

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ให้ไว้ ณ วันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2546 หมวด 4 การบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ ในมาตรา 21 กำหนดให้ “ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด และรายงานให้สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และ ก.พ.ร. ทราบตามระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด

ในกรณีที่รายงานต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการใดสูงกว่า รายงานต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะประเภท และคุณภาพเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันของ ส่วนราชการอื่น ให้ส่วนราชการนั้นจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะดังกล่าว เสนอสำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และ ก.พ.ร. ทราบ และถ้ามิได้มีข้อทักท้วงประการใดภายใน สิบห้าวัน ก็ให้ส่วนราชการดังกล่าวถือปฏิบัติตามแผนการลดรายจ่ายนั้นต่อไปได้”

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติจะเป็นผู้ตรวจสอบ ความคุ้มค่าในการปฏิบัติการกิจแห่งรัฐ เพื่อรายงานต่อคณะรัฐมนตรีประเมินว่าภารกิจใดสมควรทำ ต่อไปหรือยุบเลิก โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่รัฐ และประชาชนจะพึงได้รับจากภารกิจนั้น และในการ ประเมินความคุ้มค่าจะต้องคำนึงถึงประเภทและสภาพของแต่ละภารกิจ ความเป็นไปได้ ประโยชน์ที่ รัฐและประชาชนจะได้รับ โดยเทียบเคียงกับรายจ่ายของรัฐ ทั้งนี้มีใช้คำนวณเป็นตัวเงินเท่านั้น แต่ ต้องคำนึงถึงประโยชน์ส่วนได้เสียของสังคมด้วย

ส่วนราชการได้จัดทำบัญชีต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ กรมบัญชีกลางกำหนดอย่างต่อเนื่องมาตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2549 ซึ่งต่อมาในปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 กรมบัญชีกลางได้พัฒนาหลักเกณฑ์วิธีการจัดทำบัญชีต้นทุนไปสู่ การจัดทำบัญชีต้นทุนต่อ หน่วย ผลผลิตย่อย กิจกรรมย่อย โดยจัดให้มีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตในกิจกรรมย่อยของ หน่วยงานสนับสนุน 5 กิจกรรมย่อย ได้แก่ กิจกรรมด้านการการเงินและบัญชี กิจกรรมด้านการพัสดุ กิจกรรมด้านบริหารบุคคล กิจกรรมด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล และกิจกรรมด้านการตรวจสอบ ภายใน และได้นำผลการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตในกิจกรรมสนับสนุน 5 ด้านดังกล่าว มา ประมวลเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต (Output Cost per Unit) ระหว่างส่วนราชการ เพื่อให้ ส่วนราชการทราบข้อมูลผลการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะประเภทและ คุณภาพเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันของส่วนราชการอื่น โดยส่วนราชการต้องพิจารณาหาสาเหตุของ

ต้นทุนที่สูง และพิจารณาว่าส่วนราชการที่มีต้นทุนต่ำกว่ามีการบริหารจัดการอย่างไร เพื่อนำมาวางแผนปรับปรุงเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการทำงานของส่วนราชการ

เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ในการเปรียบเทียบภารกิจงานบริการสาธารณะประเภทและคุณภาพเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันระหว่างส่วนราชการในทุกภารกิจจึงสมควรต้องมีการจัดทำฐานข้อมูลกิจกรรม และนำกิจกรรมทั้งหมดในการดำเนินงานของส่วนราชการมาจัดประเภทจัดกลุ่มกิจกรรมที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน ให้ชัดเจนและถูกต้องโดยให้ส่วนราชการมีส่วนร่วมในการเสนอแนะให้ข้อคิดเห็นก่อน ซึ่งจะมีผลดีต่อเนื่องในการนำข้อมูลกิจกรรมไปเปรียบเทียบกันในเชิงคุณภาพ และเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยต่อไปซึ่งจะทำให้เกิดการเปรียบเทียบกันได้อย่างถูกต้องทั้งในมิติต้นทุนและคุณภาพ นอกจากนี้จะทำให้เกิดข้อมูลที่ดีสำหรับสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติในฐานะผู้ตรวจสอบความคุ้มค่าในการปฏิบัติการกิจแห่งรัฐ ซึ่งจะต้องประเมินภารกิจโดยคำนึงถึงประเภทและสภาพของภารกิจต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์

1.2.1 เพื่อให้เกิดฐานข้อมูลกิจกรรมอย่างครบถ้วนจากทุกภารกิจของส่วนราชการทั้งภารกิจหลักและภารกิจสนับสนุน นอกเหนือไปจากกิจกรรมย่อยของงานสนับสนุน 5 ด้านที่กรมบัญชีกลางได้กำหนดนำร่องไว้และได้ดำเนินการไปแล้ว ได้แก่ ด้านบัญชีการเงิน ด้านการพัสดุ ด้านการบริหารงานบุคคล ด้านการพัฒนาทรัพยากรบุคคล และด้านการตรวจสอบภายใน โดยศึกษาจากข้อมูลกิจกรรมที่มีอยู่จริงของส่วนราชการที่แต่ละส่วนราชการจัดส่งมาให้ และนำมาจัดประเภท จัดกลุ่มกิจกรรม แล้วส่งกลับให้ส่วนราชการร่วมพิจารณาตรวจสอบความเหมาะสมถูกต้อง

1.2.2 เพื่อให้เกิดการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของภารกิจงานบริการสาธารณะที่มีประเภทและคุณภาพเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันได้อย่างเหมาะสมถูกต้องครบถ้วน และเป็นฐานข้อมูลกิจกรรมสำหรับการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของภารกิจแห่งรัฐต่อไป

1.3 ขอบเขตและข้อจำกัด

1.3.1 ในการจัดทำฐานข้อมูลกิจกรรมใช้ข้อมูลจากรายงานผลการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตย่อย กิจกรรมย่อย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2551 ที่ส่วนราชการจัดทำขึ้น และส่งให้กรมบัญชีกลาง ซึ่งเป็นปีแรกที่ส่วนราชการจัดทำต้นทุนกิจกรรมย่อย จึงมีบางส่วนราชการที่อาจยังไม่พร้อมและจัดทำต้นทุนไม่ครบทุกกิจกรรม นอกจากนี้มีความเป็นไปได้ที่ข้อมูลกิจกรรมของปีงบประมาณ พ.ศ.2551 อาจแตกต่างไปจากข้อมูลในปีงบประมาณ พ.ศ.2552 ที่อยู่ระหว่างการจัดทำของส่วนราชการ

1.3.2 ในการจัดทำฐานข้อมูลกิจกรรม เพื่อให้เป็นรายงานกิจกรรมมาตรฐาน ไม่อาจสำเร็จลุล่วงภายในปีแรกปีเดียว จึงกำหนดขอบเขตงานให้ ในระยะแรกเป็นการรวบรวมภารกิจงานที่

เหมือนหรือคล้ายคลึงกันจำนวน 10 กิจกรรม สำหรับภารกิจอื่นในภาพรวมทั้งหมดจะได้นำมาพิจารณาจัดทำเป็นรายงานกิจกรรมมาตรฐานในระยะต่อไป

1.4 ประโยชน์ที่จะได้รับ

1.4.1 ส่วนราชการทุกแห่งรวมทั้งหน่วยงานกลางผู้ประเมินมีความเข้าใจถูกต้องตรงกันเกี่ยวกับภารกิจหรือกิจกรรมของภาครัฐ นอกจากนี้ หน่วยงานต่างๆ สามารถตรวจสอบความถูกต้องเพื่อเปลี่ยนแปลง ปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยอย่างต่อเนื่อง

1.4.2 มีฐานข้อมูลภารกิจงานบริการสาธารณะของหน่วยงานภาครัฐเป็นรายงานกิจกรรมมาตรฐาน ที่ให้หน่วยงานอื่นนำไปใช้ประโยชน์ในงานที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะหน่วยงานกลางที่มีหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบวิเคราะห์ภารกิจของหน่วยงานภาครัฐมิให้มีความซ้ำซ้อนไม่ว่าจะจัดตั้งหน่วยงานภาครัฐขึ้นมาในรูปแบบใดๆ หรือใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงได้ อันเป็นการให้บริการข้อมูลข่าวสารที่ดี

1.4.3 ทำให้การเปรียบเทียบกิจกรรมหรือภารกิจงานบริการสาธารณะระหว่างส่วนราชการมีความชัดเจนถูกต้องมากยิ่งขึ้น บรรลุเจตนารมณ์ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี ผลงานวิจัย ในการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

2.1 ระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Cost Management : ABCM)¹

ในปี ค.ศ. 1988 Kaplan Cooper ได้นำคำว่าระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม หรือ ABC (Activity-Based Costing System) มาใช้เป็นที่ครั้งแรกในบทความซึ่งตีพิมพ์อย่างแพร่หลาย จนกระทั่ง ค.ศ. 1991 ระบบ ABC ก็เริ่มเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลายไปทั่วทุกมุมโลก หลายกิจการ ไม่ว่าจะเป็นประเทศสหรัฐอเมริกาเอง ตลอดจนสหราชอาณาจักร กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชีย หรือ ออสเตรเลีย ต่างมีการนำเอาแนวคิด ABC ไปประยุกต์ในหน่วยงานของตน สำหรับในประเทศไทย นักวิชาการ หน่วยงานธุรกิจของภาคเอกชนต่างให้ความสนใจในเรื่องนี้ไม่น้อยเช่นกัน บริษัทหลายแห่งเริ่มประยุกต์แนวคิด ABC มาใช้ เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย การไฟฟ้านครหลวง ฯลฯ

