

การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมบริการ Implementing Activity-Based Costing in the Service Industry

จิรวรรณ ปลั่งพงษ์พันธ์¹

Jirawan Plungpongpan¹

¹โปรแกรมวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

บทคัดย่อ

ต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการบัญชีสมัยใหม่ที่เน้นการนำต้นทุนมาใช้ร่วมกับการบริหารงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน และสามารถวัดผล การดำเนินงานในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพอย่างเป็นรูปธรรม ขั้นตอนในการนำต้นทุนฐาน กิจกรรม ประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ดังนี้ 1) การระบุกิจกรรม 2) การระบุตัวหลักต้นทุน และ 3) การจัดสรร ต้นทุนเข้ากิจกรรม นอกจากนั้นยังสามารถระบุได้ว่ากิจกรรมใดสร้างมูลค่า และกิจกรรมใดไม่สร้างมูลค่าให้กับผลการดำเนินงาน ในขณะที่วิธีการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม ไม่สามารถทำได้เช่นเดียวกับวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนฐานกิจกรรมเริ่มนำมาใช้ใน อุตสาหกรรมผลิตสินค้าแต่สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับอุตสาหกรรมบริการได้เป็นอย่างดี โดยเน้นการบริหารต้นทุนมากกว่าการคิดมูลค่างานบริการ อุตสาหกรรมบริการมีความสำคัญต่อ การพัฒนาประเทศ ทั้งยังมีส่วนทำให้เกิดการเพิ่มมูลค่าให้กับสินค้าและบริการต่าง ๆ ทำให้เกิด การแข่งขันกันสร้างสรรค์ชิ้นงานการให้บริการในด้านต่าง ๆ ให้กับลูกค้า จึงทำให้มีความจำเป็น จะต้องคำนวณหาต้นทุนในการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ถูกต้อง เพื่อเป็นข้อมูลในการบริหารงาน ด้านต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน เช่น การลดต้นทุนที่ยังคงมีคุณภาพของงาน ให้บริการเท่าเดิม หรือมากขึ้นกว่าเดิม

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม การเลือกใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม อุตสาหกรรมบริการ

Abstracts

Activity-based costing is a modern accounting method that focuses on bringing costs together with administration in order to achieve efficiency and effectiveness in operations. It can be measured in terms of quantity and quality. The process of activity-based costing consists of three steps: 1) identification of activities; 2) identification of cost drivers; and 3) allocation of costs to activities. In addition, it can also identify which activities are value-added and which activities are non-value-added. In traditional costing this cannot be performed in detail as it can in activity-based costing. Activity-based costing first began to be used in the manufacturing industry, but it can be applied to the service industry with a focus on cost management rather than service cost. The service industry is important for national development. It also adds to the variety of value added products and services, contributing to greater competition to create more diverse services for customers. Therefore, it is necessary for businesses to calculate the correct operating costs to provide management information about various aspects of their services, which can contribute to a competitive advantage, such as reducing the service cost but providing the same quality or better.

Keywords: activities based costing, selecting to use activities based costing, service industry

บทนำ

อุตสาหกรรมบริการเป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมหลักที่เข้ามาให้บริการลูกค้าในฐานะที่เชื่อมต่อกับอุตสาหกรรมอื่น ๆ และในฐานะที่เป็นกิจการสร้างงานบริการขึ้นเอง จึงมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศเกษตรกรรมอย่างประเทศไทย อุตสาหกรรมบริการดำเนินธุรกิจเพื่อเพิ่มมูลค่าของสินค้าและบริการ โดยการสร้างสรรค์งานบริการใหม่ ๆ เพื่อให้บริการแก่ลูกค้าอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นอุตสาหกรรมบริการจึงมีความจำเป็นต้องนำแนวคิดการบริหารต่าง ๆ มาใช้ในการพัฒนาธุรกิจ หนึ่งในแนวคิดพื้นฐานของการตัดสินใจทางธุรกิจ ได้แก่ การบริหารต้นทุนของอุตสาหกรรมบริการในการดำเนินงานต่าง ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผล และวิธีการบัญชีแบบดั้งเดิมขาดความเที่ยงตรงไม่สามารถรองรับต่อการตัดสินใจในปัจจุบันได้ เนื่องจากสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะในอุตสาหกรรมบริการ (จุฑามาน ลิทธิผลวนิชกุล, 2553)

ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีที่ผู้บริหารควรนำมาใช้ในการบริหารต้นทุนของอุตสาหกรรมบริการ ซึ่งจะต้องพิจารณาต้นทุนจากกระบวนการดำเนินงานของอุตสาหกรรมบริการ คล้ายคลึงกับการคิดต้นทุนของกระบวนการผลิตสินค้า ปัญหาที่พบจากการคิดต้นทุนสินค้าหรือบริการไม่ได้อยู่ที่ต้นทุนทางตรง เนื่องจากต้นทุนทางตรงสามารถคิดต้นทุนเข้าสินค้าหรือบริการได้ง่าย แต่อยู่ที่ต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุได้ว่าคิดเข้าสินค้าหรือบริการได้โดยตรง จึงต้องใช้ระบบปันส่วนต้นทุนมาจัดสรรต้นทุนดังกล่าวเข้าต้นทุนสินค้าหรือบริการ (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553) อย่างไรก็ตามไม่ว่าหน่วยงานผลิตหรือให้บริการจะต้องมีหน่วยงานที่ให้บริการในหน่วยงานผลิตหรือหน่วยงานที่ให้บริการนั้น ๆ การคิดต้นทุนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการกำหนดต้นทุนทางอ้อมเข้ากิจกรรมต่าง ๆ นำไปสู่สินค้าหรือบริการ (Whitcotton, Libby and Phillips, 2014) ซึ่งต้นทุนของงานบริการในอุตสาหกรรมบริการนั้นต้นทุนทางอ้อมมีสัดส่วนจำนวนมากเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของงานบริการแต่ละงาน ดังนั้น วิธีคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจึงมีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้สำหรับการบริหารต้นทุนในอุตสาหกรรมบริการ

