตัดอาหารเสริมในแถวท้องว่างจำนวน 23,074.86 บาท กิจกรรมการรักษาสุขภาพแม่พันธุ์ให้หายป่วยจำนวน 24,181.95 บาท และกิจกรรมตรวจสอบความเรียบร้อยในเล้าขั้นสุดท้ายจำนวน 12,995.33 บาท หากกิจการสามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมด จะช่วยลดเวลาในการปฏิบัติงานในช่วงผสมพันธุ์และอุ้มท้องแม่พันธุ์ร้อยละ 23 จากเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานทั้งหมด ซึ่งข้อมูลในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมนี้จะช่วยให้ผู้บริหารกิจการนำไปใช้ประโยชน์ในการพิจารณาถึงความมีประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมในฝ่ายผลิตสุกรว่าเป็นอย่างไรพิจารณาว่าต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่กลับมาเหมาะสมหรือไม่ ใช้เป็นฐานในการโอนต้นทุนในช่วงผสมพันธุ์และอุ้มท้องของสุกรแม่พันธุ์ ลงสู่ต้นทุนการผลิตสุกร

ชิตชนก ศิริสุนทรอนันต์ (2542) ได้ศึกษาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ จากวิธีอัตราเดียวเป็นวิธีตามกิจกรรม ผลการศึกษา พบว่า การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมยังไม่เหมาะสม ซึ่งควรปรับปรุงซึ่งเมื่อได้ทำการปรับปรุงแล้ว ทำให้บางผลิตภัณฑ์มีกำไรขั้นต้นรวมลดลง บางผลิตภัณฑ์มีขาดทุนขั้นต้นก่อนหักต้นทุนร่วม อีกทั้งยังมีการวัดกระบวนการทำงานที่เพิ่มค่า (manufacturing cycle efficiency หรือ MCE) ซึ่งองค์กรได้ใช้เวลาในการเพิ่มค่า ร้อยละ 39.34 และเวลาที่ไม่เพิ่มค่า ร้อยละ 60.66 และยังมีข้อเสนอถึงความบกพร่องคือ ต้นทุนร่วมที่มีได้นำมารวมคำนวณ ซึ่งต้นทุนร่วมประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยประกัน ค่าดูแลบำรุงรักษา ค่าเช่าอาคาร ซึ่งเสนอว่าควรได้มีการนำต้นทุนร่วมไปรวมคำนวณในการกำหนดราคาขายหรือเพื่อนำไปใช้ในการบริหาร

บุญเลิศ เอี้ยวพรชัย (2540) ได้ศึกษาการปรับปรุงระบบการผลิตสำหรับโรงงานฉนวนใยแก้ว วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้กล่าวถึงต้นทุนการผลิตสำหรับโรงงานฉนวนใยแก้ว โดยได้มีการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามความรับผิดชอบและมีข้อเสนอแนะเกี่ยวกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์เพื่อการวางแผนผลิตที่สามารถลดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการผลิตและพัสดุคงเหลือกล่าวคือ สามารถลดต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการผลิตได้

จิตต์ชัช บุญครอบ (2540) ศึกษาการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในรัฐวิสาหกิจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจหน่วยงานรัฐวิสาหกิจที่นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ศึกษาสาเหตุที่เป็นแรงจูงใจให้หน่วยงานรัฐวิสาหกิจนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ศึกษาขั้นตอนในการนำระบบบัญชีต้นทุน

กิจกรรมมาใช้ ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการนำระบบบัญชี ต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ศึกษาผลกระทบที่เกิดขึ้นในหน่วยงานรัฐวิสาหกิจภายหลังนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ประชากรที่ใช้ในการศึกษาได้แก่รัฐวิสาหกิจทั้งหมดจำนวน 61 แห่ง การเก็บรวบรวมข้อมูลแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกสัมภาษณ์ผู้บริหารหน่วยงานรัฐวิสาหกิจแห่งละ 1 ท่าน รวม 61 คน เพื่อตรวจสอบในเบื้องต้นว่ามีรัฐวิสาหกิจใดบ้างที่มีการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ กรณีพบว่ารัฐวิสาหกิจนั้นไม่ได้นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะทำการสัมภาษณ์ต่อไปถึงเหตุผลที่ยังไม่นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ และเทคนิคในการบริหารงานอื่นที่นำมาใช้ส่งเสริมการทำงาน

ขั้นตอนที่ 2 สำหรับรัฐวิสาหกิจที่ได้นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้แล้ว จะทำการสัมภาษณ์ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบถึงความพอใจในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ความยุ่งยากในการปฏิบัติงานตลอดจนปัญหาและอุปสรรคต่างๆ แบบสัมภาษณ์ที่เป็นเครื่องมือสำคัญในการวิจัยนี้ได้ผ่านการตรวจสอบและได้รับคำแนะนำจากผู้ทรงคุณวุฒิ

ผลการศึกษาพบว่า มีรัฐวิสาหกิจเพียงสองแห่งที่นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้คือ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย และการไฟฟ้านครหลวง ปัจจุบันที่เป็นแรงจูงใจให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้นั้น เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไม่ชัดเจนเพียงพอแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ข้อมูลแต่ละส่วนยังไม่สามารถเชื่อมโยงกันได้ และมีความล่าช้าไม่ทันต่อความต้องการของผู้บริหาร มีความจำเป็นต้องนำโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้เพื่อพัฒนาระบบงานบัญชีและการเงิน สำหรับการไฟฟ้านครหลวงผู้บริหารเห็นว่าควรนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไม่ชัดเจน ขั้นตอนในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยมีขั้นตอนดังนี้ ระยะเวลาที่ 1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม การระบุตัวผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนกิจกรรม และกำหนดรูปแบบวิธีปฏิบัติงาน ระยะเวลาที่ 2 พัฒนาร่วมกับพนักงานของการไฟฟ้าฝ่ายผลิต สำหรับการไฟฟ้านครหลวงมีขั้นตอนการนำมาใช้ดังนี้ คัดเลือกหน่วยงานที่ทดลองใช้ วิเคราะห์ขั้นตอนการปฏิบัติงาน วิเคราะห์การหาตัวผลิตภัณฑ์ และกำหนดรูปแบบวิธีการปฏิบัติงานในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม จากการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ การไฟฟ้านครหลวงเห็นว่ามีความยุ่งยาก ในขณะที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเห็นว่าไม่มีความยุ่งยาก สำหรับผลดีแก่องค์กร ได้แก่ผู้บริหารทราบต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความจริง และได้ข้อมูลที่รวดเร็วยิ่งขึ้น นอกจากนี้สำหรับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ทุกหน่วยงานในขณะที่การไฟฟ้านครหลวงไม่มีผลกระทบเนื่องจากอยู่ในระหว่างทดลองใช้