ความเป็นเลิศของกิจการ

Brimson กล่าวว่า “ความเป็นเลิศของกิจการ” เกิดจากการบริหารงานในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทุก ๆ หน่วยงานในองค์กรเป็นภาพรวมและเน้นการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นด้านการผลิต การค้นคว้าและวิจัย การออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ การตลาด การเงิน การวางแผน การผลิต การบรรจุหีบห่อ การจัดซื้อวัตถุดิบ การบริหารบุคลากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุนต่าง ๆ ตลอดจนเพิ่มประสิทธิภาพในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ และสร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้บริโภคเป็นสำคัญ

ความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุน

ในการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรนั้นจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องตระหนักถึงความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนเป็นสำคัญ กิจการควรมีต้นทุนต่ำ แต่ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่า จะต้องมิตต้นทุนต่ำสุด และการลดลงซึ่งคุณภาพของสินค้าและบริการเสมอไป แต่อย่างน้อยที่สุดก็ควรจะมีต้นทุนต่ำกว่าต้นทุนโดยเฉลี่ยของอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติอาจจะมีต้นทุนการผลิตต่ำกว่าคู่แข่ง แต่คุณภาพของสินค้า ความพึงพอใจของพนักงาน และการลงทุนในโครงการต่าง ๆ กลับลดลง จึงจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับกลยุทธ์อื่น ๆ นอกเหนือจาก ความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนให้มากยิ่งขึ้น เช่น การแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ การปรับปรุงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ การให้บริการภายหลังการขาย เป็นต้น เมื่อได้มีการกำหนดกลยุทธ์ต่าง ๆ ของกิจการเสร็จสิ้น ผู้บริหารก็ควรที่จะจัดโครงสร้างกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กรเสียใหม่ เพื่อเพิ่ม

ประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่าง ๆ ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น กิจกรรมที่ไม่ได้มีการระบุไว้ในโครงสร้างกิจกรรมก็จะถือเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่าไปโดยปริยาย

การมองกิจกรรมต่าง ๆ เป็นภาพรวม

ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารมองกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเป็นภาพรวม ตามหลักการบริหารงานที่คตินั้นผู้บริหารระดับสูงควรจะกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยรวมและวัตถุประสงค์ของแต่ละแผนกอย่างชัดเจน เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกลมกลืนกันทั่วทั้งองค์กร อย่างไรก็ตามกิจการมักมีการบริหารงานโดยแบ่งออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะอย่าง โดยที่แต่ละแผนกก็มักมีการบริหารงานและการจัดทำรายงานเพื่อการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นอิสระจากกัน ทั้ง ๆ ที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นในแผนกหนึ่งอาจได้รับผลพวงจากการตัดสินใจและผลได้ของแผนกอื่น ๆ การบริหารงานในลักษณะนี้เชื่อว่าได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดของศูนย์ความรับผิดชอบแบบเดิม (Traditional Responsibility Center) ซึ่งไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ จนทำให้เกิดการแข่งขันในระหว่างแผนกหรือศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ ตลอดจนไม่จูงใจให้พนักงานตัดสินใจในเรื่องใดก็ตามที่จะส่งผลเสียต่อการดำเนินงานของตน ทั้ง ๆ ที่การตัดสินใจนั้นอาจจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการเป็นส่วนรวมก็ตาม ตัวอย่างเช่นวิศวกรก็มักมองกิจกรรมต่าง ๆ ทางด้านการตลาดว่าเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ในขณะที่เดียวกันฝ่ายการเงินมักมีทัศนคติที่ว่าตนเปรียบเสมือนสุนัขเฝ้าบ้านที่คอยจับตามองเมื่อผู้บริหารตัดสินใจผิดพลาด ผู้บริหารจึงควรหันไปให้ความสำคัญกับการแข่งขันระหว่างกิจการให้มากขึ้น แทนที่จะมุ่งเน้นการแข่งขันกันเองในระหว่างศูนย์ความรับผิดชอบต่าง ๆ แต่เพียงอย่างเดียว

เป็นที่น่าสังเกตว่าในปัจจุบันนี้ผู้บริหารเริ่มหันมาให้ความสนใจกับการติดตั้งระบบการบริหารการผลิตที่มีการประสานงานกับแผนกอื่น ๆ มากขึ้น หลายกิจการได้ทำการติดตั้งเทคโนโลยีสมัยใหม่เพื่อการไหลเวียนของวัตถุดิบ เครื่องมือเครื่องใช้ในการผลิต ส่วนประกอบและชิ้นส่วนต่าง ๆ ตลอดจนข้อมูลข่าวสารเป็นไปอย่างต่อเนื่องทั่วทั้งระบบ แนวทางดังกล่าวจะช่วยลดอุปสรรคระหว่างแผนกต่าง ๆ ให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไปโดยการรวมข้อมูลและข้อคิดเห็นจากทุกฝ่ายเพื่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

การให้ความสำคัญกับทุกกิจกรรมขององค์กร

ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารมองทุก ๆ กิจกรรมที่เกิดขึ้นว่ามีความสำคัญที่จะต้องให้ความสนใจเท่าเทียมกัน ผู้บริหารควรเปิดโอกาสให้พนักงานเข้ามามีส่วนร่วมในการบริหารงานมากขึ้น ตัวอย่างเช่น แผนกการเงินจะต้องให้ข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจใด ๆ ที่จะไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดความสูญเปล่าต่าง ๆ ให้หมดไป หน้าที่ดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าหน้าที่ของ

แผนการผลิต ในขณะที่เดียวกันการปรับเปลี่ยนขั้นตอนการรับคำสั่งซื้อโดยเน้นความเรียบง่ายและความมีประสิทธิภาพเป็นสำคัญก็ถือว่ามีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการผลิตที่รวดเร็วและตรงต่อเวลา

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมหรือ ABC จะเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่าภาระงานของกิจกรรมประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ตลอดจนเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลได้จากการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้น กิจกรรม (Activity) ในที่นี้จะหมายถึงการกระทำใดก็ตามที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร (เช่น วัสดุคิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่าง ๆ) ออกมาเป็นผลได้ ขั้นตอนง่าย ๆ ของระบบ ABC จึงประกอบด้วย การกำหนดกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการปฏิบัติงาน (ทั้งในรูปแบบของเวลาและคุณภาพ) หลักการเบื้องต้นของระบบ ABC อาจสรุปได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรมและตัววัดผลการปฏิบัติงาน (ต้นทุนกิจกรรมหมายถึงต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น) ตัววัดผลการปฏิบัติงานจะประกอบด้วยต้นทุนต่อหน่วยผลได้ (Cost Per Output) สัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและคุณภาพของผลได้
3. การระบุผลได้ของแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เกี่ยวข้อง
4. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) (ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์ กระบวนการผลิต หรือคำสั่งซื้อ หรือโครงการตามปริมาณการใช้กิจกรรมของ Cost Object ต่าง ๆ เหล่านั้น)
5. การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรในระยะสั้นและระยะยาว (ปัจจัยสำคัญที่จะนำไปสู่ความสำเร็จของกิจการ) ผู้บริหารต้องเข้าใจโครงสร้างต้นทุนขององค์กรในปัจจุบัน ตลอดจนสามารถระบุได้ว่าแต่ละกิจกรรมมีคุณค่าในสายตาของลูกค้าหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้นมากน้อยเพียงใด
6. การประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนการกำหนดปัจจัยสำคัญที่ทำให้กิจการประสบความสำเร็จ จะเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบกิจกรรมต่าง ๆ ว่าได้ทำไปอย่างเหมาะสมหรือไม่เพียงใด ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถมองเห็นความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ กับผลสำเร็จที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ได้อย่างถูกต้องยิ่งขึ้นทุก ๆ กิจกรรม ทั้งที่ได้ทำไปหรือไม่ได้ทำจะต้องมีการเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาว่าควรประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ต่อไปหรือไม่ หรือสมควรที่จะมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบของกิจกรรมบางประเภทเสียใหม่ การควบคุมต้นทุนจะมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นหากได้มีการนำเอาวิธีการใหม่ ๆ ที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นมาใช้ ตลอดจนมีการระบุกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมไม่เพิ่มค่า

ความสำคัญของระบบ ABC

ระบบ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน ในขณะที่เดียวกันก็ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง และการตัดสินใจ ได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่า กิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์รวมต่อกิจการโดยรวม

การควบคุมต้นทุน

ความเป็นเลิศของกิจการส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารได้รับข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป การประกอบกิจกรรมควรมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ขององค์กร โดยเฉพาะการออกแบบผลิตภัณฑ์ก็ต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับเป็นสำคัญ สินค้าหรือบริการก็ต้องได้มาตรฐานตามที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งก็ควรที่จะเทียบเคียงได้หรือเหนือชั้นกว่าสินค้าหรือบริการของกลุ่มแข่งขัน

ระบบ ABC ช่วยให้อะไรเป็นเลิศได้อย่างไร

ระบบ ABC มีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ใกล้เคียงความเป็นจริง อันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในประเด็นต่อไปนี้

1. การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น
2. การประเมินส่วนผสมของสินค้าและบริการ การเข้าใจความสัมพันธ์กันระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ถูกต้อง จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของกิจการ
3. การลดความสูญเปล่าให้หมดไปจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพขององค์กรในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

ในเชิงของการบริหารกิจกรรม เมื่อได้มีการนำเอาข้อมูลต้นทุนกิจกรรมไปใช้ร่วมกันกับข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonfinancial Information) (เช่น คุณภาพ ของคงเหลือ อัตราการเพิ่มผลผลิต) ข้อมูลเกี่ยวกับนวัตกรรม (Innovation) และข้อมูลเกี่ยวกับผู้ปฏิบัติงานก็จะช่วยทำให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ระบบ ABC จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่นำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน ตลอดจนเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจการอย่างต่อเนื่อง

