

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม

ในรอบทศวรรษที่ผ่านมา ระบบต้นทุนกิจกรรมได้รับความสนใจอย่างแพร่หลายในหมู่นักวิชาการและนักปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นการเผยแพร่ในบทความ ตำราเรียน กรณีศึกษา ตลอดจนการประชุมสัมมนาวิชาการตามสถานที่ต่าง ๆ นักวิชาการและนักปฏิบัติเหล่านี้ได้พยายามชี้ให้เห็นถึงความล้มเหลวของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ตลอดจนได้เสนอระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมที่เรียกว่า ระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity- Base Costing System: ABC) เริ่มนำมาใช้ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaplan และ Cooper นักวิชาการทางบัญชีบริหารที่มีชื่อเสียงของสหรัฐอเมริกา โดยตีพิมพ์ในนิตยสาร The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review หลังจากนั้นไม่นานนักได้มีบทความเชิงสนับสนุนแนวคิดระบบต้นทุนกิจกรรม ตีพิมพ์ในนิตยสารชั้นนำทางด้านบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรอย่างแพร่หลาย จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1991 แนวคิดและทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรมได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายทั่วทุกมุมโลก

เนื่องจากระบบต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตลอดจนข้อมูลต้นทุนแยกตามลูกค้าที่มีความถูกต้องมากกว่า จึงได้รับการกล่าวขวัญและถือเป็น การเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญของการบริหารต้นทุน นักวิชาการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Johnson ได้กล่าวไว้ว่า “ การบริหารกิจกรรมถือเป็นกุญแจสำคัญที่จะนำกิจการไปสู่ การเพิ่มผลกำไรอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเปรียบเหมือนการเดินทางที่ไม่มีที่สิ้นสุด”

#### ข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

Kaplan ได้ตั้งข้อสังเกตว่า ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมจะให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือตามควรก็ต่อเมื่อการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ผันแปรโดยตรงกับ ปริมาณการผลิต เช่น ผันแปรตามวัตถุดิบ แรงงานทางตรง ชั่วโมงเดินเครื่องจักร เป็นต้น อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแล้วการใช้กิจกรรมบางประเภทของสินค้าอาจจะไม่มีความสัมพันธ์

ใด ๆ กับปริมาณการผลิต แต่เพิ่มมากขึ้นตามจำนวน Batch หรือ ตามความหลากหลายของสินค้า เช่น การเตรียมการผลิต (Setup) การขนย้ายวัตถุดิบ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การควบคุมงาน เป็นต้น นอกจากนี้ ผลิตภัณฑ์ที่มีปริมาณการผลิต ความซับซ้อน ตลอดจนอายุ (ผลิตภัณฑ์ที่ใกล้ถึงจุดอิมตัวเมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์ที่เพิ่งออกสู่ตลาด) ต่างกัน ย่อมใช้กิจกรรมต่าง ๆ ในการผลิตในสัดส่วนที่แตกต่างกัน การใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวย่อมทำให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือน อีกทั้งไม่ได้ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายการผลิตกับตัวผลิตภัณฑ์นั้น ๆ อย่างแท้จริง ฉะนั้น สามารถสรุปข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม<sup>1</sup> ได้ดังนี้

1. เน้นข้อมูลทางการเงินภายในกิจการเป็นสำคัญและมุ่งความสนใจไปที่ต้นทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับการผลิต
2. ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน
3. ต้นทุนสินค้าจะคำนวณโดยระบุต้นทุนทางตรง ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรงงานและปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต โดยใช้ฐานที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต (Volume Based) เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร และค่าวัตถุดิบ
4. เกณฑ์การปันส่วนเหล่านี้อาจจะยังคงใช้ได้อยู่ในกิจการที่ดำเนินงานภายใต้สภาวะการตลาดที่ค่อนข้างมั่นคง มีกระบวนการผลิตเป็นจำนวนมาก ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบของสินค้ามากนัก และมีค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นมูลค่าน้อยเมื่อเทียบกับค่าวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง

แต่สภาพการผลิตของกิจการส่วนใหญ่ในขณะนี้ ดำเนินการภายใต้สภาวะการตลาดที่เคลื่อนไหวตลอดเวลา มีกระบวนการผลิตเป็นการผลิตตามคำสั่งพิเศษในปริมาณมากขึ้น รวมถึงมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบสินค้าค่อนข้างมาก มีโครงสร้างค่าใช้จ่ายการผลิตที่ค่อนข้างสูงมากขึ้น และต้นทุนหลายรายการ ไม่ได้เปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามปริมาณการผลิต จะเห็นว่าทั้งหมดล้วนแต่เป็นข้อบกพร่องของระบบต้นทุนแบบเดิม

#### แนวคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม จะเน้นการบริหารต้นทุนโดยการแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่า การดำเนินงานของกิจการ

<sup>1</sup> Chulalongkorn University.2002. “ Activity-Based Costing.” [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา

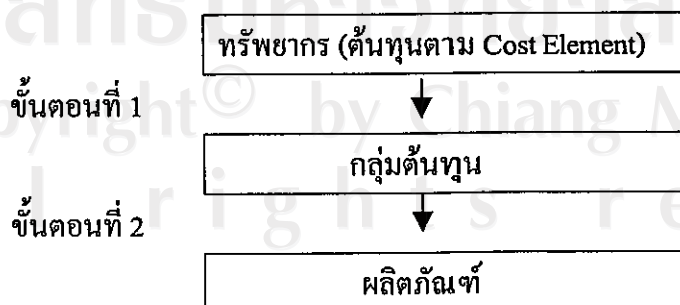
ประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ตลอดจนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลได้จากการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้น กิจกรรม (Activity) ในที่นี้จะหมายถึงการกระทำใดก็ตามที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัสดุคิบ แรงงานและเทคโนโลยีต่าง ๆ) ออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนง่าย ๆ ของระบบต้นทุนกิจกรรม จึงประกอบไปด้วยการกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน(ทั้งในรูปของเวลาและคุณภาพ)<sup>2</sup>

ความแตกต่างกันระหว่างระบบต้นทุนกิจกรรม กับ ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

ในระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วย 2 ขั้นตอน กล่าวคือ ในขั้นตอนแรกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost Pools) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งซึ่งผู้วางระบบเห็นว่าเหมาะสม ข้อมูลต้นทุนที่ได้ในขั้นตอนนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้น ๆ ในขั้นตอนที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง (ดังที่แสดงไว้ในรูปที่ 1) โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น การใช้ชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงานทางตรง ค่าวัสดุคิบเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแล้ว ค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าใช้จ่ายในการเตรียมผลิต ค่าขนย้ายวัสดุคิบ กลับไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับปริมาณการผลิต การใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะทำให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ไม่ถูกต้อง

รูปที่ 1

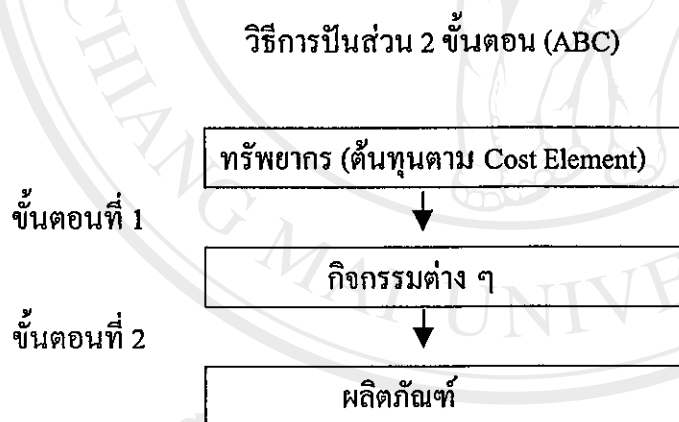
วิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน (แบบเดิม)



<sup>2</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม (กรุงเทพฯ : ไอโอเน็ค , 2544), หน้า 11.

ระบบทุนกิจกรรมจึงต่างไปจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมในแง่ที่ว่าระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นแบบจำลองการใช้ทรัพยากรขององค์กรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเน้นการบริหารกิจการโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะมีการปันส่วนเข้าสู่ Cost Object ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า หรือโครงการ (ดังที่แสดงไว้ในรูปที่ 2) ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของ Cost Object นั้นๆ เป็นสำคัญ นอกจากนี้ ระบบต้นทุนกิจกรรม ยังถือว่ากิจกรรมสนับสนุนต่าง ๆ เกิดขึ้นก็เพื่อให้การดำเนินงานต่างๆ เป็นไปได้และไม่เป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนขึ้นเพื่อที่จะนำไปสู่การปันส่วนแต่อย่างใด ดังนั้นในขั้นตอนแรกของระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชีหรือตาม Cost Element เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนตาม Cost Element ใดที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียว ก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากหลายกิจกรรมด้วยกัน ก็จะต้องมีการปันส่วนต้นทุดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง

รูปที่ 2



ระบบต้นทุนกิจกรรม จึงตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน (Activity cause costs) ดังนั้นขั้นตอนแรกของการปันส่วนในระบบต้นทุนกิจกรรม จึงเป็นเรื่องของการปันส่วนต้นทุนตาม Cost Element เช่น ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปรับเปลี่ยนรูปแบบของผลิตภัณฑ์เข้าสู่กิจกรรม “การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลิตภัณฑ์” หรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเตรียมการผลิต (Setup Costs) เข้าสู่กิจกรรม “การเตรียมผลิต” ในกรณีที่ไม่สามารถปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การทำ Cost Mapping ก็ต้องเป็นไปในลักษณะที่ต้องอาศัยดุลยพินิจส่วนตัวเข้าช่วย เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนในลักษณะนี้ก็จะเรียกว่า ฐานปันส่วน (Allocation Bases) แต่ถ้าหากทราบถึงความสัมพันธ์

ระหว่างค่าใช้จ่ายรายการนั้นๆ กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่นเงินเดือนพนักงาน ซึ่งอาจจะอาศัยข้อมูลจากการสัมภาษณ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลา หรือน้ำหนักงานที่พนักงานใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานในการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมดังกล่าวก็จะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver)

### ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นวิธีการที่ช่วยให้การคำนวณต้นทุนการผลิตถูกต้องมากขึ้น นั่นคือระบบต้นทุนกิจกรรมจะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลผลิตแต่ละประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรม จะทำให้สามารถระบุการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ระบบต้นทุนกิจกรรม จะแตกต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิมตรงที่ จะใช้กิจกรรมแทนศูนย์ต้นทุน (Cost Center) และการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ระบบต้นทุนกิจกรรม ยังหาวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แม่นยำมากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิตได้แก่จำนวนผลผลิตเท่านั้น เกณฑ์การปันส่วนจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์อย่างเป็นเหตุเป็นผลกับต้นทุนที่เกิดขึ้น ระบบต้นทุนกิจกรรมให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริการงาน 5 ประการ ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยให้การคำนวณต้นทุนการผลิต (Product Costing) ของกิจการมีความถูกต้องมากขึ้น
2. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยให้การวัดผลปฏิบัติงาน (Performance Measurement) มีประสิทธิภาพมากขึ้น
3. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ (Cost Reduction) ของกิจการ
4. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support) กล่าวคือ การเก็บต้นทุนตามกิจกรรม ทำให้กิจการทราบต้นทุนเต็มของกิจกรรมนั้นๆ และสามารถวิเคราะห์ต้นทุนเหล่านี้ในการพิจารณาตัดสินใจระหว่างทางเลือกในการบริหารกิจกรรมนั้นได้
5. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการอย่างต่อเนื่อง

### ปัจจัยที่จะช่วยในการพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมให้ประสบความสำเร็จ

ระบบต้นทุนกิจกรรม จะเน้นให้กิจกรรมเป็นฐานในการสะสมข้อมูลที่จะใช้ภายในกิจการ กิจกรรม หมายถึง สิ่งต่าง ๆ ที่กิจการต้องกระทำในการประกอบธุรกิจ การแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ทำให้ความสนใจของฝ่ายบริหารเน้นไปที่กิจกรรม และจะบริหารกิจกรรมเพื่อให้บรรลุเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ของกิจการ จากการเปลี่ยนแปลงการเน้นในการบริหารงานจากศูนย์ต้นทุนมาเป็นกิจกรรมตามแนวความคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม ทำให้ความคาดหวังว่าจะกำหนดต้นทุนการผลิตได้ละเอียดขึ้นหรือถูกต้องมากขึ้น ตามระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมซึ่งเน้นศูนย์ต้นทุน จะปันส่วนต้นทุนเข้าสู่หน่วยงานต่าง ๆ โดยใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิตซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายคลาดเคลื่อนไปอย่างมาก