จากเหตุผลข้างต้นชี้ให้เห็นว่า การนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมบริการได้เที่ยงตรงและรวดเร็ว ทำให้เกิดประโยชน์ในการใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

อุตสาหกรรมบริการ

อุตสาหกรรมบริการ (Service Industry) หมายถึงกระบวนการดำเนินงานที่ใช้ทุนและแรงงาน เพื่อจัดให้มีบริการ เช่น อุตสาหกรรมขนส่ง อุตสาหกรรมการเงิน เป็นต้น โดยส่วนใหญ่ มักคิดว่าอุตสาหกรรมคือการผลิตสินค้าในปริมาณจำนวนมาก โรงงานอุตสาหกรรมไทย

ได้ทำหน้าที่รวบรวมรายชื่อและข้อมูลของโรงงานอุตสาหกรรมในประเทศไทย และจัดกลุ่มอุตสาหกรรมออกเป็นหลายกลุ่ม เช่น แบ่งตามลักษณะและขนาดของกิจการ แบ่งตามลักษณะการใช้ แบ่งตามสภาพและสมบัติผลิตภัณฑ์ แบ่งตามกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่การแบ่งกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีประเภทของอุตสาหกรรมบริการ เข้ามาอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมมี 2 กลุ่ม ดังนี้ (โรงงานอุตสาหกรรมไทย, 2555)

1. กลุ่มอุตสาหกรรมที่จัดแบ่งอุตสาหกรรมตามกรรมวิธี สามารถแยกเป็น 4 ประเภท คือ

1.1 อุตสาหกรรมการสกัดจากธรรมชาติ หมายถึง การสกัดหรือแยกหรือนำเอาทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ให้เป็นประโยชน์ เช่น การทำเหมืองแร่ต่าง ๆ การประมง การป่าไม้

1.2 อุตสาหกรรมการผลิต หมายถึง การนำเอาวัตถุดิบจากอุตสาหกรรมที่เกิดจากการสกัดจากธรรมชาติมาผลิตเป็นวัตถุดิบสำเร็จรูปหรือผลิตภัณฑ์อื่น เช่น อุตสาหกรรมผลิตกระดาษ อุตสาหกรรมผลิตผ้า อุตสาหกรรมผลิตแป้ง ฯลฯ

1.3 อุตสาหกรรมการขนส่ง หมายถึง การดำเนินงานเพื่อนำวัตถุดิบสำเร็จรูปไปส่งให้ผู้บริโภค เช่น การเดินเรือ การรถไฟ การเดินอากาศ

1.4 อุตสาหกรรมการบริการ หมายถึง การประกอบกิจการด้านการใช้บริการต่าง ๆ เช่น การท่องเที่ยว โรงแรม โรงพยาบาล ธนาคาร ประกันภัย ฯลฯ

2. กลุ่มอุตสาหกรรมที่แยกตามลักษณะของการผลิต แบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

2.1 อุตสาหกรรมที่ 1 หรือ อุตสาหกรรมเบื้องต้น เป็นการผลิตเพื่อให้ได้วัตถุดิบไปใช้ประกอบการอย่างอื่น เช่น กลีกรวม ประมง เหมืองแร่

2.2 อุตสาหกรรมที่ 2 เป็นอุตสาหกรรมการผลิตวัตถุดิบสำเร็จรูป เช่น โรงงานอาหารกระป๋อง โรงงานผลิตรถยนต์ โรงงานผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้า โรงงานผลิตผ้า ฯลฯ

2.3 อุตสาหกรรมที่ 3 เป็นอุตสาหกรรมด้านบริการ เช่น เดินเรือ การรถไฟ การเดินอากาศ โรงแรม ธนาคาร ประกันภัย โรงพยาบาล ฯลฯ

ดังนั้นประเภทอุตสาหกรรมการบริการในกลุ่มที่ 2 ซึ่งแยกตามลักษณะของการผลิตครอบคลุมทั้งประเภทอุตสาหกรรมการขนส่ง และอุตสาหกรรมการบริการ ซึ่งความหมายของอุตสาหกรรมการบริการที่ใช้ในบทความนี้อยู่ในกลุ่มที่ 2 อุตสาหกรรมการบริการเป็นอุตสาหกรรมที่เกิดจากการต่อยอดของอุตสาหกรรมเบื้องต้น และอุตสาหกรรมการผลิตวัตถุดิบสำเร็จ จึงเป็นอุตสาหกรรมที่มีมูลค่าของรายได้สูง และเป็นอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศอย่างยิ่ง