กล่าวโดยสรุประบบ ABC มีส่วนเสริมสร้างความเป็นเลิศให้กับกิจการ โดย

1. ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการยกเลิกผลิตภัณฑ์ การตั้งราคาผลิตภัณฑ์และการออกแบบผลิตภัณฑ์ (โดยมีต้นทุนต่ำสุด) ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ควรจะสะท้อนถึง

กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ โดยตรง ตลอดจนความยากง่ายที่อยู่เบื้องหลังการผลิตผลิตภัณฑ์นั้น ๆ อย่างแท้จริง

2. ลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ ให้เหลือน้อยที่สุด โดยการวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมดขององค์กรว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่เป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า

3. ระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในรูปของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

4. เชื่อมโยงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของกิจกรรมเข้ากับการตัดสินใจอันจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ที่ถือเป็นจุดเด่นขององค์กรให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อีกทั้งให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารในการปรับปรุงโครงสร้างกิจกรรมต่าง ๆ เสียใหม่ โดยการลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นเลิศของกิจการให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไปในที่สุด

5. ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามที่ได้คาดการณ์ไว้หรือไม่ เพื่อที่จะได้ดำเนินมาตรการแก้ไขต่อไป

6. สร้างความมั่นใจให้กับผู้บริหารได้ว่าการปฏิบัติงานขององค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งในด้านเวลา คุณภาพ ความยืดหยุ่นในการประกอบการ ตลอดจนการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการที่ตรงต่อเวลา โดยการเชื่อมโยงตัววัดผลการปฏิบัติงานเข้ากับกลยุทธ์ของกิจการ

7. กระตุ้นให้มีการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและการควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total Quality Control)

8. เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดงบประมาณ โดยการระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลการปฏิบัติงาน ณ ระดับต่างๆ ของการให้บริการ

9. เพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์ โดยติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นตลอดวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์อย่างใกล้ชิด รวมทั้งจัดทำรายงานที่จะสะท้อนถึงความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

10. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิตที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วที่ผู้บริหารไม่สามารถทราบได้จากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

11. สร้างความมั่นใจกับผู้บริหารได้ว่ากิจการสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่ได้ระบุไว้ในแผนการลงทุนต่าง ๆ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือในการสอดคล้องดูแลและติดตามผลหากการตรวจสอบพบว่ามีผลต่างจากที่ได้ประมาณการไว้ ก็จะได้ดำเนินการแก้ไขด้วยมาตรการที่เหมาะสมต่อไป

12. ประเมินความมีประสิทธิภาพผลของกิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง ตลอดจนการระบุโอกาสหรือช่องทางต่าง ๆ ในการลงทุนที่จะเป็นไปได้ในอนาคต

13. กำหนดผลการปฏิบัติงานเป้าหมาย (Target Performance Goal) เป้าหมายทางด้านต้นทุน (Cost Goal) ตลอดจนเป้าหมายของกิจกรรม (Activity Goal)

14. แก้ไขปัญหาที่ต้นเหตุมากกว่าที่จะแก้ที่ปลายเหตุ

¹ สืบจากหนังสือระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Cost Management : ABCM) ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์, พฤศจิกายน 2548.

2.2 การบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหารในรัฐบาลกลาง ประเทศสหรัฐอเมริกา (Managerial Cost Accounting in the Federal Government : MCA)²

ผลงานวิจัยชิ้นนี้เป็นการตรวจสอบสถานะของการนำบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหาร (MCA) ไปปฏิบัติภายในหน่วยราชการของรัฐบาลกลาง มีตัวอย่างจากกรณีศึกษา 10 แห่งที่ทำให้ได้คำอธิบายและข้อสรุปเกี่ยวกับคุณลักษณะที่มีส่วนสัมพันธ์กับการนำไปปฏิบัติให้ประสบผลสำเร็จ ทั้ง 10 กรณีศึกษาได้ถ่ายทอดความคิดของหน่วยราชการที่นำ MCA ไปปฏิบัติ ณ สถานะต่างๆ กัน บางแห่งใช้ระบบ MCA มามากกว่า 30 ปี บางแห่งใช้มามากกว่า 10 ปี และบางแห่งเพิ่งเริ่มใช้ได้เพียง 1-2 ปี

ในปลายปี 1990 ได้มีการนำระบบ MCA ไปปฏิบัติ โดยใช้ข้อมูลจากการจัดทำบัญชีต้นทุนกิจกรรม (ABC) ซึ่งมีหลายแห่งประสบความสำเร็จ ABC เป็นชุดข้อมูลเพื่อการบริหารโดยนำวิธีการทางบัญชีไปใช้ในการระบุ อนุมัติ กระจายต้นทุน และออกเป็นรายงานผลการปฏิบัติงานขององค์กร มีหลายแห่งที่นำ ABC ไปใช้และพัฒนาไปเป็นระบบบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based Management : ABM) โดยการรวมข้อมูลต้นทุนกับข้อมูลผลการดำเนินงาน และการงบประมาณเข้าด้วยกัน นอกจากนี้ผลงานวิจัยยังได้กล่าวถึง ความเหมือนและความแตกต่างระหว่าง 10 กรณีศึกษานี้ เพื่อสกัดออกมาเป็นคำแนะนำสำหรับหน่วยราชการหลายแห่งที่กำลังอยู่ในระหว่างพิจารณาจะติดตั้งระบบ MCA

ผลงานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาโดยเน้นไปที่การบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหาร (MCA) และการนำไปปฏิบัติในกรมและหน่วยราชการย่อยต่างๆ ของรัฐบาลกลาง ประเทศสหรัฐอเมริกา MCA เป็นระบบที่จะช่วยให้เกิดข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงานของหน่วยราชการเป็นวันต่อวัน ไม่เหมือนกับบัญชีการเงินที่มองกลับไปเพื่อคิดและจัดให้มีข้อมูลเชิงประวัติศาสตร์ จริยอยู่ที่การคาดการณ์ในอนาคตสามารถทำได้จากข้อมูลอดีต แต่การคาดการณ์จะมีความแม่นยำมากขึ้น หากนำข้อมูลที่ทันเวลามากกว่ามาใช้ การบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิมใช้สำหรับการวางแผนซึ่งรวมถึงการคาดการณ์ การควบคุม และการบรรลุประสิทธิผลในการลดต้นทุน ข้อมูลที่ใช้จึงต้องใช้เวลาที่พอเหมาะพอควร เป้าหมายและความสัมพันธ์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผู้บริหารและการปรับแต่งให้เหมาะกับบทบาทผู้บริหารในองค์กร นอกจากนี้ในสภาพแวดล้อมของรัฐบาลกลางจะต้องนำผลการปฏิบัติงาน การงบประมาณ และประเด็นที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาเช่นเดียวกับข้อมูลพิเศษเกี่ยวกับความต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย เช่น สภาคองเกรส และสำนักงานงบประมาณ (The Office of Management and Budget : OMB)

MCA เกี่ยวข้องกับการสะสมและวิเคราะห์ข้อมูล ทั้งข้อมูลการเงิน และข้อมูลที่มีใช้การเงิน ส่งผลให้เกิดการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่องค์กร โดยผูกสัมพันธ์กับเป้าหมายการดำเนินงาน โครงการ กิจกรรม และผลผลิต การนำข้อมูลชนิดใดมาวิเคราะห์ขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติงานและความต้องการขององค์กร หรือหน่วยงานภายในองค์กร ข้อมูลที่มีใช้การเงินสามารถวัดการเกิดขึ้นของกิจกรรม ตัวอย่างเช่น จำนวนชั่วโมงการทำงาน

จำนวนหน่วยผลิตภัณฑ์ จำนวนทุนที่บริหาร จำนวนครั้งของการควบคุมตรวจสอบ จำนวนผู้เข้ารับการอบรม หรือเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน เป็นต้น

พระราชบัญญัติ CFO (The Chief Financial Officers Act ,1990) (กฎหมายมหาชน 101-576) บรรจุนวาระ ให้มีการจัดทำเรื่องต่างๆ ที่สัมพันธ์กับ MCA รวมทั้งการระบุว่า CFO ของหน่วยงานควรจะมีการพัฒนาและบำรุงรักษาระบบการบริหารที่รวมข้อมูลทางบัญชีและการเงินเข้าด้วยกัน ซึ่งจะช่วยให้เกิดการพัฒนาและรายงานเกี่ยวกับข้อมูลต้นทุน การจัดทำเรื่องที่ระบุให้ควรต้องมี คือ การรวบรวมข้อมูลด้านการบัญชีและการงบประมาณเข้าด้วยกัน หลักการที่ถูกนำมาใช้ในการบัญชีสำหรับโปรแกรมต้นทุน คือ ต้องมีความสอดคล้องต่อเนื่องกับหลักที่ใช้ในการพัฒนาโปรแกรมการงบประมาณ ความเชื่อมโยงที่ชัดเจนของข้อมูลงบประมาณและการบัญชี ทำให้เกิดประโยชน์ทั้งในด้าน การควบคุม การบริหาร และการวางแผน กฎหมายCFOนำไปสู่การก่อตั้งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (The Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB) ซึ่งจะเป็นผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและการออกรายงาน FASABได้ออกประกาศหมายเลข 4 (SFFAS No.4) เรื่อง Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for The Federal Government มีผลบังคับใช้ ณ July 31,1995 ให้เป็นมาตรฐานที่จัดให้มี แนวทางในเรื่องการบัญชีเพื่อการบริหาร