ระบบต้นทุนกิจกรรม จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแต่ละประเภทและระบุการใช้ทรัพยากรแต่ละประเภท โดยอาศัยการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม อย่างไรก็ตาม การพัฒนาระบบต้นทุนกิจกรรมจะประสบความสำเร็จมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยดังนี้

1. ความเข้าใจในผลผลิตและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องอย่างถ่องแท้
2. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นต้องช่วยให้กิจการสามารถออกแบบและพัฒนาเพื่อให้มีการบริหารต้นทุนที่ดีขึ้น
3. การกำหนดกิจกรรมควรมุ่งเน้นกิจกรรมที่มีสาระสำคัญและควรหลีกเลี่ยงการกำหนดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและการลงลึกในรายละเอียดมากเกินไป
4. ความชัดเจนของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่นำมาใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมไปยังผลผลิต
5. ต้องได้รับความร่วมมือในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้จากทั้งผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในแต่ละหน่วยงาน
6. การจัดการให้เกิดกระบวนการเปลี่ยนแปลงโดยอาศัยการออกแบบ พัฒนา จัดทำ และการติดตั้งระบบงานแต่ละขั้นตอน

### ขั้นตอนของกระบวนการระบบต้นทุนกิจกรรม

ขั้นตอนของกระบวนการระบบต้นทุนกิจกรรม มีดังนี้

#### 1. กำหนดตัวผลิตภัณฑ์และบริการขององค์กรหรือหน่วยธุรกิจ

การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์และบริการขององค์กร จะต้องพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์หรือบริการกับงานและขั้นตอนการทำงานเพื่อนำมากำหนดเป็นกิจกรรม กิจกรรมย่อย และ

รายละเอียดการทำงาน ซึ่งทุกกิจกรรมที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถเชื่อมโยงไปยังผลิตภัณฑ์และบริการได้ โดยจะต้องช่วยให้สามารถกำหนดส่วนประกอบของต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการได้โดยถูกต้องและเหมาะสม

## 2. วิเคราะห์กิจกรรมและกำหนดกิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรม<sup>3</sup> คือ การระบุกิจกรรมที่สำคัญ ๆ ขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ เกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ตลอดจนเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน การวิเคราะห์กิจกรรมจะเริ่มด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และสลับซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อย โดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกประกอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานและการจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายของแต่ละแผนก การวิเคราะห์กิจกรรมจะช่วยให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรของแต่ละแผนกและของกิจการเป็นส่วนรวม โดยพิจารณากิจกรรมทั้งหมดว่ามีกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าและกิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ฉะนั้นเพื่อที่จะวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรม ซึ่งจำเป็นต้องทำให้เกิดตัวบริการหรือผลิตภัณฑ์ ตลอดจนการทำตลาดและการส่งมอบผลิตภัณฑ์หรือบริการ โดยการวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมอาจทำได้ 3 วิธี ดังต่อไปนี้

1. กำหนดว่าภายในองค์กรจะแบ่งระดับงานออกเป็นกี่ระดับ แล้วกำหนดมาตรฐานของกิจกรรมในแต่ละระดับนั้นเหมือนกันทั่วทั้งองค์กร วิธีนี้ข้อดีคือทำให้ข้อมูล ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้โดยง่าย ตลอดจนลดความยุ่งยากในเรื่องของโครงสร้างกิจกรรมลง ซึ่งช่วยให้สามารถเข้าใจ โครงสร้างกิจกรรมได้โดยง่าย นอกจากนี้ปริมาณข้อมูลในการดำเนินการในระบบต้นทุนกิจกรรมจะมีน้อย ซึ่งในอนาคตหากพนักงานมีความเข้าใจในระบบต้นทุน กิจกรรมดีขึ้น ก็จะสามารถกำหนดกิจกรรมให้สื่อลงในรายละเอียดได้ ข้อเสียของวิธีนี้คือเท่ากับเป็นการลดความสำคัญของกิจกรรมที่เป็นงานเฉพาะเจาะจงและลด รายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างของกิจกรรม อีกทั้งลดความคล่องตัว ความยืดหยุ่นที่จะกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับแต่ละหน่วยงานหรือแต่ละสถานการณ์

2. ไม่มีกำหนดมาตรฐานของการระบุกิจกรรมในแต่ละระดับขั้นนั้นว่าจะต้องเท่ากัน แต่อย่างน้อยจะต้องได้ข้อมูลที่ตรงกับความต้องการของหน่วยงานแต่ละระดับในองค์กร นั่นคือการสะสมข้อมูลและการรวบรวมข้อมูลในแต่ละกิจกรรมจะต้องสามารถนำมาร้อยเรียงกันขึ้นไปจนถึง

<sup>3</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, ระบบการบริหารต้นทุนกิจกรรม (กรุงเทพฯ : ไอออนิค , 2544), หน้า 12.

ระดับเบื้องต้นได้ โดยผู้จัดการของแต่ละหน่วยงานจะกำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานภายในหน่วยงานของตนเองขึ้น แต่จะต้องอยู่ในกรอบมาตรฐานเดียวกันกับระดับที่เบื้องต้นกำหนดไว้แล้ว วิธีนี้มีข้อดีคือ หน่วยงานในแต่ละระดับจะสามารถกำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานของตนเองได้ ตลอดจนมีความยืดหยุ่นคล่องตัวและเป็นวิธีที่ง่ายกว่าเมื่อเทียบกับวิธีแรก นอกจากนี้หากหน่วยงานเบื้องต้นจะเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงมาตรฐานของกิจกรรมก็จะทำได้ง่ายขึ้น เพราะการเปลี่ยนแปลงแต่ละครั้งจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานระดับล่าง วิธีนี้มีข้อเสีย คือมีความยุ่งยากมากกว่าวิธีแรก เพราะแต่ละหน่วยงานอาจมี โครงสร้างของกิจกรรมแตกต่างกันค่อนข้างมาก อีกทั้งเป็นการเพิ่มปริมาณรายการในการดำเนินการอันเป็นผลจากการมีกิจกรรมที่แตกต่างกันมากและไม่มีกำหนดมาตรฐานของรายการกิจกรรมอย่างชัดเจน

3. ไม่มีการกำหนดมาตรฐานของรายการกิจกรรม วิธีนี้มีข้อดีคือการกำหนดกิจกรรมจะมีความคล่องตัวมาก ตลอดจนสามารถกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจได้ แต่ก็มีข้อเสียคือ ไม่สามารถเปรียบเทียบกิจกรรมที่เหมือนกันของหน่วยงานต่าง ๆ ทั่วทั้งองค์กรได้