ต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) เป็นแนวคิดในการบริหารต้นทุนแบบใหม่ เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน จึงเน้นให้ผู้บริหารให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งที่ต้องใช้กิจกรรมต่าง ๆ กิจกรรมคือ การกระทำที่ทำให้การเปลี่ยนแปลงทรัพยากรให้เป็นผลผลิต (Weygandt, Kimmel and Kieso, 2010; Whitecotton, Libby and Phillips, 2014)

องค์ประกอบการผลิตของสินค้าประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต สำหรับวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรง เป็นต้นทุนที่สามารถคิดเข้าผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายหลายรายการทำให้มีพฤติกรรมต้นทุนแตกต่างกันตามลักษณะของแต่ละรายการ และค่าใช้จ่ายการผลิตโดยส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นต้นทุนทางอ้อม ไม่สามารถคิดเข้าสินค้าได้โดยตรง จึงต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสินค้าแต่ละชนิดซึ่งวิธีการปันส่วนต้นทุนนั้นเป็นการประมาณการทำให้การคิดต้นทุนไม่ถูกต้องเท่าที่ควร ระบบการคิดต้นทุนในวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมได้เข้ามาแก้ไขปัญหานี้ โดยพิจารณาอย่างถี่ถ้วนเพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนให้ถูกต้องเพิ่มขึ้น โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม (Cost Driver) เป็นตัวกำหนดต้นทุนหรือจัดสรรต้นทุนของค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนั้นการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ กิจกรรมจะต้องเตรียมการหลายขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. ขั้นตอนการระบุกิจกรรม

สำหรับขั้นตอนนี้ในช่วงพิจารณากำหนดกิจกรรมทั้งหมดของกิจการที่ต้องการวัดต้นทุนด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งแต่ละกิจการมีโครงสร้างการทำงานแตกต่างกัน การระบุกิจกรรมจึงต้องพิจารณาสิ่งที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมได้ดังต่อไปนี้

1.1 กระบวนการทางธุรกิจ ในแต่ละกระบวนการโดยหลักแล้วจะเริ่มจากปัจจัยป้อนเข้า (Input) ตามด้วยกระบวนการดำเนินงาน (Process) สุดท้ายจะเป็นผลลัพธ์ (Output) ซึ่งจะต้องพิจารณากระบวนการทั้งระบบ สามารถแยกพิจารณาจากระบบย่อย ๆ หลายกระบวนการ แล้วนำกระบวนการย่อย ๆ เหล่านี้มาต่อเชื่อมกันเป็นกระบวนการใหญ่ เป็นต้น

1.2 ศูนย์ความรับผิดชอบ ใช้กับกิจการที่มีการมอบหมายงานให้แก่แผนกหรือศูนย์รับผิดชอบไว้แล้ว จากนั้นพิจารณางานในแต่ละศูนย์สามารถแยกย่อยเป็นกิจกรรมต่าง ๆ

1.3 การรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์พนักงานในส่วนต่าง ๆ ที่ทำงานเกี่ยวข้องกับกระบวนการทางธุรกิจ นำมาเปรียบเทียบกับกำหนดหน้าที่การงาน (Job Description) เพื่อตรวจสอบก่อนนำมาใช้ในการระบุเป็นกิจกรรมต่อไป

2. ขั้นตอนกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นตัวที่ทำให้ต้นทุนเกิดขึ้นตามกิจกรรมต่าง ๆ สามารถนำมาวิเคราะห์จัดลำดับได้เป็น 4 แบบ ดังนี้

2.1 ระดับผันแปรตามปริมาณการให้บริการ (Unit – Level Activity) หมายถึง ต้นทุนที่ผันแปรตามปริมาณการดำเนินงาน เป็นต้นทุนที่สามารถคิดโดยตรงกับการให้บริการได้ เช่น วัสดุคิป์ที่ใช้ในการซ่อมรถยนต์ ค่าแรงทางตรงสำหรับการซ่อมรถยนต์

2.2 ระดับผันแปรตามกลุ่มให้บริการ (Batch – Level Activity) หมายถึง ต้นทุนที่ผันแปรโดยตรงกับกลุ่มการให้บริการแต่ละประเภท โดยไม่มีความสัมพันธ์กับหน่วยการให้บริการของกลุ่มการให้บริการแต่ละประเภทนั้น เช่น จำนวนครั้งในการเตรียมตั้งเครื่องจักรจำนวนครั้งของการตรวจสอบคุณภาพของการให้บริการ จำนวนครั้งในการเตรียมวัสดุคิป์ที่ใช้ในการบริการ

2.3 ระดับผันแปรตามความแตกต่างของบริการ (Product – Sustaining Activity) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมที่ทำโดยรวมเพื่อให้เกิดการให้บริการแต่ละชนิดได้ และไม่มี ความสัมพันธ์โดยตรงกับปริมาณการให้บริการหรือตามกลุ่มการให้บริการ เช่น ค่าใช้จ่ายในการออกแบบ การตรวจสอบ และการซ่อมบำรุงเครื่องจักร