SFFAS No.4 อนุญาตให้มีความยืดหยุ่นในการจัดตั้งระบบการบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหาร องค์กรต่างๆ ที่มีความแตกต่างกันด้วยพันธกิจที่แตกต่าง หน่วยงานย่อยต่างๆ ภายในองค์กรที่มีความต้องการแตกต่างกัน (One size does not fit all) อย่างไรก็ตามมีสิ่งที่ใช้ร่วมกันได้อยู่ในระบบปฏิบัติการและวิธีการของหน่วยงานในรัฐบาลกลางที่นำMCAไปปฏิบัติได้อย่างประสบความสำเร็จ ในรายงานได้อธิบายสิ่งต่างๆ เหล่านี้รวมทั้งเหตุผลของความสำเร็จ จึงเป็นความคาดหวังว่า หากมีหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ ได้อ่านรายงานนี้จะช่วยทำให้เกิดแรงบันดาลใจในการนำระบบMCAไปปฏิบัติ และพึงพอใจกับประโยชน์ที่ได้รับจากระบบ รวมทั้งเพิ่มพูนความตระหนักถึงคุณค่าของกิจกรรมที่ถูกควบคุมให้บรรลุประสิทธิภาพและประสิทธิผลตามพันธกิจ โดยผูกโยงกับโปรแกรมการบริหารมากขึ้น มีการบรรลุประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้านต้นทุน โดยสอดคล้องกับความต้องการกับระบบอื่น เช่น การตรวจสอบ การตัดสินใจเรื่องงบประมาณ และการให้ปากคำต่อสภาองเกรส

Tom Pryor เขียนไว้ในบทความชื่อ “ Improvement Keepers” ใน ICMA Website มีคำพูดที่อ้างถึงและเกี่ยวข้องกับระบบ MCA ว่า “ การเริ่มต้นใช้บัญชีต้นทุนกิจกรรม(ABC) เป็นสิ่งง่าย การหยุดใช้ ABC ยิ่งง่ายกว่า แต่การคงไว้ของระบบABC ให้ดำเนินต่อไปนั้น เห็นได้ชัดว่า **ไม่ง่ายแต่คุ้มค่า**” ผู้เขียนยังกล่าวต่อไปว่า ABC จึงมักจะถูกละทิ้งอยู่บ่อยๆ ถ้าหากนำ ABC ไปใช้เพียงเพื่อการปันส่วนอย่างเดียว สิ่งที่จะควรจะเป็นคือ การนำ ABC ไปใช้ทั้งในแง่การปันส่วนและความรับผิดชอบต่อผลการดำเนินงาน ABC ที่ไม่นำไปใช้วัดความรับผิดชอบจึงมีแนวโน้มที่จะล้มเหลว นอกจากนี้ Tom Pryor ยังอ้างถึงคำพูดของ Steve Porter แห่งสำนักงานเครื่องหมายการค้า

และสิทธิบัตรว่า “ ผมคาดว่า ปัจจัยความสำเร็จยิ่งใหญ่ที่สุดที่มองเห็นคือ ข้อมูลระบบ ABC ต้องนำไปใช้ในกระบวนการจัดสรรงบประมาณ ถ้าไม่เช่นนั้น อาจเกิดเหตุการณ์ที่ว่า สายงานต่างๆ จะตั้งคำถามกับตัวเองว่า ทำไมจะต้องให้พวกเขาไปยุ่งยากกับปัญหาต่างๆ เหล่านี้? ดังนั้น การถ่ายย้าย ABC ไปสู่ ABB จึงเป็นวิธีการที่เป็นเลิศของการเพิ่มบทบาทความรับผิดชอบในองค์กรของคุณ”

ข้อมูลที่ทั้ง 10 กรณีศึกษาได้ใช้ข้อมูลจากระบบ MCA ไปใช้ประโยชน์อย่างไรบ้าง

การใช้ประโยชน์จากข้อมูล MCA										
	* หน่วยงานราชการของรัฐบาลกลาง 10 แห่ง									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ประเภทของระบบ MCA ที่นำมาใช้	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	ABC	อื่น	ABC	ABC
เป็นระบบ MCA ที่ใช้มากกว่า 10 ปี	✓	✓	✓					✓		
หน่วยงานใช้ประโยชน์จากข้อมูล MCA เพื่อ										
การงบประมาณ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ควบคุมต้นทุน		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
วัดผลการดำเนินงาน/จัดทำรายงาน	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
เป็นข้อมูลสำหรับการจ่ายชดเชยหรือกำหนดค่าธรรมเนียม	✓		✓	เริ่ม	✓	✓	✓	✓	✓	✓
วิเคราะห์โครงการ					✓	✓	✓	✓	✓	
ช่วยการตัดสินใจทางเลือกทางเศรษฐกิจ/ธุรกิจ	✓	✓		✓		✓	✓	✓	✓	
ปรับข้อเจรจาและควบคุมดูแลสัญญา		✓							✓	
วิเคราะห์ต้นทุน			✓		✓		✓			✓
ให้รางวัลผู้จัดการที่บรรลุผลลดต้นทุน			✓	✓		✓	✓			

*หน่วยงานภาครัฐ 10 แห่ง ที่เป็นกรณีศึกษา

1. Us.Patent and Trademark Office (USPTO)
2. Federal Student Aid (FSA)
3. Bureau of Land Management (BLM)
4. Fish and Wildlife Service (FWS)
5. Mineral Management Service (MMS)
6. National Business Center (NBC)
7. Nuclear Regulatory Mission (NRC)
8. Social Security Administration (SSA)
9. Federal Aviation Administration (FAA)
10. Federal Transit Administration (FTA)

ข้อเสนอแนะ

- ผูกโยงข้อมูลต้นทุนที่ผลิตจากระบบเข้ากับข้อมูลผลการดำเนินงาน และข้อมูลงบประมาณเพื่อใช้เป็นประโยชน์
- ต้องมั่นใจได้ว่า ผู้บริหารระดับสูงให้การสนับสนุนและลงมรร่วมมือด้วย ไม่ใช่เพียงแค่ผ่านงานให้
- ต้องมั่นใจได้ว่าในทีมมีคนเก่ง มีผู้นำที่สนับสนุนแนวคิดนี้ และดูแลรักษาคนทำงานที่มีความกระตือรือร้นสูงในการทำงานวันต่อวัน เพื่อทั้งด้านการพัฒนา และดูแลรักษาระบบทันทีที่ติดตั้งและดำเนินงาน
- เขียนประกาศองค์กรที่ระบุชัดเจนถึงวัตถุประสงค์และการใช้ประโยชน์ของ MCA และเพื่อให้ทราบถึงการมีอยู่ของระบบ และต้องมั่นใจว่าทุกคนรับทราบ
- ในช่วงแรกของการพัฒนางาน ต้องมั่นใจว่าทีมงานและคณะกรรมการมีส่วนร่วม หรืออย่างน้อยมีเป้าประสงค์ที่เขียนไว้ชัดเจน เพื่อให้การดำเนินงานพัฒนาไปตามกำหนด
- ขอย้ำว่า ต้องมีการสื่อสาร มีการสื่อสาร และมีการสื่อสาร
- การสื่อสารต้องเป็นกระบวนการ 2 ทาง คือ ต้องฟังเสียงทั้งจากผู้จัดการ โครงการ และผู้ใช้งานอื่น และพยายามระบุความต้องการของพวกเขา
- เข้าใจถึงงานสนาม จัดให้มีการฝึกอบรม มีคำอธิบายที่เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน และสิ่งที่จะได้รับจากการบัญชีต้นทุน

- ความคมชัดแลอย่างต่อเนื่องในความแม่นยำและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้เข้าไปในระบบ
- พยายามสนับสนุนให้ความมั่นใจว่า ผู้นำต้องการข้อมูลที่เข้าสู่ระบบมีความแม่นยำแล้วผู้จัดการจะทำต่อในสิ่งที่ผู้นำต่างๆ ต้องการ
- นักบัญชีต้นทุนที่ดีจะต้องมีความชำนาญพิเศษที่แตกต่างออกไปจากนักบัญชีการเงินอยู่บ้าง คุณสมบัติที่ดีที่นักบัญชีต้นทุนต้องการ คือ มีความชำนาญเป็นเลิศในการวิเคราะห์ มีทักษะในการสื่อสาร และมีความเข้าใจเป็นอย่างดีถึงกิจกรรมขององค์กร รวมทั้งกระบวนการทำงานที่ใช้เพื่อให้บรรลุผลในการทำกิจกรรมเหล่านี้ ต้องมั่นใจได้ว่าทีมงานต้องมีชุดทักษะและความชำนาญเหล่านี้ โดยอาจต้องผสมผสานทักษะและความชำนาญเข้าด้วยกัน เช่น นักบัญชีและนักวิเคราะห์งบประมาณ เช่นเดียวกับนักบัญชีต้นทุน เจ้าหน้าที่ของกรมการขนส่งมีความรู้สึกอย่างแรงกล้าว่า บุคคลที่จะรับผิดชอบระบบต้องไม่ใช่บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องมีความเข้าใจในเรื่องการงบประมาณ และการพิจารณาเกี่ยวกับกลยุทธ์แลผลการปฏิบัติงาน
- จัดให้มีข้อมูลหรือสร้างข้อมูลที่สามารเข้าถึงได้บ่อยๆ ข้อมูลรายเดือนย่อมดีกว่ารายไตรมาส และเมื่อใดที่ผู้คนมีข้อมูล และข้อมูลถูกนำไปใช้ได้อย่างสม่ำเสมอพวกเขาก็จะนำข้อมูลไปใช้
- ทำระบบให้ง่ายต่อการใช้งาน

²สรุปจาก “Managerial Cost Accounting in the Federal Government : Providing Useful Information for Decision Making, AGA CPAG Research Series, Report no.22,September 2009.