นอกจาก 3 วิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในทางปฏิบัติการกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมยังสามารถทำได้อีก 3 วิธี ซึ่งผู้วางระบบจะเลือกวิธีการใดก็ได้แล้วแต่ความเหมาะสมและความพร้อมขององค์กร ซึ่งวิธีดังกล่าวได้แก่

1. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากโครงสร้างสายบังคับบัญชาขององค์กร (The Organizational Approach) โดยพิจารณารายละเอียดกิจกรรมตามศูนย์ ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือตามหน่วยงาน กล่าวคือ หากองค์กรมีการแบ่งย่อยศูนย์ความรับผิดชอบลงไปจนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียดพอ สมควรแล้ว ผู้วางระบบสามารถกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความ รับผิดชอบเหล่านั้นได้ง่ายขึ้น การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจเป็นจุดเริ่มต้นที่ค่อนข้างง่ายสามารถเข้าใจได้ง่าย ไม่ก่อให้เกิดภัยอันตรายใด ๆ แก่หน่วยงาน และเป็นวิธีที่สะดวกเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ นอกจากนี้ความเป็นเจ้าของข้อมูลก็จะไม่เป็นประเด็นปัญหาตามมา เนื่องจากแต่ละหน่วยงานเป็นผู้กำหนดกิจกรรมของหน่วยงานตนเองขึ้นเป็นเอกเทศจากหน่วยงานอื่นๆ ในองค์กรเดียวกัน วิธีนี้มีข้อเสียคือ ไม่ช่วยให้มองเห็นถึงความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร

2. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากหน้าที่งาน (The Functional Approach) ผู้วางระบบจะต้องกำหนดและวิเคราะห์หน่วยกิจกรรมต่าง ๆ (Activity Units) โดยพิจารณาจากหน้าที่งาน นั่นคือ กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์เดียวกัน (Common Purpose) จะถูกนำมาร้อยเรียงกัน เช่น การร้อยเรียงกันตามวัตถุประสงค์ทางด้านคุณภาพหรือการเงิน วิธีนี้สามารถนำไปดำเนินการในลักษณะทางคู่ขนาน (Twin-track Approach) โดยเริ่มต้นจากระดับเบื้องต้นก่อน การวิเคราะห์จะ



เริ่มด้วยการแบ่งแยกหน้าที่การงานต่าง ๆ (Functions) ออกเป็นหน่วยเล็กที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ และตามด้วยคำถามที่ว่าหน้าที่การงานนั้น ๆ มีการปฏิบัติอย่างไร และจากระดับล่างก็จะตั้งคำถามว่าทำไมจึงต้องมีการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ วิธีนี้มีข้อดีในแง่ที่ว่า เป็นวิธีที่ช่วยให้การจัดโครงสร้างกิจกรรมต่าง ๆ เป็นแบบเป็นแผนยิ่งขึ้น แต่ก็ เป็นวิธีที่ค่อนข้างสลับซับซ้อนและหาผู้เป็นเจ้าของข้อมูลที่แท้จริงไม่ได้ จึงมีเพียงองค์กรไม่กี่แห่งที่เริ่มต้นด้วยวิธีการนี้

3. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากลูกโซ่คุณค่าทางธุรกิจ (The Business Value Chain Approach) หรือพิจารณาจากกระบวนการทางธุรกิจ (The Business Process Approach) ผู้วางระบบจะกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมโดยพิจารณาจากลำดับทางเดินของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกัน (ซึ่งก็คือกระบวนการทางธุรกิจนั่นเอง) วิธีนี้ จำเป็นต้องอาศัยการเข้าถึงเหตุการณ์ประกอบ จึงมีข้อดีคือช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูล กิจกรรมที่สามารถเชื่อมโยงได้กับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ขององค์กร ตลอดจนช่วยให้สามารถระบุเวลาที่ใช้ในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการนั้น ๆ ได้ด้วย วิธีนี้อาจทำให้เสียเวลาค่อนข้างมาก แต่ก็ให้ผลคุ้มค่าเนื่องจากเป็นวิธีที่สามารถนำไปเชื่อมโยงกับ โปรแกรมและระเบียบวิธีการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องขององค์กร การใช้วิธีนี้จะต้องแน่ใจด้วยว่าไม่มีกิจกรรมใดถูกมองข้ามไป โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่สามารถระบุได้ง่ายว่าเป็นของกระบวนการใด

### 3. การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)

การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) หรือตัววัดผลได้จากการปฏิบัติกิจกรรม (Activity Output Measure) ซึ่งจะเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติกิจกรรมในระดับนั้น ๆ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า ขั้นตอนที่จะส่งผลกระทบต่อองค์กรมากที่สุดเมื่อมีการเคลื่อนเข้าสู่ระบบ ต้นทุนกิจกรรม ก็คือการวิเคราะห์และการระบุตัวผลักดันกิจกรรม ในการเลือกตัวผลักดันกิจกรรม ผู้วางระบบควรคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้

1. จะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมมากน้อยเพียงใด ซึ่งควรคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ ด้วย เช่น ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ ต้นทุนสัมพันธ์ของกิจกรรมต่าง ๆ ที่บูรณาการกัน และความแตกต่างด้านปริมาณการผลิต
2. จะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมชนิดใดบ้าง ประเด็นต่างๆ เหล่านี้มีความขึ้นอยู่กับกัน ในแง่ที่ว่า ชนิดของตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาใช้จะส่งผลกระทบต่อตรงต่อจำนวนตัวผลักดันที่จะเลือกมาใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีการถูกต้องในระดับที่ต้องการ

การที่ผู้วางระบบต้นทุนกิจกรรมจะตัดสินใจใช้ตัวผลักดันกิจกรรมเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยและการเข้าใจถึงปัญหาในรายละเอียดเป็นสำคัญ สิ่งแรกที่ผู้วางระบบควรคำนึงถึงคือจะต้องกำหนดให้ได้ว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่มีต้นทุนค่อนข้างสูง และพิจารณาความ