2.4 ระดับสนับสนุนการดำเนินงาน (Facility – Sustaining Activity) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมโดยรวมเพื่อทำให้การดำเนินงานทั่วไปเป็นไปตามปกติ จะไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการให้บริการ กลุ่มบริการ และความแตกต่างของบริการ เช่น การเสื่อมค่า-อาคาร โรงงาน ค่าสาธารณูปโภค-โรงงาน ต้นทุนประเภทนี้ไม่สามารถคิดเข้าผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง ต้องพิจารณาเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนต้นทุน

3. การจัดสรรต้นทุนเข้ากิจกรรม

ในขั้นตอนนี้ผู้บริหารและนักบัญชีร่วมกันพิจารณาสะสมต้นทุนต่าง ๆ ลงในกิจกรรมที่ระบุได้ไว้ มีขั้นตอนดังนี้

3.1 คำนวณต้นทุนทั้งหมดเข้าแต่ละกิจกรรม โดยพิจารณาจากต้นทุนทางตรง สามารถคิดเข้ากิจกรรมได้โดยตรง และต้นทุนทางอ้อม พิจารณาเพิ่มขั้นตอนโดยปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องเข้าในแต่ละกิจกรรม

3.2 วิเคราะห์และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน คือ การหาสาเหตุที่สำคัญที่ทำให้ ต้นทุนของกิจกรรมเปลี่ยนแปลง เพื่อนำมาหารต้นทุนที่คำนวณได้ในข้อ 2 เป็นต้นทุนต่อหน่วยของ ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน เช่น

3.2.1 กิจกรรมจัดซื้อวัสดุคิป์ จำนวนครั้งในการจัดซื้อ

3.2.2 กิจกรรมเตรียมการผลิต จำนวนชั่วโมงในการเตรียมการผลิต

3.2.3 กิจกรรมการประกอบชิ้นส่วน จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง

3.2.4 กิจกรรมทดสอบคุณภาพ จำนวนชั่วโมงการทดสอบคุณภาพ

3.3 การคำนวณต้นทุนสินค้า การคำนวณหาต้นทุนกิจกรรม ต้องอาศัยผังกิจกรรม (Bill of Activities) ซึ่งต้องพิจารณาล่วงหน้าว่าผลิตภัณฑ์ที่ต้องการผ่านกิจกรรมอะไรบ้าง

หลักจากการคำนวณต้นทุนแต่ละกิจกรรมเสร็จแล้ว จะต้องนำกิจกรรมทั้งหมดมาพิจารณาคูณค่าของผลงานในแต่ละกิจกรรม ว่ามีคุณค่าอย่างไรสามารถ การวิเคราะห์กิจกรรมในลักษณะดังกล่าว เป็นการวัดถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรช่วยให้ผู้บริหารสามารถพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานโดยจะมีการมุ่งเน้นความสนใจกับกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและขจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value-Added Activities) หมายถึง กิจกรรมที่ได้พิจารณาแล้วว่า มีคุณค่าต่อการดำเนินงานไม่สามารถตัดออกได้ เช่น การออกแบบทางวิศวกรรมการประกอบชิ้นส่วน การบรรจุหีบห่อ เป็นต้น

2. กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value-Added Activities) หมายถึง กิจกรรมที่พิจารณาแล้วพบว่า ไม่ก่อประโยชน์ต่อการดำเนินงาน จึงควรลดหรือตัดกิจกรรมเหล่านี้ออกไป เพราะจะส่งผลทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น อย่างไรก็ตามผู้บริหารจะต้องพิจารณาต่อเนื่องอีกว่าเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าก็จริงแต่มีความจำเป็นต่อการดำเนินงาน เช่น การซ่อมแซมเครื่องจักร การเก็บรักษาวัตถุดิบ การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ เป็นต้น

เมื่อใดควรเลือกใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม

ผู้บริหารจะรู้ได้อย่างไรว่าควรเลือกใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ปัจจัยที่ชี้ให้เห็นว่ามีความน่าจะเป็นที่จะใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมมีดังนี้ (Weygandt, Kimmel and Kieso, 2010)

1. สายการผลิตมีความแตกต่างในปริมาณผลิตอย่างมาก และกรรมวิธีการผลิตมีความซับซ้อน

2. สายการผลิตมีจำนวนมากและแตกต่างกัน ความแตกต่างกันจำเป็นต้องใช้ระดับการสนับสนุนจากฝ่ายบริการแตกต่างกัน

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิตมีสัดส่วนต่อต้นทุนทั้งหมดจำนวนมาก เช่น มีการลงทุนในเครื่องจักรจำนวนมากการใช้เครื่องจักรทำให้จ้างแรงงานน้อย เป็นต้น

4. ต้นทุนที่มีใช้การผลิต เช่น ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร มักไม่ได้นำเข้าสู่ระบบการตัดสินใจ หรือนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวของงานผลิตภัณฑ์อื่นมาใช้แทน

จากข้อมูลข้างต้นพบว่า อุตสาหกรรมบริการเป็นหนึ่งในกิจการที่ควรเลือกใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม เนื่องด้วยประเด็นของค่าใช้จ่ายในการผลิตของต้นทุนของอุตสาหกรรมบริการ

มีจำนวนต่อต้นทุนทั้งหมดมีจำนวนมาก และองค์ประกอบของต้นทุนอุตสาหกรรมบริการ ไม่มีค่าวัตถุดิบทางตรง มีเฉพาะค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ดังนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่มีรายการหลายหลายประเภท และแยกออกเป็นทั้งพฤติกรรมผันแปร และคงที่ อีกทั้งยังเป็นต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม ส่วนใหญ่ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนทางอ้อม ดังนั้นควรเลือกวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้กับงานอุตสาหกรรมบริการ