2.3 การวางระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)³

ABC เป็นกระบวนการเก็บรวบรวมข้อมูลที่จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถเข้าใจถึงพฤติกรรมของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ซึ่งจะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมองค์กรและการตัดสินใจที่เชื่อมโยงกับกลยุทธ์มากขึ้น

ขั้นตอนของกระบวนการ ABC

ขั้นตอนของกระบวนการ ABC มีดังนี้

1. กำหนดตัวผลิตภัณฑ์และบริการขององค์กรหรือหน่วยธุรกิจ
2. วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่จะกำหนดชุดของกิจกรรมที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดตัวบริการหรือผลิตภัณฑ์ตลอดจนการทำตลาดและการส่งมอบผลิตภัณฑ์หรือบริการ
3. กำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) หรือตัววัดผลได้จากการปฏิบัติกิจกรรม (Activity Output Measure) ซึ่งจะเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติกิจกรรมในระดับนั้น ๆ
4. ระบุต้นทุนทางตรงและปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ โดยพิจารณาจากปริมาณการใช้ตัวผลักดันกิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์หรือบริการ
5. เชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการและปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ
6. กำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป้าหมายทั้งระยะสั้นและระยะยาวตลอดจนปัจจัยสำคัญ ๆ ที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ (Critical Success Factors)
7. บริหารและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการธุรกิจซึ่งเป็นตัวก่อให้เกิดตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้น ๆ ขึ้น ตลอดจนประเมินความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพผลของกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น

แบบจำลองกิจกรรม (Activity Model)



“กิจกรรมเป็นตัวใช้สิ่งนำเข้าเพื่อให้เกิดผลได้”

ในส่วนนี้จะอธิบายถึงส่วนประกอบของแบบจำลองกิจกรรม ตลอดจนคำศัพท์และแนวคิดต่าง ๆ ที่นำมาใช้กับแบบจำลองกิจกรรม

กิจกรรม (Activity)

กิจกรรมคือสิ่งที่องค์กรปฏิบัติ กิจกรรมจะเป็นตัวแปรเปลี่ยนทรัพยากรและสิ่งนำเข้าต่าง ๆ ออกมาเป็นผลได้ ตัวอย่างของกิจกรรมเช่น การวิเคราะห์รายงานทางการเงิน การจัดให้มีการฝึกอบรมและพัฒนาคน การดำเนินการผลิต การรับคืนของเสีย การกำหนดกลยุทธ์ทาง

การตลาด การรับและจ่ายเงิน เป็นต้น อันที่จริงแล้วทุก ๆ กิจกรรมที่กำหนดขึ้นก็คือกระบวนการ และทุก ๆ กระบวนการย่อมสามารถที่จะพัฒนาให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นได้ กิจกรรมต่าง ๆ ที่ กำหนดขึ้นจึงเป็นการมองไปข้างหน้า (Forward-Looking) การคาดคะเนกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นใน อนาคตจะช่วยให้สามารถประมาณได้ว่ากิจกรรมเหล่านั้นจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรชนิดใดบ้าง

ทรัพยากร (Resources)

ทุก ๆ กิจกรรมจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการประกอบ กิจกรรม ทรัพยากร ก็คือปัจจัยการผลิตที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมเพื่อก่อให้เกิดผลได้ ทรัพยากรอาจ อยู่ในรูปของที่ดิน แรงงาน เงินทุน เทคโนโลยี สินเชื่อ และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ สิ่งเหล่านี้ สามารถที่จะจัดหาได้จากแหล่งภายนอกหรือในบางครั้งก็มีอยู่แล้วภายในองค์กรหรืออาจจัดหาได้ จากแหล่งต่าง ๆ ภายในองค์กรด้วยตนเอง ต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นตัวสะท้อนถึงผลรวมของทรัพยากร ทั้งหมดที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้น ๆ ตลอดจนถึงนำเข้า (Inputs) จากกิจกรรมอื่น ๆ ภายในองค์กร เดียวกัน

รายการ (Transaction)

รายการคือเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่สามารถมองเห็นหรือสัมผัสได้ (Physical Document) ซึ่งเป็นตัวส่งผ่านข้อมูลข่าวสารจากจุดหนึ่ง เอกสารดังกล่าวจะเป็นสิ่งยืนยันว่ารายการ นั้น ๆ ได้เกิดขึ้นแล้วจากการ Process รายการต่าง ๆ จึงถือเป็นรูปแบบที่ง่ายที่สุดของกิจกรรม

เหตุการณ์ (Event)

เหตุการณ์คือการกระทำ (Action) ที่เกิดขึ้นภายนอกตัวกิจกรรม กล่าวคือเมื่อ เหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้น ก็จะจุดชนวนให้เกิดการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น เหตุการณ์อาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ คือ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำ (Recurring Event) และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายนอก กิจกรรม (External Event)

สิ่งนำเข้า (Input)

สิ่งนำเข้าหมายถึงเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่สามารถมองเห็นหรือสัมผัสได้ หรือ อาจจะเป็นข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในรูป Electronic ที่จุดชนวนให้เกิดกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้นหรือให้ข้อมูล ข่าวสารแก่กิจกรรมนั้น ๆ ทั้งสิ่งนำเข้าและผลได้ควรจะอยู่ในรูปของหน่วยวัดที่สามารถเห็นได้ เช่น จำนวนรายการ เป็นต้น สิ่งนำเข้าอาจมีจุดเริ่มต้นมาจากตัวจัดหาทรัพยากรไม่ว่าจะเป็นตัวจัดหา ทรัพยากรภายในหรือตัวจัดหาทรัพยากรภายนอก (Internal or External Supplier) สิ่งนำเข้าจะใช้ไป ในการปฏิบัติกิจกรรมเพื่อแปรเปลี่ยนทรัพยากรต่าง ๆ ออกมาเป็นผลได้ ในแต่ละกิจกรรมอาจมีสิ่ง นำเข้ามากกว่า 1 ชนิด ตัวอย่างเช่น สิ่งนำเข้าของกิจกรรมการจัดทำใบสั่งซื้อก็คือใบขอซื้อ เป็นต้น

ตัวจุดชนวน (Trigger)

ตัวจุดชนวนคือการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งที่เป็นตัวจุดชนวนให้เกิดการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น ตัวจุดชนวนอาจจะยกตัวอย่างเช่นคำพูดได้ดังนี้ “เมื่อเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้นก็ให้เริ่มกิจกรรมนั้น ๆ ทันที” แต่ละกิจกรรมอาจมีสิ่งนำเข้ามาหลายชนิด แต่จะมีสิ่งนำเข้าเพียงชนิดเดียวหรือเหตุการณ์เพียงเหตุการณ์เดียวที่จะเป็นตัวจุดชนวนให้เกิดการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น แม้ว่าสิ่งนำเข้าตัวอื่น ๆ จะมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าสิ่งนำเข้าที่เป็นตัวจุดชนวนกิจกรรม แต่สิ่งนำเข้าเหล่านั้นก็เป็นเพียงสิ่งที่ให้ข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นต่อการประกอบกิจกรรมเท่านั้น การระบุและการบริหารสิ่งนำเข้าดังกล่าวจะเป็นตัวจุดชนวนกิจกรรม (Triggering Input) จึงเป็นเรื่องจำเป็นเพราะการเกิดขึ้นของสิ่งนำเข้าดังกล่าวจะเป็นตัวจุดชนวนให้เกิดการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น ตัวอย่างเช่น การที่ฝ่ายจัดซื้อได้รับใบขอซื้อถือว่าเป็นเหตุการณ์ที่จุดชนวนให้เกิดการจัดทำใบสั่งซื้อขึ้นสำหรับสิ่งนำเข้าอื่น ๆ ก็ให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการจัดทำใบสั่งซื้อเช่นกัน ไม่ว่าจะป็นรายละเอียดเฉพาะเกี่ยวกับสิ่งที่ต้องการให้จัดซื้อหรือรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ขายแต่จะไม่ถือว่าเป็นสิ่งนำเข้าที่เป็นตัวจุดชนวนในความหมายนี้

ผลได้ของกิจกรรม (Activity output)

ผลได้ของกิจกรรมคือผลลัพธ์ที่เกิดจากการแปรเปลี่ยนทรัพยากรไปในกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง ซึ่งก็คือสิ่งที่ถูกค้าไม่ว่าจะเป็นลูกค้าภายในองค์กรด้วยตนเองหรือลูกค้าภายนอกได้รับกิจกรรมนั้น ๆ นั่นเอง ผลได้ควรจะเป็นสิ่งที่สอดคล้องหรือเกินความคาดหมายของลูกค้าและสามารถมองเห็นหรือสัมผัสได้ ผลได้ที่เป็นนามธรรม เช่น แนวคิดที่จะพัฒนาสินค้าตัวใหม่ จะไม่ถือเป็นผลได้ในความหมายนี้ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของผลได้ของแต่ละกิจกรรม

กิจกรรม	ผลได้
การจัดทำรายงานทางการเงิน	รายงาน
การโฆษณาผลิตภัณฑ์	ชิ้นโฆษณา
การซักผ้าแห้งเสื้อผ้า	เสื้อผ้าที่ทำความสะอาด

พึงระลึกไว้เสมอว่าผลได้ของกิจกรรมก็คือผลลัพธ์จากการประกอบกิจกรรม ไม่ใช่เป้าหมายของการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ ในตัวอย่างสุดท้ายข้างต้น การซักแห้งเสื้อผ้าทำให้ได้เสื้อผ้าที่สะอาดขึ้นซึ่งก็คือผลได้ของกิจกรรมในความหมายข้างต้น แต่เป้าหมายสุดท้ายของกิจกรรมการซักแห้งผ้าไม่ได้อยู่ที่ผลกำไรที่กิจการจะได้รับจากการส่งมอบเสื้อผ้าที่สะอาดขึ้น

ตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรม (Output Measure)

ผลลัพธ์ที่ได้จากการประกอบกิจกรรมก็คือตัววัดผลได้ ตัววัดผลได้จะต้องสามารถระบุเป็นจำนวนได้ (Quantifiable Measure) ซึ่งอาจจะอยู่ในรูปแบบของจำนวนครั้งของการประกอบกิจกรรม ตัวอย่างเช่น กิจกรรมการวางแผนกระบวนการผลิตอาจก่อให้เกิดผลได้ในรูปของทางเดินของกระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ตัววัดผลได้ก็คือจำนวนทางเดินของกระบวนการ

ต่าง ๆ ที่ได้จัดทำขึ้นหรือจำนวนปฏิบัติการต่อทางเดินของกระบวนการ การกำหนดตัววัดผลได้ที่เหมาะสมจึงถือว่ามีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการกำหนดกิจกรรมที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หลักเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้ในการกำหนดตัววัดผลได้มีดังนี้

1. แต่ละกิจกรรมควรมีผลได้หลักเพียงชนิดเดียว (Primary Output)
2. หากกิจกรรมที่แตกต่างกันมีตัววัดผลได้ชนิดเดียวกัน กิจกรรมเหล่านั้นอาจถูกรวมเป็นกิจกรรมเดียวเดียว
3. ตัววัดผลได้ควรมีสัมพันธ์สูงกับการเกิดต้นทุนกิจกรรม
4. ตัววัดผลได้จะต้องสามารถวัดออกมาเป็นตัวเลขได้จริง (Measurable)

หากใช้ตัวอย่างเดิม ตัววัดผลได้เป็นดังนี้

กิจกรรม	ผลได้	ตัววัดผลได้
การจัดทำรายงานทางการเงิน	รายงาน	จำนวนรายงาน
การโฆษณาผลิตภัณฑ์	ชิ้นโฆษณา	จำนวนชิ้นโฆษณา
การซักแห้งเสื้อผ้า	เสื้อผ้าที่ทำความสะอาด	จำนวนเสื้อผ้าที่ทำความสะอาด

ตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measure)

การสร้างตัววัดการปฏิบัติงานเป็นแต่ละกิจกรรมถือว่าเป็นสิ่งจำเป็นในระบบ ABC ตัววัดผลการปฏิบัติงานจะเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงงานที่ได้ปฏิบัติไปและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติกิจกรรมหรือจากกระบวนการหรือจากหน่วยงานนั้น ๆ ในองค์กรตัววัดผลการปฏิบัติงานควรจะกำหนดขึ้นสำหรับทุก ๆ กิจกรรมที่มีสาระสำคัญ ซึ่งจะช่วยให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่าการปฏิบัติกิจกรรมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด ตัววัดผลการปฏิบัติงานดังกล่าวอาจจะเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ แต่จะต้องเปิดตัวสะท้อนถึงคุณลักษณะต่าง ๆ ของการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ ได้เป็นอย่างดี ในการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงาน ปัจจัยต่าง ๆ ที่ควรนำมาประกอบการพิจารณามีดังนี้

1. กิจกรรมนั้นใช้ต้นทุนมากน้อยเพียงใด
2. กิจกรรมนั้นใช้เวลามากน้อยเพียงใด
3. การปฏิบัติกิจกรรมนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด
4. กิจกรรมนั้นมีความยืดหยุ่นต่อการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อม การพัฒนาผลิตภัณฑ์ และความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีมากน้อยเพียงใด

การสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานควรจะสอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร (Goals) ปัจจัยต่าง ๆ ที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ (Critical Success Factors) เพื่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมองค์กรในเชิงบวกตามมาในการสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานหลัก (Key Performance Measure หรือ Key Performance Indicators หรือ KPI) จึงควรเลือกตัววัดผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงคุณภาพ ต้นทุน เวลา และความยืดหยุ่นของกิจกรรมได้เป็นอย่างดี

ตัวอย่างเช่น KPI ของกิจกรรมการรับและจ่ายเงินของฝ่ายการเงิน ได้แก่ จำนวนรายการที่จ่ายเงินผิด จำนวนใบสั่งจ่ายที่ค้างจ่าย จำนวนครั้งของความไม่พร้อมในการรับจ่ายเงิน จำนวนใบเสร็จรับเงินที่จัดทำขึ้น ปริมาณการบริการจ่ายแก่ผู้ปฏิบัติงาน ต้นทุนในการจัดทำใบเสร็จต่อใบ เป็นต้น

ตัววัดผลปฏิบัติงานทุกตัวล้วนมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งย่อมส่งผลกระทบต่อตัววัดผลการปฏิบัติงานด้านอื่นๆ ไปพร้อมๆ กันทำให้ยากต่อการประเมินผลการปฏิบัติงานโดยการใช้อย่างเดียวตัวใดตัวหนึ่งโดยลำพัง ภายใต้อาณัติที่จะนำไปสู่การบริหารต้นทุนอย่างสัมฤทธิ์ผลก็คือการเปลี่ยนแปลงที่จะช่วยให้เกิดการพัฒนามิติของการปฏิบัติงานในทุก ๆ ด้านในเวลาเดียวกัน ทั้งหมดนี้สามารถทำให้เกิดขึ้นได้ในระบบ ABC ซึ่งใช้ตัววัดผลการปฏิบัติงานทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินร่วมกัน

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ตัวผลักดันต้นทุนคือเหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือตัวผลักดันต้นทุนคือปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติงานและกระบวนการต่าง ๆ ตามมา แต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้น ๆ ขึ้น (Root Cause) ฟังระลึกเสมอว่าตัวผลักดันต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติงานเสมอและมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัติงานนั้น ๆ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุผลระหว่างตัวผลักดันต้นทุนกับต้นทุนกิจกรรม

สาเหตุต้นตอ		ผลกระทบ	ต้นทุน
ผู้ขายด้อยคุณภาพ	ชิ้นส่วนที่ ด้อยคุณภาพ	การตรวจสอบชิ้นส่วนที่รับเข้า	108,000
		การสั่งชิ้นส่วนไปใหม่	34,000
		การเร่งรัดการผลิต	33,000
		การจัดตารางการผลิตใหม่	30,000
		การแก้ไขชิ้นงานมีตำหนิ	55,000
		การรายงานชิ้นงานที่มีตำหนิ	17,000
			<u>277,000</u>

การจัดการกับตัวผลักดันต้นทุนให้ได้ก่อนที่จะลงมือพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ต่อไปจึงเป็นวิธีที่ได้ผลที่สุดในการขจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่ากิจการไม่ควรจะเสียเวลาไปในการปฏิบัติงานบางอย่างซึ่งไม่น่าจะปล่อยให้ปฏิบัติมาตั้งแต่แรก การจัดการกับตัวผลักดันต้นทุนจะช่วยให้สามารถขจัดหรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าลงโดยปริยาย ซึ่งการจะกำหนดตัวผลักดันต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้น ควรจะต้องจัดให้มีการฝึก

ปฏิบัติการขึ้นในหมู่ผู้เชี่ยวชาญในหน้าที่งานด้านต่างๆ จากทุกๆ ฝ่ายในองค์กรเพื่อให้เข้าใจปัจจัยเกี่ยวกับความสลับซับซ้อนในด้านต่างๆ ที่อยู่เบื้องหลังการเกิดต้นทุนกิจกรรม (Complexity Factors)

กระบวนการ (Process)

ทุก ๆ กิจกรรมก็คือกระบวนการนั่นเอง ผลที่ตามมาก็คือกิจกรรมกับกระบวนการจึงเป็นคำที่มักนำมาใช้แทนกัน ในบางโอกาส กระบวนการจะเป็นตัวสะท้อนว่าการประกอบกิจกรรมมีลักษณะอย่างไร กระบวนการจะครอบคลุมถึงกิจกรรมย่อยและการปฏิบัติทั้งหมดที่เกิดขึ้นเพื่อแปรเปลี่ยนสิ่งนำเข้าออกมาเป็นผลได้ กระบวนการยังอาจเป็นกลุ่มของกิจกรรมที่นำมารวมกันตามนิยามใดนิยามหนึ่ง กระบวนการจึงสามารถดำเนินได้ในหลายลักษณะโดยใช้ปัจจัยการผลิตที่แตกต่างกันไป การเข้าใจถึงกระบวนการต่าง ๆ ว่าประกอบขึ้นด้วยกิจกรรมอะไรบ้างและกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านั้นสามารถนำมาร้อยเรียงกันได้อย่างไรจะช่วยให้สามารถระบุและวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้ในที่สุด

ระเบียบวิธีการกำหนดกิจกรรม (Activity Definition Methodology)

กุญแจสำคัญที่จะช่วยให้ผู้วางระบบสามารถนำระเบียบวิธีการกำหนดกิจกรรมไปใช้อย่างได้ผลก็คือการมุ่งเน้นไปที่ผลได้ต่าง ๆ ของกิจกรรมมากกว่าที่จะมุ่งเน้นไปที่สิ่งนำเข้า

ผู้วางระบบจะต้องใช้เวลาพอสมควร ไม่ว่าจะเป็นการทำความเข้าใจถึงความต้องการของธุรกิจในการนำเอาระบบ ABC ไปใช้ (Business Needs) ตลอดจนการกำหนดวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์กิจกรรมที่ชัดเจน หากขอบเขตของการวิเคราะห์กิจกรรมไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างเหมาะสมก็จะส่งผลให้การวิเคราะห์กิจกรรมเป็นไปอย่างไร้จุดหมายปลายทาง ตัวอย่างเช่น การที่บางกิจกรรมนำเอาระบบ ABC มาใช้ก็เพื่อวัตถุประสงค์ต่อไปนี้