แตกต่างของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด รวมทั้งความแตกต่างด้านปริมาณการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดว่ามีมากน้อยเพียงใดในแต่ละกลุ่ม การแยกผลิตภัณฑ์ที่มีความแตกต่างค่อนข้างมากในด้านต่าง ๆ ที่กล่าวมาออกจากผลิตภัณฑ์อื่น ๆ จะเป็นประโยชน์ต่อการระบุกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีต้นทุนสูงที่จะสามารถนำต้นทุนมาขบรวมกันได้โดยไม่ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือนไปมากนัก จากนั้นผู้วางระบบจะต้องวิเคราะห์ต่อไปว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่มีต้นทุนต่ำที่จะสามารถขบไปรวมกับกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีต้นทุนสูงและมีกิจกรรมใดบ้างที่มีต้นทุนต่ำ และควรแยกออกมาต่างหากเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ผู้วางระบบต้นทุนกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นอีกในการเลือกตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งปัจจัยอื่นที่ควรพิจารณามีดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดันกิจกรรม (Measurement Costs) นั่นคือการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมว่ามีความยากง่ายเพียงใด
2. สหสัมพันธ์ (Correlation) นั่นคือพิจารณาว่าปริมาณการใช้กิจกรรมที่แท้จริง (Actual Consumption of Activity) มีสหสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แฝงอยู่ในตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมานั้นเพียงใด
3. ผลกระทบเชิงพฤติกรรม (Behavioral Effects) นั่นคือตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาทำให้พฤติกรรมของพนักงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

จากทั้งหมดที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า ระบบต้นทุนกิจกรรมจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่มีความแตกต่างกันไปในแต่ละกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ อย่างไรก็ตามการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมจำเป็นต้องอาศัยการวิเคราะห์คุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดด้วย นอกจากนี้แต่ละกิจกรรมที่กำหนดขึ้นอาจมีตัวผลักดันกิจกรรมที่เป็นไปได้หลายชนิด ตัวอย่างเช่น ผู้วางระบบอาจจะเลือกใช้จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเตรียมการผลิตหรือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมการเตรียมการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ในกรณีที่ใช้จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลักดันกิจกรรม สมมติฐาน คือ การเตรียมการผลิตแต่ละชนิดในแต่ละครั้งจะใช้ทรัพยากรในปริมาณใกล้เคียงกัน จึงมีผู้เรียกตัวผลักดันกิจกรรมชนิดนี้ว่า ตัวผลักดันที่อิงอยู่กับจำนวนครั้งของการประกอบกิจกรรม (Transaction Driver) ซึ่งจะต้องอาศัยการวัดจำนวนครั้งของการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ตัวผลักดันกิจกรรมชนิดนี้ควรนำมาใช้เมื่อผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้กิจกรรมในแต่ละครั้งที่ปฏิบัติกิจกรรมในสัดส่วนใกล้เคียงกัน ในทางตรงกันข้ามหากใช้จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเตรียมการผลิตเป็นตัวผลักดันกิจกรรม สมมติฐาน ก็คือ ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะใช้กิจกรรมในปริมาณแตกต่างกันซึ่งขึ้นอยู่กับเวลาที่ใช้ในการเตรียมการผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น ๆ จึงมีผู้เรียกตัวผลักดันกิจกรรมเหล่านี้ว่า ตัวผลักดันที่อิงอยู่กับ

ปริมาณเวลา (Duration Driver) ซึ่งจะต้องอาศัยการวัดสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมแต่ละชนิดโดยแยกเป็นรายผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์นี้ ควรนำมาใช้ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้กิจกรรมในปริมาณที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด

#### 4. ระบุต้นทุนทางตรงและปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ

เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็มเน้นการปันส่วน และการสนใจค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นสิ่งสำคัญ จึงไม่ได้ให้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่องอันจะนำไปสู่การลดความสูญเปล่าต่าง ๆ และเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต ทั้งนี้เพราะระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็มถือว่าเป็นแรงงานทางตรงเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้กิจการมีต้นทุนสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น การใช้ค่าแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจึงให้ข้อมูลผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนจากความเป็นจริง

ฉะนั้น ในระบบต้นทุนกิจกรรม การระบุต้นทุนทางตรงและปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ โดยพิจารณาจากปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์หรือบริการ เนื่องจากตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม คือเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่สะสมไว้ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ กล่าวคือ เมื่อต้นทุนทรัพยากรหรือต้นทุนตามผังบัญชีได้มีการระบุเข้าสู่แต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่สะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี ดังนี้

1. การปันส่วนทางตรง (Direct Charging) ในกระบวนการผลิตทั่วไปมักเกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์หลายหลายชนิด การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดได้อย่างถูกต้องจึงเป็นเรื่องยาก จะมีแต่เฉพาะค่าวัตถุดิบและค่าแรงงานทางตรงเท่านั้นที่จะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง สำหรับกิจการที่มีบริการหลากหลายก็อาจประสบปัญหาในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่บริการต่าง ๆ ในลักษณะเดียวกัน ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกิจการที่มีบริการเพียงไม่กี่ชนิด การปันส่วนทางตรงอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่า ตัวอย่างเช่น ธุรกิจประกันภัยอาจกำหนดให้แต่ละแผนกทำการขายประกันภัยเป็นแต่ละชนิดไป ในกรณีเช่นนี้ต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกจะสามารถปันส่วนเข้าสู่บริการของแผนกนั้น ๆ ได้โดยตรง

2. การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) เป็นวิธีที่ตรงกันข้ามกับวิธีแรก การปันส่วนโดยวิธีนี้มักจบลงด้วยการใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่อาจจะไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ จึงเป็นวิธีการที่ง่าย และไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย แต่ไม่คำนึงถึงกิจกรรมที่อยู่เบื้องหลังการผลิตสินค้าหรือบริการแต่ละชนิด

3. การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักการ วิธีนี้จำเป็นต้องอาศัยเทคนิคทางสถิติเข้าช่วย เช่น การวิเคราะห์การถดถอยหรือการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลระหว่างต้นทุนกิจกรรมกับตัวผลักดัน กิจกรรมที่เลือกมานั้น (Causal Relationship) วิธีนี้จะมีต้นทุนต่ำกว่าวิธีแรก และควรนำไปใช้มากกว่าวิธีที่ 2