ต้นทุนฐานกิจกรรมในอุตสาหกรรมบริการ

กิจการผลิตสินค้าเป็นผู้เริ่มต้นนำการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณต้นทุนสำหรับกิจการจำหน่ายสินค้า และกิจการให้บริการผู้บริหารมักใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการตัดสินใจมากกว่านำมาคิดเฉพาะมูลค่าของสินค้าหรือบริการ (Hornigren, Datar and Rajan, 2012) อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารสามารถนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้กับอุตสาหกรรมบริการ จะเป็นประโยชน์ยิ่งในการบริหารงานที่มีข้อมูลสำหรับการตัดสินใจในด้านต่าง ๆ เกี่ยวกับการกำหนดค่าบริการ การลดต้นทุนการให้บริการโดยวิธีต่าง ๆ เช่น พยายามลดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่าและไม่จำเป็นออกทั้งหมด และจะเป็นประโยชน์เพิ่มมากขึ้นเมื่อนำต้นทุนมาตรฐานมาใช้ในการกำหนดต้นทุนการให้บริการจะทำให้การกำหนดต้นทุนสามารถนำมาเป็นตัวดัชนีชี้วัดความสำเร็จของการให้บริการในแต่ละงานบริการ และพัฒนางานบริการให้มีประสิทธิภาพอย่างเป็นระบบพร้อมกับรู้ถึงสาเหตุของการเพิ่มหรือลดคุณภาพของงานบริการในแต่ละงานอย่างแท้จริง

วัตถุประสงค์ในการนำต้นทุนฐานกิจกรรม ไปใช้ในอุตสาหกรรมบริการไม่ได้แตกต่างไปจากการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้กับอุตสาหกรรมการผลิต วัตถุประสงค์นั้น ได้แก่ การกำหนดกิจกรรมที่ใช้สำหรับเก็บและตามรอยต้นทุนของแต่ละงานบริการที่จัดเตรียมไว้ เช่น งานบริการ สัญญาหรือลูกค้า (Weygandt, Kimmel and Kieso, 2010) ซึ่งกิจการในอุตสาหกรรมบริการจะแบ่งเป็นแผนงานต่าง ๆ ตามหน้าที่งาน หรือเน้นการอำนวยความสะดวกในการให้บริการลูกค้าด้วยวิธีให้บริการที่จุดเดียวแก่ลูกค้า (One Stop Service) โดยกำหนดกิจกรรมให้เป็นส่วนหนึ่งของงาน ที่ให้บริการในแต่ละงานทำให้เกิดต้นทุนจึงใช้แต่ละกิจกรรมเหล่านั้นเป็นที่สะสมต้นทุน ดังนั้นผู้บริหารสามารถบริหารงานผ่านกิจกรรมพร้อมกับพิจารณาต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งเป็น การบริหารงานที่มีขั้นตอนที่มีรายละเอียดทั้งงานและต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละงาน ต่อจากนั้นกิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนบริการ ทำให้เกิดแนวทางการพัฒนาประสิทธิภาพในการให้บริการที่ทันต่อเวลาและตรงประเด็น อีกทั้งยังเป็นการคำนวณต้นทุนการให้บริการที่ถูกต้องมากกว่าวิธีอื่น ๆ

หลักการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมในอุตสาหกรรมบริการ

เริ่มต้นด้วยการนำงานแต่ละงานของอุตสาหกรรมบริการมาวิเคราะห์เพื่อแยกออกเป็นกิจกรรมที่เล็กที่สุด ซึ่งเป็นหน่วยที่นำไปสู่การพิจารณาถึงสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) เพื่อสามารถหาตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) จากนั้นนำกิจกรรมทั้งหมดมากำหนดเป็นผังกิจกรรมเพื่อเป็นข้อมูลในการคำนวณต้นทุนของบริการทั้งหมดของกิจการ (Whitcotton et al., 2014)

การคำนวณต้นทุนในการให้บริการผู้บริหารต้องเข้าใจการเกิดขึ้นของต้นทุนว่าเป็นต้นทุนอยู่ในระดับใดจะทำให้การคำนวณต้นทุนของบริการถูกต้อง นอกจากนี้ ยังมีขั้นตอนที่สำคัญอีกขั้นตอนหนึ่งคือการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมจะต้องระบุว่ากิจกรรมนั้นมีความจำเป็นมากน้อยเท่าใด ถ้าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ถือว่าเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าส่วนกิจกรรมไม่เพิ่มค่าเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการเพิ่มค่าของการให้บริการนั้นแต่กิจกรรมไม่เพิ่มค่าบางกิจกรรมอาจมีความจำเป็นในการให้บริการ เช่น การตรวจสอบคุณภาพของงานบริการเป็นกิจกรรมที่ทำให้งานบริการมีมูลค่าเหมือนเดิม แต่เพิ่มความมั่นใจว่างานบริการทำไปแล้วจะไม่สะดุดหรือเกิดการผิดพลาดระหว่างการให้บริการนั้น ดังนั้นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าต้องนำมาพิจารณาว่ามีความจำเป็นต่อกิจการหรือไม่ หนึ่งในขั้นตอนการลดต้นทุนการให้บริการ คือ การพยายามหากิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อตัดกิจกรรมนั้นทิ้งไป แต่ถ้ากิจกรรมไม่เพิ่มค่าแต่มีความจำเป็นต่อกระบวนการให้บริการนั้น กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่ากิจกรรมนี้จะต้องพิจารณาลดต้นทุนให้น้อยพอที่จะดำเนินกิจกรรมนี้ต่อไปอย่างมีประสิทธิภาพ