1. ระบุโอกาสต่าง ๆ ที่ยังคงเปิดกว้างให้กิจการสามารถดำเนินการเพื่อลดต้นทุน
2. ระบุทางเลือกต่าง ๆ ในการพัฒนากระบวนการต่าง ๆ ที่เป็นอยู่
3. คำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ
4. เพิ่มผลผลิต (Productivity)
5. ก่อให้เกิดระบบการบริหารกิจกรรมที่ต่อเนื่อง

โดยหลักการทั่วไปหากความอยู่รอดของธุรกิจในด้านใดด้านหนึ่งเป็นเรื่องสำคัญเร่งด่วนกิจการก็ควรจะทุ่มเทการใช้ทรัพยากรไปในด้านนั้น ๆ ให้รวดเร็วที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจในสภาพแวดล้อมการแข่งขันสูงและใช้กลยุทธ์การแข่งขันที่เน้นการออกผลิตภัณฑ์ใหม่สู่ตลาดอย่างรวดเร็ว อาจนำการวิเคราะห์กิจกรรมมาใช้กับกระบวนการแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่อที่จะช่วยให้สามารถมองเห็นถึงโอกาสต่าง ๆ ที่จะพัฒนากระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยกิจกรรมที่จะนำมาทำการวิเคราะห์อาจจะจำกัดอยู่แต่เฉพาะบางกิจกรรมที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากกระบวนการออกผลิตภัณฑ์ใหม่เนื่องจากการออกผลิตภัณฑ์ใหม่ถือเป็นเรื่องสำคัญเร่งด่วนที่สุดในขณะนั้น

ทางเลือกในการวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์และการกำหนดกิจกรรมอาจทำได้ 3 วิธีดังนี้

1. กำหนดว่าภายในองค์กรจะแบ่งระดับงานออกเป็นกี่ระดับ และกำหนดมาตรฐานของกิจกรรมในแต่ละระดับนั้นเหมือนกันทั่วทั้งองค์กร วิธีนี้ข้อดีคือทำให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้โดยง่าย นอกจากนี้ปริมาณข้อมูลในการดำเนินการในระบบ ABC จะมีน้อย ในอนาคตหากพนักงานมีความเข้าใจในระบบ ABC ดีขึ้น ก็จะสามารถกำหนดกิจกรรมให้หลังลึกในรายละเอียดได้ ข้อเสียของวิธีนี้คือเท่ากับเป็นการลดความสำคัญของกิจกรรมที่เป็นงานเฉพาะเจาะจง และลดรายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างของกิจกรรม อีกทั้งลดความคล่องตัว ความยืดหยุ่นที่จะกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับแต่ละหน่วยงานหรือแต่ละสถานการณ์

2. ไม่มีกำหนดมาตรฐานของการระบุกิจกรรมในแต่ละระดับขั้นนั้นว่าจะต้องเท่ากัน แต่อย่างน้อยจะต้องให้ข้อมูลที่ตรงกับความต้องการของหน่วยงานแต่ละระดับในองค์กร นั่นก็คือการสะสมข้อมูลและการรวบรวมข้อมูลในแต่ละกิจกรรมจะต้องสามารถนำมาร้อยเรียงกันขึ้นไปจนถึงระดับเบื้องบนได้ โดยผู้จัดการของแต่ละหน่วยงานจะกำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานภายในหน่วยงานของตนเองขึ้น แต่จะต้องอยู่ในกรอบมาตรฐานเดียวกันกับระดับเบื้องบนซึ่งได้กำหนดไว้แล้ว วิธีนี้มีข้อดีคือหน่วยงานในแต่ละระดับจะสามารถกำหนดกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานของตนเองได้ ตลอดจนมีความยืดหยุ่นคล่องตัวและเป็นวิธีที่ง่ายกว่าเมื่อเทียบกับวิธีแรก นอกจากนี้หากหน่วยงานเบื้องบนจะเพิ่มหรือเปลี่ยนมาตรฐานของกิจกรรมก็จะทำได้ยากขึ้น เพราะการเปลี่ยนแปลงแต่ละครั้งจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานระดับล่าง วิธีนี้มีข้อเสียคือมีความยุ่งยากมากกว่าวิธีแรก เพราะแต่ละหน่วยงานอาจมีโครงสร้างของกิจกรรมแตกต่างกันค่อนข้างมาก อีกทั้งเป็นการเพิ่มปริมาณรายการในการดำเนินการอันเป็นผลจากการมีกิจกรรมที่แตกต่างกันมากและไม่มีการกำหนดมาตรฐานของรายการกิจกรรมอย่างชัดเจน

3. ไม่มีการกำหนดมาตรฐานของรายการกิจกรรม วิธีนี้มีข้อดีคือการกำหนดกิจกรรมจะมีความคล่องตัวมาก ตลอดจนสามารถกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจได้ แต่ก็มีข้อเสียคือไม่สามารถเปรียบเทียบกิจกรรมที่เหมือนกันของหน่วยงานต่าง ๆ ทั่วทั้งองค์กรได้

นอกจาก 3 วิธีข้างต้น ในทางปฏิบัติการกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมยังสามารถทำได้อีก 3 วิธีซึ่งผู้วางระบบจะเลือกวิธีการใดก็ได้แล้วแต่ความเหมาะสมและความพร้อมขององค์กร

1. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากโครงสร้างสายบังคับบัญชาขององค์กร (The Organizational Approach) โดยพิจารณารายละเอียดกิจกรรมตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) หรือตามหน่วยงาน กล่าวคือหากองค์กรมีการแบ่งย่อยศูนย์ความรับผิดชอบลงไปจนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียดพอสมควรแล้ว ผู้วางระบบก็จะสามารถกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ง่ายขึ้น การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจเป็นจุดเริ่มต้นที่ค่อนข้างง่ายสามารถเข้าใจได้ง่าย ไม่ก่อให้เกิดอันตรายใด ๆ แก่หน่วยงาน และเป็นวิธีที่

สะดวกเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ นอกจากนี้ความเป็นเจ้าของข้อมูลก็จะเป็นประเด็นปัญหาตามมา เนื่องจากแต่ละหน่วยงานจะเป็นผู้กำหนดกิจกรรมของหน่วยงานของตนเองขึ้นเป็นเอกเทศจากหน่วยงานอื่น ๆ ในองค์กรเดียวกัน วิธีนี้มีข้อเสียคือไม่ช่วยให้มองเห็นถึงความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร

ตัวอย่างการกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากโครงสร้างสายบังคับบัญชาขององค์กร

ฝ่ายบุคคล

1. การจัดหาคน
2. การบรรจุคน
3. การจัดหาบริการที่เกี่ยวข้องกับการดูแลคน
4. การจัดให้มีการฝึกอบรมและพัฒนาคน
5. การร่วมกับฝ่ายบริหารในการจัดการงานบุคคล
6. การประสานงานกับฝ่ายบัญชี

ฝ่ายจัดซื้อ

1. การเตรียมการเพื่อจัดซื้อ
2. การจัดซื้อของ
3. การร่วมกับฝ่ายบริหารและเจ้าของเรื่องผู้ขอซื้อในการตรวจรับของที่จัดซื้อ
4. การจัดทำเอกสาร
5. การจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับผู้ขาย
6. การประสานงานกับฝ่ายการเงินและการบัญชี

ฝ่ายการเงิน

1. การจัดการรับและจ่ายเงิน
2. การจัดการเก็บรักษาเงิน
3. การจัดการทางการเงิน
4. การจัดเก็บเอกสารสำคัญ
5. การรับผิดชอบงานที่ต้องให้ธนาคารค้ำประกันหรือรับรอง
6. การร่วมกับฝ่ายบัญชีในการเป็นผู้ประสานงานในการจัดทำงบประมาณ
7. การร่วมกับฝ่ายบัญชีทำการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและบัญชี
8. การดำเนินการของภาษีเงิน

ฝ่ายบัญชี

1. การตรวจสอบและควบคุมข้อมูล
2. การจัดกลุ่มข้อมูล
3. การบันทึก ตรวจสอบ และแก้ไขข้อมูล

4. การจัดทำรายงาน
5. การร่วมกับฝ่ายการเงินในการเป็นผู้ประสานงานในการจัดทำงบประมาณ
6. การร่วมกับฝ่ายการเงินทำการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและบัญชี

ฝ่ายการตลาด

1. กิจกรรมการขาย
2. การประสานกับฝ่ายผลิตและฝ่ายบัญชีการเงินในการยื่นสูตรการผลิต
3. การรวบรวมและจัดเก็บข้อมูล
4. การกำหนดกลยุทธ์ทางการตลาด

ฝ่ายปฏิบัติการโรงงาน

1. การวางแผนการผลิต
2. การควบคุมการผลิต
3. การดำเนินการผลิต
4. การเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต
5. การดูแลรักษากระบวนการผลิต

ฝ่ายคลังสินค้า

1. การตรวจรับของ
2. การจัดเก็บของ
3. การจ่ายของออก
4. การรับคืนของเสีย
5. การส่งคืนของเสีย
6. การจัดทำเอกสาร
7. การจัดทำรายงาน
8. การตรวจจุดสั่งซื้อใหม่

2. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากหน้าที่งาน (The Functional Approach) ผู้วางระบบจะต้องกำหนดและวิเคราะห์หน่วยกิจกรรมต่าง ๆ (Activity Units) โดยพิจารณาจากหน้าที่งาน นั่นคือ กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์เดียวกัน (Common Purpose) จะถูกนำมาร้อยเรียงกัน เช่น การร้อยเรียงกันตามวัตถุประสงค์ทางด้านคุณภาพหรือทางด้านการเงิน วิธีนี้จึงสามารถนำไปดำเนินการในลักษณะทางคู่ขนาน (Twin-track Approach) โดยเริ่มต้นจากระดับเบื้องต้นก่อน การวิเคราะห์จะเริ่มด้วยการแบ่งแยกหน้าที่งานต่าง ๆ (Functions) ออกเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ และตามด้วยคำถามที่ว่าหน้าที่งานนั้น ๆ มีการปฏิบัติอย่างไร (How?) และจากระดับล่างก็จะตั้งคำถามว่าทำไมจึงต้องมีการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ (Why?) วิธีนี้มีข้อดีในแง่ที่ว่าป็นวิธีที่