เนื่องจากในทางปฏิบัติความสัมพันธ์ระหว่างตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการกับกิจกรรมต่าง ๆ อาจมีเป็นจำนวนมาก จึงจำเป็นที่ผู้วางระบบจะต้องเลือกตัวผลักดันกิจกรรมมาใช้เท่าที่จำเป็นเพื่อให้มีค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลักดันต่ำสุด ตัวอย่างเช่น การจัดทำคำสั่งผลิต การจัดตารางการผลิต การทดสอบคุณภาพชิ้นส่วนหน่วยแรก การขนย้ายวัตถุดิบ กิจกรรมเหล่านี้สามารถที่จะนำมาใช้เป็น กิจกรรมเดียวกันและใช้ตัวผลักดันกิจกรรมร่วมกัน เช่น การใช้จำนวน Production Runs หรือ จำนวน Lot ของวัตถุดิบเป็นตัวผลักดันกิจกรรม เป็นต้น ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์จะมีความถูกต้องและสอดคล้องกับกระบวนการผลิตมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาใช้มีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรมนั้น ๆ มากน้อยเพียงใด

#### 5. การเชื่อมโยงกิจกรรม และปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ

ขั้นตอนการเชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการและปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น เป็นขั้นตอนหลังจากการวิเคราะห์กิจกรรมและกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมได้แล้ว โดยขั้นตอนนี้จะเป็นการติดตามหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจกรรม และผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ในบางกรณีอาจต้องมีการตัดกิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ไม่เป็นสาระสำคัญออกไปหรืออาจตีความกิจกรรมบางอย่างหรือผลิตภัณฑ์บางอย่างรวมกับกิจกรรมอื่น ๆ หรือผลิตภัณฑ์อื่น ๆ นอกจากนี้จะต้องคำนึงถึงกิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์หรือบริการอื่น ๆ ที่อาจจะมีการเพิ่มเติมในอนาคตด้วย หากกิจกรรมใดเกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์หรือบริการมากกว่า 1 ชนิด จะต้องนำมาพิจารณาเป็นแต่ละผลิตภัณฑ์หรือบริการไปว่าใช้กิจกรรมรวมทั้งกิจกรรมย่อยนั้น ๆ จริงหรือไม่ การเชื่อมโยงกิจกรรมมีผลต่อการปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ระบบต้นทุนกิจกรรม จะมีความถูกต้องมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้ กิจกรรมของผลิตภัณฑ์หรือบริการแต่ละชนิด ตลอดจนการเลือกตัวผลักดันต้นทุนที่เลือกมาใช้เป็นสำคัญ

#### 6. กำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

เมื่อกิจการสามารถระบุตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งเป็นผลจากการระบุตัวผลักดันกิจกรรม ทั้งนี้ ตัวผลักดันต้นทุนเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการควบคุมและลดต้นทุนกิจการ และใช้เป็นฐานในการ

คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ ด้วย ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงต่ำเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดใช้กิจกรรมต่าง ๆ มากน้อยแค่ไหน และเมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนข้างต้น (Prime Costs) ของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ

ตัวผลักดันต้นทุน คือ เหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ตัวผลักดันต้นทุน คือ ปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่าง ๆ ตามมา แต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น (Root Cause) มีข้อสังเกตที่ว่า ตัวผลักดันต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอและมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ การจัดการกับตัวผลักดันต้นทุนให้ได้ก่อนที่จะลงมือพัฒนา กิจกรรมต่าง ๆ ต่อไป จึงเป็นวิธีที่ได้ผลที่สุดในการขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า กิจกรรมไม่ควรเสียเวลาไปในการปฏิบัติกิจกรรมบางอย่างซึ่งไม่น่าจะปล่อยให้ปฏิบัติมาตั้งแต่แรก การจัดการกับตัวผลักดัน ต้นทุนจะช่วยให้สามารถขจัดหรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงโดยปริยาย ซึ่งการจะกำหนดตัวผลักดัน ต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้น ควรจะต้องจัดให้มีการฝึกปฏิบัติการขึ้นในหมู่ผู้เชี่ยวชาญในหน้าที่ การงานด้านต่างๆ จากทุก ๆ ฝ่ายในองค์กรเพื่อให้เข้าใจถึงปัจจัยเกี่ยวกับความสลับซับซ้อนในด้าน ต่าง ๆ ที่อยู่เบื้องหลังการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Complexity Factors)

การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนโดยทั่วไป จะประกอบไปด้วย 5 ขั้นตอน ดังนี้

1. ระบุตัวผลักดันต้นทุนทั้งในระดับกิจกรรม และในระดับกระบวนการ การเชื่อมโยง กลยุทธ์ของกิจการ จะสามารถช่วยให้สามารถแบ่งตัวผลักดันต้นทุนออกได้เป็น 2 ประเภท คือ Structural Cost Drivers และ Executive Cost Drivers

Structural Cost Drivers คือ ตัวผลักดันต้นทุนอันเป็นผลมาจากการตัดสินใจเลือก กลยุทธ์เกี่ยวกับโครงสร้างทางเศรษฐศาสตร์ของกิจการอันได้แก่ ขนาดของเงินทุนในโรงงานหรือ ในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือการรวมกิจการในแนวนอน (Scale) การรวมกิจการในแนวตั้ง (Scope) จำนวนครั้งในอดีตที่กิจการได้ทำสิ่งใดซ้ำกับที่เคยทำมาแล้ว (Experience) เทคโนโลยีที่นำมา ใช้ในแต่ละขั้นตอนของลูกโซ่คุณค่าของกิจการ และความสลับซับซ้อนของสายผลิตภัณฑ์หรือ บริการให้กับลูกค้า

Executive Cost Drivers คือ ตัวผลักดันต้นทุนเกี่ยวเนื่องกับความสามารถของกิจการใน การดำเนินการให้ประสบความสำเร็จ เช่น การให้พนักงานมีส่วนร่วมในการบริหารงาน การบริหาร คุณภาพโดยรวม ขนาดของกำลังผลิตที่ใช้งาน ประสิทธิภาพในการออกแบบโรงงาน รายละเอียด จำเพาะของผลิตภัณฑ์ และการสร้างความสัมพันธ์กับผู้จัดจำหน่ายวัตถุดิบให้แก่กิจการตลอดจน

### ลูกค้ำของกิจการ

2. ทบทวนการเกิดและความคล้ายคลึงกันของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนต่าง ๆ เพื่อที่จะกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่แท้จริง

3. ประเมินผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่มีต่อต้นทุนกิจกรรม โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความไหว (Sensitivity Analysis Technique)

4. ระบุและประเมินทางเลือกต่าง ๆ ที่จะบริหารตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

5. วางแผน ตัดสินใจ และดำเนินมาตรการต่างๆ เพื่อพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

ในการตรวจสอบสาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรมควรจะมุ่งเน้นความสนใจไปที่ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่มีผลกระทบมากที่สุดต่อการเปลี่ยนแปลงต้นทุนกิจกรรมและอ่อนไหวที่สุดต่อการเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างทางเศรษฐศาสตร์และการเปลี่ยนแปลงในการดำเนินการต่างๆ ของกิจการ

### 7. การบริหารและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ

หลังจากการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแล้ว กิจการต้องกำหนดเป้าหมายทั้งระยะสั้นและระยะยาว ตลอดจนปัจจัยสำคัญๆ ที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ (Critical Success Factor) ด้วย นอกจากนี้การบริหารและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการธุรกิจซึ่งเป็นตัวก่อให้เกิดตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ ขึ้น ตลอดจนประเมินความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น

ฉะนั้น การบริหารและการควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญด้วย ทั้งนี้การบริหารการดำเนินงานของกิจการในลักษณะการบริหารกิจกรรม (Activity-Based Management) เป็นศาสตร์ของการบริหารที่เน้นการบริหารกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อนำไปสู่การพัฒนาคุณค่าในตัวสินค้าหรือบริการที่ลูกค้ำจะได้รับและผลกำไรที่องค์กรจะบรรลุจากการนำคุณค่าไปสู่ลูกค้ำ ศาสตร์แห่งการบริหารดังกล่าวจะเน้นการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุน การวิเคราะห์กิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน การบริหารต้นทุนกิจกรรมจึงจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลจากระบบต้นทุนกิจกรรมที่จะนำไปสู่การจัดโครงสร้างกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเสียใหม่ โดยเน้นความมีประสิทธิภาพ ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติกิจกรรม และความสอดคล้องต้องกันระหว่างกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เกิดความเป็นเลิศตลอดทั่วองค์กร การบริหารกิจกรรมจะให้ความสำคัญกับเวลา ต้นทุน คุณภาพ และความยืดหยุ่นเพื่อพัฒนาความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมต่าง ๆ โดยเฉพาะในสถานการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง มีการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีกันอย่างรวดเร็ว และตลาดเป็นของผู้บริโภคดังเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้ การวิเคราะห์กิจกรรมและการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินและผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่สำคัญ ๆ ในองค์กร

เพื่อสร้างสินค้าหรือบริการที่สอดคล้องหรือเกินกว่าความคาดหมายของลูกค้า นับเป็นหัวใจสำคัญของการบริหารกิจกรรม

### ข้อจำกัดของระบบต้นทุนกิจกรรม

การประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมมีข้อจำกัดซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่เหมาะสมกับกิจการที่มีการผลิต ผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว

2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุดนั้นจะส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด แต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สูง

3. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในกิจการ เนื่องจากเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนอาจถูกตำหนิหรือลงโทษ หากงานที่ทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า

4. การให้ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรมแก่พนักงานในกิจการเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งหากมีความเข้าใจไม่ตรงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในกิจการได้

5. ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องร้อยเปอร์เซ็นต์ เช่น

5.1 การกำหนดกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.2 การหาข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรมจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน แผนปฏิบัติและจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้อง อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง หรือการให้น้ำหนักเวลาของพนักงานในใบประเมินน้ำหนักเวลาการปฏิบัติงานอาจไม่ตรงกับความเป็นจริง อันจะส่งผลให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายผิดพลาดได้

5.3 ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ของกิจการมีวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Life Cycle) เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจะทำให้การคำนวณวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต

### แนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

ความสำคัญของระบบต้นทุนกิจกรรม เน้นการบริหารต้นทุนแบบใหม่ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจในข้อมูลเกี่ยวกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดยข้อมูลนั้นจะอยู่

ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือ ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่ากิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์รวมต่อกิจการโดยรวม ฉะนั้นแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม สามารถพิจารณาจากความสำเร็จในการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป<sup>4</sup> ดังนั้นเมื่อกิจการสามารถวิเคราะห์กิจกรรมหรือระบุกิจกรรมต่างๆ ได้แล้ว กิจการต้องนำมาพิจารณาว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังนี้

1. กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ผลิตภัณฑ์หรือบริการเกิดคุณค่าในสายตาลูกค้า และทำให้เกิดคุณลักษณะของผลิตภัณฑ์และระดับการให้บริการที่ลูกค้าควรจะจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งคุณลักษณะของผลิตภัณฑ์และระดับการให้บริการนั้น ๆ

2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activity) หมายถึง กิจกรรมที่ลดลงหรือขจัดให้หมดไปได้ โดยขณะเดียวกันช่วยให้กิจการสามารถแข่งขันได้ในแง่การตอบสนองต่อข้อกำหนดต่างๆ ของลูกค้าได้

ทั้งนี้หากผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ในการบริหารกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้อย่างต่อเนื่อง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้นและเพื่อให้กิจการมีความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมนั้นสามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในกิจการได้ ดังนี้

1. การขจัดความสูญเปล่าต่าง ๆ โดยเน้นการขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งถือเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เมื่อสามารถขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าได้นั้น ก็จะสามารถลดต้นทุนในการผลิตลงได้ นอกจากนี้ยังเป็นการพัฒนาผลการปฏิบัติงานได้ดีอีกด้วย

2. การลดกิจกรรมให้เหลือน้อยที่สุด โดยการลดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นหรือจำเป็นน้อยที่สุด โดยไม่กระทบต่อการผลิตนั้น จะทำให้สามารถลดต้นทุนลงได้ เช่น กิจกรรมการตรวจเช็คเครื่องจักรก่อนผลิต ซึ่งขั้นตอนนี้อาจจะตัดทิ้งได้ โดยควรทำในกิจกรรมเตรียมการผลิตในครั้งเดียว ซึ่งจะทำให้ประหยัดเวลา และลดต้นทุนในกิจกรรมนี้ได้ โดยที่ไม่ไปเพิ่มต้นทุนในกิจกรรมอื่น

3. การเลือกทำกิจกรรมใหม่ เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ในขณะนั้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด เช่น การเลือกระหว่างที่กิจการมีกิจกรรมทำความสะอาดบริเวณที่ใช้ในการปฏิบัติงาน กับการจ้างบุคคลภายนอกมาทำแทน โดยเปรียบเทียบต้นทุนระหว่าง 2 ทางเลือกนี้ ว่าต้นทุนใดต่ำสุด ก็ควรที่จะเลือกทางนั้น โดยกิจการอาจจะตัดกิจกรรมทำความสะอาดบริเวณที่ใช้ในการปฏิบัติงานนี้ออก และเลือกกิจกรรม