เปรียบเทียบต้นทุนฐานกิจกรรมกับต้นทุนแบบดั้งเดิมในอุตสาหกรรมบริการ

ระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิมเน้นที่สินค้าและบริการ และปริมาณการผลิต แสดงถึงสินค้าหรือบริการ และปริมาณการผลิตเป็นตัวหลักต้นทุน (บงกช อนันต์พันธ์, 2552) อุตสาหกรรมบริการนำการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมมาใช้ โดยเฉพาะการใช้ข้อมูลจากการประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตจากกำลังการผลิตปกติ โดยคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรจากการประมาณจากเกณฑ์ที่คาดว่าเกี่ยวข้องกับเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายการผลิต ทำให้สามารถคำนวณหาต้นทุนการให้บริการได้รวดเร็วขึ้น ดังแสดงตามตัวอย่างข้างล่างนี้

ตัวอย่างที่ 1 งบกำไรขาดทุนแสดงตามวิธีดั้งเดิม

บริษัทตรวจสอบบัญชี จำกัด

งบประมาณกำไรขาดทุน

สำหรับปี 25X1

รายได้ค่าบริการ	200,000
หัก ค่าแรงผู้สอบบัญชี	96,000
ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีจัดสรร (60% ของค่าแรงผู้สอบบัญชี)	<u>57,600</u> <u>153,600</u>
กำไรขาดทุน	<u>46,400</u>

ถ้ากิจการในอุตสาหกรรมบริการได้นำต้นทุนฐานกิจกรรมมาแทนวิธีดั้งเดิม จะแตกต่างกับเฉพาะค่าใช้จ่ายการผลิตที่วิธีดั้งเดิมใช้ประมาณการอย่างคร่าว ๆ จากกิจกรรมเดียว แต่ถ้าเป็นวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีขั้นตอนการคำนวณต้นทุนละเอียดกว่า เริ่มตั้งแต่การกำหนดกิจกรรมเพื่อคิดต้นทุนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรตามวิธีนี้ ค่อนข้างจะผิดพลาดน้อยกว่าวิธีการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม การจัดทำงบประมาณกำไรขาดทุนเพื่อรายงานผลการดำเนินงานของอุตสาหกรรมบริการดังแสดงตามตัวอย่างที่ 2

ตัวอย่างที่ 2 งบกำไรขาดทุนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

บริษัท ตรวจสอบบัญชี จำกัด

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

สำหรับปี 25X1

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	ประมาณการต้นทุน	หารด้วย ประมาณการใช้ ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน/ กิจกรรม	อัตราค่าใช้จ่าย การผลิตจัดสรร ต่อกิจกรรม
จัดทำเอกสาร	จำนวนเอกสาร	3,000	200	15
จัดทำกระดาษทำการ	ชั่วโมงผู้สอบบัญชี	15,000	30	500
ให้คำปรึกษา	จำนวนงาน	5,000	5	1,000
ตรวจนับสินค้าคงเหลือ	ชั่วโมงตรวจนับ	2,000	10	200

บริษัท ตรวจสอบบัญชี จำกัด
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม
สำหรับปี 25X1

กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน	ตัวหลักต้นทุน ใช้จริง	อัตราค่าใช้จ่าย การผลิตจัดสรร ต่อกิจกรรม	ค่าใช้จ่ายในการ ผลิตจัดสรร
จัดทำเอกสาร	จำนวนเอกสาร	195	15	2,925
จัดทำกระดาษทำการ	ชั่วโมงผู้สอบบัญชี	32	500	16,000
ให้คำปรึกษา	จำนวนงาน	6	1,000	6,000
ตรวจนับสินค้าคงเหลือ	ชั่วโมงตรวจนับ	150	200	<u>30,000</u>
รวม				<u>54,925</u>

บริษัท ตรวจสอบบัญชี จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี 25X1

รายได้ค่าบริการ	200,000
หัก ค่าแรงผู้สอบบัญชี	96,000
ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีจัดสรร (วิธี ABC)	<u>54,925</u> <u>150,925</u>
กำไรขาดทุน	<u>49,075</u>

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยหลายงานที่นำการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม มาเปรียบกับวิธีคิดแบบดั้งเดิม เช่น บงกช อนันต์พันธ์ (2552) ได้คำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาเทียบเท่า (FTES) ของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏวราชนครินทร์ ตามระบบต้นทุนดั้งเดิมเท่ากับ 51,785.75 บาท และตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเท่ากับ 30,598.33 บาท และตุลยาพร สุรายศ, เนตรดาว ชัยเขต, อิสราภรณ์ ทนผล, และขวัญนุช เจริญวัฒน์วิญญู (2559) พบว่า ต้นทุนการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแบ่งออกเป็น 3 กิจกรรม พบว่าต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการตรวจสอบงบการเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนสูงกว่า การคำนวณแบบต้นทุนดั้งเดิม ด้วยทางราชการได้นำเฉพาะเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ และค่าเช่าบ้าน จากงานวิจัยที่กล่าวมาแล้วนั้นจะชี้ให้เห็นถึง การคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมแตกต่างกับวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม และวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถบอกสาเหตุของความแตกต่างของการคิดต้นทุนทั้งสองวิธี จะทำให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการบริหารได้