ช่วยให้การจัดโครงสร้างกิจกรรมต่าง ๆ เป็นแบบเป็นแผนยิ่งขึ้น แต่ก็ยังเป็นวิธีที่ค่อนข้างสลับซับซ้อน และหาผู้เป็นเจ้าของข้อมูลที่แท้จริงไม่ได้จึงมีองค์กรเพียงไม่กี่แห่งที่เริ่มต้นด้วยวิธีนี้

3. การกำหนดกิจกรรมโดยพิจารณาจากลูกโซ่คุณค่าทางธุรกิจ (The Business Value Chain Approach) หรือพิจารณาจากกระบวนการทางธุรกิจ (The Business Process Approach) ผู้วางระบบจะกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมโดยพิจารณาจากลำดับหรือทางเดินของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกัน (ซึ่งก็คือกระบวนการทางธุรกิจนั่นเอง) วิธีนี้จำเป็นต้องอาศัยการเข้าไปสังเกตการณ์ประกอบ จึงมีข้อดีคือช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูลกิจกรรมที่สามารถเชื่อมโยงได้กับวัตถุประสงค์ด้านต่าง ๆ ขององค์กรตลอดจนช่วยให้สามารถระบุเวลาที่ใช้ในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการนั้น ๆ ได้ด้วย (Lead Times) วิธีนี้อาจทำให้เสียเวลาค่อนข้างมาก แต่ก็ให้ผลคุ้มค่าเนื่องจากเป็นวิธีที่สามารถนำไปเชื่อมโยงกับโปรแกรมและระเบียบวิธีการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องขององค์กร การใช้วิธีนี้จะต้องแน่ใจด้วยว่าไม่มีกิจกรรมใดที่ถูกมองข้ามไป โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่สามารถระบุได้โดยง่ายว่าเป็นของกระบวนการใด

³ คัดจาก หนังสือ ระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม (ABCM) Activity-Based Cost Management, ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์, พฤศจิกายน 2548

บทที่ 3

กิจกรรมมาตรฐานของหน่วยงานภาครัฐ

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทนำ ถึงวัตถุประสงค์ของการจัดทำรายงานกิจกรรมมาตรฐานของการดำเนินงานภาครัฐว่า เพื่อให้เกิดฐานข้อมูลกิจกรรมอย่างครบถ้วนจากทุกภารกิจของส่วนราชการ เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของภารกิจงานบริการสาธารณะที่มีประเภทและคุณภาพเหมือนหรือคล้ายคลึงกันได้อย่างเหมาะสมถูกต้อง และเพื่อเป็นฐานข้อมูลกิจกรรมสำหรับการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของภารกิจแห่งรัฐต่อไป แต่เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับระยะเวลาในการดำเนินการ และการตรวจสอบข้อมูลที่ส่วนราชการจัดส่งให้กรมบัญชีกลาง ทำให้การจัดทำรายงานกิจกรรมมาตรฐานจำเป็นต้องศึกษาข้อมูลกิจกรรมของส่วนราชการที่เป็นข้อมูลของปีงบประมาณ พ.ศ.2551 ประกอบกับข้อมูลกิจกรรมของส่วนราชการมีเป็นจำนวนมาก ซึ่งจะต้องมีการจัดกลุ่มประเภทที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกันโดยพิจารณาอย่างรอบคอบซึ่งไม่อาจทำได้สำเร็จครบถ้วนทุกกิจกรรมในระยะเวลาอันสั้น ดังนั้น ในช่วงแรกของการจัดทำรายงานกิจกรรมมาตรฐาน จึงจำกัดขอบเขตของการจัดทำ โดยพิจารณาเฉพาะกิจกรรมสนับสนุน จำนวน 10 กิจกรรมก่อน โดยได้กำหนดชื่อกิจกรรม และคำอธิบายไว้ดังนี้

ชื่อกิจกรรม	คำอธิบาย
1.ด้านการเงินและบัญชี	ดำเนินการเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี การบริหารงบประมาณของหน่วยงาน เช่น การรับ-จ่ายเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ การติดตามและการรายงานด้านการเงินและบัญชี และการบริหารจัดการด้านงบประมาณ ตาม โครงสร้างแบ่งส่วนราชการ จะกำหนดกิจกรรมนี้ให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองคลัง หรือฝ่ายการเงินและบัญชีในสำนักงานเลขานุการกรม
2.ด้านการพัสดุ (จัดซื้อจัดจ้าง)	ดำเนินการด้านการพัสดุ ซึ่งความความรวมถึงการจัดทำเอง การซื้อ การจ้าง การจ้างที่ปรึกษา การจ้างออกแบบและควบคุมงาน การจำหน่าย และการดำเนินการอื่น ที่กำหนดไว้ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2535 ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการจะกำหนดกิจกรรมนี้ให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองพัสดุ หรือฝ่ายพัสดุในสำนักงานเลขานุการกรม

ชื่อกิจกรรม	คำอธิบาย
3.ด้านบริหารบุคลากร	ดำเนินการจัดระบบงานและบริหารบุคคล เช่น จัดทำแผนบริหารบุคลากร กำหนดอัตรากำลัง สรรหาและบรรจุแต่งตั้งดูแลด้านวินัย และจัดทำทะเบียนประวัติ ฐานข้อมูลบุคลากรตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ จะกำหนดกิจกรรมนี้ให้อยู่ในความรับผิดชอบของกองการเจ้าหน้าที่
4.ด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล	ดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาทรัพยากรบุคคล เช่น การวางแผนการพัฒนาทรัพยากรบุคคล การจัดฝึกอบรม การติดตามประเมินผล รวมถึงการจัดทำสื่อต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการพัฒนาทรัพยากรบุคคล ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ จะกำหนดกิจกรรมนี้ให้อยู่ในความรับผิดชอบของ สถาบัน/กอง/ฝ่ายพัฒนาทรัพยากรบุคคล
5.ด้านการตรวจสอบภายใน	ดำเนินการด้านการตรวจสอบภายในของหน่วยงาน เช่น การวางแผนการตรวจสอบ ดำเนินการและรายงานผลการตรวจสอบ ต่อผู้บริหารสูงสุด ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ จะกำหนดกิจกรรมนี้เป็นของหน่วยตรวจสอบภายในและขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุด
6.ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	ดำเนินการเกี่ยวกับการวางแผนและพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารของหน่วยงาน บริหารจัดการระบบฯ เป็นศูนย์รวมระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร และให้บริการข้อมูลเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารแก่หน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอก รวมทั้งการสนับสนุน ให้คำปรึกษาแนะนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องตลอดจนจัดฝึกอบรมเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารให้แก่ส่วนราชการในสังกัด ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการจะกำหนดกิจกรรมนี้อยู่ในความรับผิดชอบของศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ

ชื่อกิจกรรม	คำอธิบาย
7.ด้านแผนงาน	ดำเนินการเกี่ยวกับการเสนอแนะและจัดทำนโยบายของหน่วยงาน ให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายของรัฐบาล จัดทำแผนแม่บท ประสานแผนปฏิบัติงานเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์กระทรวง ศึกษาวิเคราะห์เพื่อพัฒนาระบบการจัดทำแผนงาน งบประมาณ การติดตามประเมินผลและรายงาน ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ กำหนดให้กิจกรรมนี้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักนโยบายและยุทธศาสตร์ หรือ กองแผนงาน
8.ด้านพัฒนาระบบบริหารราชการ	ดำเนินการศึกษาวิเคราะห์เพื่อพัฒนาระบบบริหารราชการ จัดทำคำรับรองการปฏิบัติราชการ ติดตามประเมินผล การปฏิบัติงานตามคำรับรอง และดำเนินการด้านการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการภาครัฐ (PMQA) ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ กำหนดให้กิจกรรมนี้อยู่ในความรับผิดชอบของกลุ่มพัฒนาระบบบริหาร (ก.พ.ร.)
9.ด้านงานสารบรรณ	ดำเนินการเกี่ยวกับงานสารบรรณ ซึ่งหมายถึง งานที่เกี่ยวกับการบริหารงานเอกสาร ตั้งแต่การจัดทำ การรับ การส่ง การเก็บรักษา การยืม จนถึงการทำลาย รวมถึงงานด้านสารบรรณ-อิเล็กทรอนิกส์ ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ กำหนดให้กิจกรรมนี้อยู่ในกองกลาง หรือ ฝ่ายสารบรรณในสำนักงานเลขานุการกรม
10.ด้านยานพาหนะ	ดำเนินการเกี่ยวกับการให้บริการยานพาหนะของหน่วยงานซึ่งรวมถึงตัวรถยนต์ พนักงานขับรถ การจัดทำงบประมาณ เพื่อจัดหาวัสดุ ครุภัณฑ์รวมทั้งการเบิกจ่ายค่าน้ำมันรถ ค่าซ่อมบำรุงรักษาและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการ กำหนดให้กิจกรรมนี้อยู่ที่สำนักงานเลขานุการกรม ฝ่ายอาคารสถานที่และยานพาหนะ

พร้อมนี้ ได้แนบข้อมูลต้นทุนกิจกรรม ใน 10 กิจกรรมมาตรฐาน ของส่วนราชการประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 ไว้ในภาคผนวก

ภาคผนวก