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 2



ใหม่คือกิจกรรมการตรวจสอบการทำงานของบุคคลภายนอกซึ่งอาจจะประหยัดเวลาและต้นทุนมากกว่าจะดำเนินการเอง

4. ในเชิงบริหารเพื่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติกิจกรรม(การลดต้นทุนให้ต่ำลง) ผู้บริหารสามารถใช้มาตรการอื่น ๆ ร่วมกันไปในการเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติกิจกรรม ประสิทธิภาพนี้จะช่วยให้กิจการสามารถปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ ได้ในปริมาณเท่าเดิมแต่ใช้ทรัพยากรน้อยลง เช่น ใช้การบริหารเพื่อบรรลุการมีคุณภาพโดยรวม (Total Quality Management) ซึ่งจะช่วยให้กิจการลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติกิจกรรมได้

#### เทคนิคการศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา (MOTION AND TIME STUDY)

นอกจากทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรมแล้ว ยังมีเทคนิคทางวิศวกรรมที่สามารถนำเข้ามาเกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการบริหารเวลาในการปฏิบัติงานเพื่อหาเวลามาตรฐานของงานในส่วนต่างๆ เรียกว่า การศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา

การศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา<sup>5</sup> หมายถึง เทคนิคในการวิเคราะห์ขั้นต้นของการปฏิบัติงานเพื่อขจัดงานที่ไม่จำเป็นออก และสรรหาวิธีการทำงานซึ่งดีที่สุดและเร็วที่สุดในการปฏิบัติงานนั้น ๆ รวมถึงการปรับปรุงมาตรฐานของวิธีการทำงานสภาพการทำงาน เครื่องมือต่างๆ และการฝึกคนงานให้ทำงานด้วยวิธีที่ถูกต้อง การหาเวลามาตรฐานของงานและการบริหารแผนการให้รางวัลระบบต่าง ๆ

เนื่องจากการเพิ่มอัตราการผลิตของอุตสาหกรรมให้สูงขึ้น ย่อมหมายถึงการได้ผลผลิตจำนวนสูงขึ้นด้วยราคาที่ถูกลง ดังนั้นการเพิ่มอัตราผลผลิตให้กับองค์ประกอบทรัพยากรต่างๆ ที่ใช้ในการผลิตไม่ว่าจะเป็นเครื่องจักร วัสดุหรือแรงงานย่อมมีผลในการทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง การศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา จะช่วยกำหนดวิธีการทำงานที่ถูกต้อง และเวลาในการทำงานนั้นๆ อย่างได้มาตรฐานและยุติธรรม ซึ่งจะช่วยให้สามารถหาค่าของอัตราการผลิตของผลิตภัณฑ์และต้นทุนการผลิตที่แม่นยำที่สุด อีกทั้งยังช่วยพัฒนาปรับปรุงวิธีการทำงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยค่าใช้จ่ายเพียงเล็กน้อย

ประโยชน์ของการศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา คือ เป็นเครื่องมือช่วยในการเพิ่มอัตราการผลิตในโรงงานโดยการจัดระบบงานให้ใหม่ และลดส่วนของเวลาที่ไร้ประสิทธิภาพต่างๆ ออกไป โดยเสียค่าใช้จ่ายในการลงทุนเครื่องจักรและอุปกรณ์น้อยมาก การศึกษาการเคลื่อนไหว

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 171

<sup>6</sup> รัชต์วรรณ กาญจนปัญญาคม, การศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา (กรุงเทพฯ: ฟิสิกส์เซ็นเตอร์, 2538),

และเวลา ยังเป็นเครื่องมือในการกำหนดมาตรฐานของงานซึ่งใช้ประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมการผลิต สามารถใช้ศึกษางานได้ทุกชนิดและทุกสถานที่ ฉะนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่าการศึกษาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา มีประโยชน์ต่อ

- ฝ่ายบริหารในการลดต้นทุนผลิต
- คนงาน เนื่องจากไม่ต้องทำงานหนักเกินไป และได้ค่าตอบแทนที่ยุติธรรม
- ผู้บริโภค ในการได้สินค้าที่มีคุณภาพในราคาที่ไม่แพง
- ระบบการจัดเก็บข้อมูล ที่ถูกต้องและได้มาตรฐานเพื่อใช้ประโยชน์ต่อไป

การใช้การศึกษาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา ในระยะแรก ๆ ก็เพื่อการประหยัดแรงงานทางตรงของโรงงานเท่านั้น แต่หากบุคคลากรระดับต่างๆ เข้าใจวัตถุประสงค์ วิธีการและเทคนิคแล้วก็นำไปใช้ประโยชน์ทางอื่นอีกมาก โดยตระหนักว่า หลักการของมันสามารถครอบคลุมและนำไปใช้กับทุกงานชนิดซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้กำลังคนและเครื่องจักร เพราะอัตราค่าจ้างแรงงานที่สูงขึ้นในปัจจุบันมีผลให้ต้นทุนค่าแรงเพิ่มขึ้น รวมถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของเครื่องมือเครื่องจักรต่างๆ ได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว มีผลให้ค่าใช่หุ้ยของอุปกรณ์การผลิตเพิ่มขึ้น ดังนั้นหลักการของการศึกษาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลาสามารถนำมาใช้ลดต้นทุนการผลิตได้ทั้งทางตรงและทางอ้อม

ฉะนั้น กิจการสามารถนำทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรม และการศึกษาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา มาประยุกต์ใช้ร่วมกันได้ โดยหากกิจการสามารถวิเคราะห์กิจกรรมเพิ่มค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าตามระบบต้นทุนกิจกรรมแล้ว กิจการสามารถนำกิจการเพิ่มค่านั้นมาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลา เพื่อจะได้เวลาที่เป็นมาตรฐานในการผลิต สำหรับกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งกิจการไม่สามารถลดหรือตัดทอนได้นั้น กิจการก็สามารถนำมาศึกษาการเคลื่อนไหวและเวลาได้เช่นเดียวกัน เพื่อจะได้เวลาที่เหมาะสมที่สุดในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้การลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าออกไป และการหาเวลาที่เป็นมาตรฐานในการผลิต จะสามารถทำให้กิจการลดเวลา ลดต้นทุนในการผลิตได้ อีกทั้งเป็นการเพิ่มผลผลิตได้อีกด้วย