ประโยชน์จากการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในอุตสาหกรรมบริการ

การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดสรรทรัพยากรที่ประหยัดต้นทุน และสามารถรักษามาตรฐานสินค้าและบริการได้ (กุลชญา แว่นแก้ว, 2559) และศศิธร อ่อนสนิท (2555) ได้กล่าวว่าการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้สามารถทำให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงของกิจกรรมโลจิสติกส์ ซึ่งระบบบัญชีแบบเดิมไม่สามารถรายละเอียดของต้นทุนแต่ละตัวได้ ตูลาพร สุรายศ, เนตรดาว ชัยเขต, อิศราภรณ์ ทนุผล, และชวีญนุช เจริญวัฒน์วิญญู (2559) พบว่ารัฐบาลให้ความสำคัญกับต้นทุนในการดำเนินงานใช้ในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง บทบาทการใช้เงินงบประมาณของหน่วยราชการมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นระบบการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของทางราชการ เพื่อนำไปสู่การคำนวณหาค่าใช้จ่ายที่แท้จริงในการดำเนินงาน

ดังนั้น การใช้ประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมในการบริหารงานในอุตสาหกรรมบริการ จะทำให้เกิดประโยชน์ ดังนี้

1. ช่วยประเมินผลการสร้างคุณค่าให้กับงานบริการต่าง ๆ และสร้างความมั่นใจในการส่งมอบบริการตรงตามความต้องการของลูกค้าภายในกำหนดของเวลาและราคาที่ตกลงไว้ ทำให้ลูกค้าพึงพอใจต่อประสิทธิภาพของงานบริการ และความรับผิดชอบต่อค่านับสัญญา

2. ช่วยในการควบคุมต้นทุนในการสร้างคุณค่าของงานบริการที่ส่งมอบให้กับลูกค้า ที่ทำให้ลูกค้าพึงพอใจที่กิจการสามารถสร้างงานบริการที่คุ้มค่า ส่งผลให้ลูกค้าภักดีต่อบริการที่ได้รับจึงเป็นการสร้างกำไรในระยะยาวที่ก่อให้เกิดความยั่งยืนขององค์กร ตัวอย่างงานวิจัยของ เอกชัย คุปตาวาทิน, พัลลภ พรหมสาเพ็ชร, และวาสนา ช่อมะลิ (2559) นำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการคิดต้นทุนโลจิสติกส์ในการทำการเกษตรสามารถวางแผนลดค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ เช่น กิจกรรมจัดหาปัจจัยการผลิต กิจกรรมเคลื่อนย้ายผลผลิต กิจกรรมการขนส่ง และกิจกรรมการเก็บสินค้าคงคลัง เป็นต้น

3. ช่วยให้ผู้บริหารทราบข้อมูลต้นทุนที่ส่งผลต่อการดำเนินงานในการปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของงานบริการ จากการส่งเสริมกิจกรรมที่สร้างมูลค่าเพิ่มและลดทอนกิจกรรมที่ไม่สร้างมูลค่าเพิ่ม นั้นหมายถึงผู้บริหารรู้ทิศทางการดำเนินงานอย่างไรทำให้ต้นทุนต่ำ แต่คุณภาพสูงเหมือนเดิม หรือมากกว่าเดิม เป็นต้น เช่น งานวิจัยของ อุมพร เกยเลื่อน (2555) ได้สรุปว่า การนำต้นทุนฐานกิจกรรม มาใช้ทำให้กำหนดโครงสร้างการทำงานได้ถูกต้อง ลดการซ้ำซ้อนในการทำงาน และมองภาพผลการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน

4. สามารถใช้ข้อมูลต้นทุนในการกำหนดงบประมาณ โดยพิจารณาถึงความสามารถของทรัพยากรใดสามารถสร้างคุณค่าในกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า และนำไปสู่การประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น งานวิจัยของ ตูลาพร สุรายศ,

เนตรดาว ชัยเขต, อิศราภรณ์ ทนุผล, และขวัญนุช เจริญวัฒน์วิญญู (2559) พบว่า ผลการคำนวณต้นทุนที่ได้จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหาร และเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5. สามารถนำข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในการกำหนดราคาขาย การลงทุนขยายกำลังการผลิต เนื่องจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถคำนวณต้นทุนได้ถูกต้องและมีรายละเอียดที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจมากกว่าวิธีเดิม ทำให้ข้อมูลที่นำมาใช้ในการตัดสินใจได้ประโยชน์ต่อการได้เปรียบในการแข่งขัน

อย่างไรก็ตามกิจการต่าง ๆ ไม่นิยมคิดต้นทุนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม และไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2553) ซึ่งโดยปกติฝ่ายบัญชีจะไม่นิยมวิธีการบัญชีที่ยังไม่รับรองโดยทั่วไป เพราะจะต้องมีการชี้แจงข้อมูลทางบัญชีเพิ่มเติมแก่ผู้สอบบัญชีให้เข้าใจ นอกจากนี้ ยังมีขั้นตอนในการกำหนดต้นทุนวิธีนี้ยุ่งยาก และเกี่ยวข้องกับพนักงานทั้งฝ่ายบัญชีและฝ่ายอื่น ๆ และมีความใช้จ่ายสูงกว่าวิธีต้นทุนแบบดั้งเดิม ถ้านำวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในอุตสาหกรรมบริการจะต้องมีการให้ความรู้ทั้งขั้นตอนการดำเนินงานและผลประโยชน์ที่จะได้รับของวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมทั้งผู้บริหารและพนักงานที่เกี่ยวข้อง และได้รับการสนับสนุนค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมอย่างเพียงพอ

บทสรุป

แนวคิดในการการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ในกิจการอุตสาหกรรมบริการ ซึ่งมีระบบการดำเนินงานต้นทุนฐานกิจกรรมเหมือนกับกิจการผลิตสินค้า ซึ่งมีขั้นตอนในการจัดทำต้นทุนฐานกิจกรรมโดยเริ่มจากการระบุกิจกรรม กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และการจัดสรรต้นทุนเข้ากิจกรรม ยิ่งไปกว่านั้นคือ การพิจารณาวิเคราะห์คุณค่าของกิจกรรม ซึ่งในกระบวนการพิจารณานี้ เป็นกระบวนการที่เน้นให้เกิดการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่ดีกว่าวิธีการคำนวณต้นทุนในวิธีดั้งเดิมที่เน้นแต่การคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการเท่านั้น จากจุดเริ่มต้นของการคำนวณหาข้อมูลที่ใกล้เคียงความถูกต้อง มาเชื่อมโยงกับการบริหารงาน ในแต่ละกิจกรรม ทำให้เกิดข้อมูลที่มีประโยชน์สำหรับการตัดสินใจในธุรกิจ ซึ่งอาจมีความยุ่งยากในช่วงแรก ๆ แต่เมื่อมีความชำนาญแล้ว ทำให้สามารถประยุกต์ใช้วิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมในการใช้กิจการต่างของธุรกิจ ในอุตสาหกรรมบริการได้อย่างกว้างขวาง

เอกสารอ้างอิง

- กุลชญา แวนแก้ว. (2559). ผลกระทบของกลยุทธ์การจัดการต้นทุนที่เหมาะสมที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานและความได้เปรียบทางการแข่งขันของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตการค้าชายแดนภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 9(1), 46-64.
- จุฑามน สิทธิผลวนิชกุล. (2553). วิวัฒนาการของการบัญชีบริหารสู่การเปลี่ยนแปลงในมุมมองสำหรับผู้บริหาร. *วารสารวิชาชีบบัญชี*, 6(17), 90-97.
- ตุลยาพร สุรายศ, เนตรดาว ชัยเขต, อิศราภรณ์ ทนุผล, และขวัญนุช เจริญวัฒน์วิญญู. (2559). การศึกษาต้นทุนการให้บริการตรวจสอบงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดฉะเชิงเทรา ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. *วารสารการจัดการธุรกิจมหาวิทยาลัยบูรพา*, 5(1), 49-62.
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2553). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. *วารสารวิชาชีบบัญชี*, 6(17), 86-89.
- บงกช อนันต์พันธ์. (2552). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ. *วารสารมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์*, 1(3), 33-37.
- โรงงานอุตสาหกรรมไทย. (2555). *ประเภทอุตสาหกรรม*. สืบค้น 6 พฤศจิกายน 2560, จาก <http://thailandindustry.blogspot.com/2012/09/industry.html>
- ศศิธร อ่อนสนิท. (2555). การวิเคราะห์การลดต้นทุนโลจิสติกส์ โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษา: บริษัท จอห์นสัน คอนโทรล แอนด์ ซัมมิท อินทีเรียล จำกัด. *วารสารวิชาการศรีปทุม ชลบุรี*, 9(2), 115-122.
- อุมาพร เกยเลื่อน. (2555). *การศึกษาด้านแบบการคำนวณต้นทุนการศึกษาโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน กรณีศึกษา โรงเรียนชุมชนแพบริหารธุรกิจเทคโนโลยี จังหวัดขอนแก่น*. (สารนิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- เอกชัย คุปตาวาทิน. พัลลภ พรหมสาเพ็ชร. และวาสนา ช่อมะลิ. (2559). การศึกษาด้านต้นทุนโลจิสติกส์ โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษา เกษตรกรผู้ปลูกสับปะรด จังหวัดชัยภูมิ. *วารสารปัญญาภิวัฒน์*, 8(3), 89-98.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting: A managerial emphasis*. (14th ed). Essex, England: Person Education Limited.
- Weygandt, J., Kimmel, P., & Kieso, D. (2010). *Managerial accounting: Tools for business decision making*. (5th ed). Danvers, IL: John Wiley & Sons.
- Whitecotton, S., Libby, R., & Phillips, F. (2014). *Managerial accounting*. (2nd ed). New York: McGraw-Hill Irwin.