

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการวิจัย

ระบบต้นทุนกิจกรรมนำมาใช้ในงานวิจัยนี้เพื่อจัดทำและประมาณต้นทุนผลิตภัณฑ์จากโรงงานตัวอย่างให้มีความแม่นยำมากขึ้น โดยนำระบบต้นทุนกิจกรรมเข้ามาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม ที่มีการประมาณໂສ່ຮູ້ໂດຍຄິດຈາກ 20% ของต้นทุนทางตรง ผลการคำนวณໂສ່ຮູ້ໂດຍຄິດຈາກการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมออกมาเป็นไปตามทฤษฎีที่ศึกษา คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดมีการจัดสรรปันส่วนตามปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละกิจกรรม และໂສ່ຮູ້ໂດຍຄິດຈາກที่ค่าที่แตกต่างกันไปตามปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ในแต่ละผลิตภัณฑ์ การปันส่วนทั้งสองครั้งทำให้ค่าໂສ່ຮູ້ໂດຍຄິດแบบใหม่มีค่าต่างจากเดิมและน่าเชื่อถือมากขึ้น ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

1. โรงงานตัวอย่างที่ศึกษาสามารถผลิตสินค้าได้หลากหลายชนิดและรุ่น ในงานวิจัยครั้งนี้ได้เลือกชนิดและรุ่นผลิตภัณฑ์จากแต่ละหมวดที่มีจำนวนการผลิตและกำไรสูงในปี พ.ศ. 2547 ได้แก่ แตรไฟฟ้า #1, แตรลมคู่, ไฟหยุดนอน #3, ไฟเตือนหมุน #1 และแฟลชเซอร์ โดยกำไรจากการขายผลิตภัณฑ์ทั้ง 5 ชนิดนี้มีค่า 60.11% ของกำไรที่ได้ในปีนั้น การศึกษาระบบต้นทุนกิจกรรมต่างๆจากผลิตภัณฑ์ตัวอย่าง เช่น การกำหนดกิจกรรม จึงน่าจะครอบคลุมผลิตภัณฑ์ทั้งหมดได้

2. ค่าใช้จ่ายต่างๆจากบัญชีต้นทุนของโรงงานตัวอย่างในปี พ.ศ. 2547 จะถูกนำมารวบรวมให้อยู่ในประเภทหรือทรัพยากรเดียวกัน จากรายการค่าใช้จ่ายจากโรงงานตัวอย่าง 41 รายการ เป็นรายการทรัพยากร 9 รายการ

3. ศูนย์กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมีทั้งหมด 7 ศูนย์ โดยแต่ละศูนย์มีกิจกรรมต่างๆดังนี้ ศูนย์บริหาร มีกิจกรรม 5 รายการ, ศูนย์บัญชี/การเงิน มีกิจกรรม 5 รายการ, ศูนย์จัดซื้อ มีกิจกรรม 4 รายการ, ศูนย์การขาย/ตลาด มีกิจกรรม 4 รายการ, ศูนย์บุคคลและธุรการ มีกิจกรรม 4 รายการ, ศูนย์ประกันคุณภาพ มีกิจกรรม 7 รายการ และศูนย์ผลิต มีกิจกรรม 20 รายการ รวมกิจกรรมในระบบจำนวน 49 รายการ

4. ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมถูกปันส่วนมาจากต้นทุนทรัพยากรตามปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ที่ใช้ โดยกิจกรรมที่มีความสำคัญ 5 อันดับแรก เมื่อพิจารณาจากต้นทุนกิจกรรมนั้น ได้แก่ กิจกรรมการผลิต1-ชิ้นส่วนโลหะ(4,696,635.50 บาท), กิจกรรมการประกอบ(3,134,016.35 บาท), กิจกรรมการผลิต2-ชิ้นส่วนพลาสติก(1,724,913.54 บาท), กิจกรรมการส่งมอบผลิตภัณฑ์(748,689.36 บาท) และกิจกรรมการพ่นสี(374,055.35 บาท)

5. ต้นทุนกิจกรรมรวมของผลิตภัณฑ์ต่างๆ สรุปได้ดังนี้

5.1 ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างแตรไฟฟ้า #1 มีต้นทุนกิจกรรมรวม 655,647.23 บาท โดยต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Product และ Unit มีค่า 319,298.22 บาท และ 241,990.93 บาท ตามลำดับ ซึ่งถือว่าต้นทุนทั้งสองระดับมีความสำคัญต่อผลิตภัณฑ์มากกว่าระดับอื่นๆ

5.2 ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างแตรลมคู่ มีต้นทุนกิจกรรมรวม 743,795.29 บาท โดยต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Unit มีค่า 578,203.33 บาท ซึ่งถือว่าต้นทุนระดับนี้มีความสำคัญต่อผลิตภัณฑ์มากกว่าระดับอื่นๆ

5.3 ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างไฟหยุดนอน #3 มีต้นทุนกิจกรรมรวม 348,938.02 บาท โดยต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Unit มีค่า 180,647.07 บาท ซึ่งถือว่าต้นทุนระดับนี้มีความสำคัญต่อผลิตภัณฑ์มากกว่าระดับอื่นๆ

5.4 ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างไฟเดือนหมุน #1 มีต้นทุนกิจกรรมรวม 928,538.49 บาท โดยต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Unit มีค่า 756,486.78 บาท ซึ่งถือว่าต้นทุนระดับนี้มีความสำคัญต่อผลิตภัณฑ์มากกว่าระดับอื่นๆ

5.5 ผลิตภัณฑ์ตัวอย่างแฟลชเซอร์ มีต้นทุนกิจกรรมรวม 416,532.36 บาท โดยต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Unit และ Product มีค่า 173,605.20 บาท และ 148,569.08 ตามลำดับ ซึ่งถือว่าต้นทุนทั้งสองระดับนี้มีความสำคัญต่อผลิตภัณฑ์มากกว่าระดับอื่นๆ

5.6 ต้นทุนกิจกรรมรวมของทุกผลิตภัณฑ์ มีค่า 3,093,451.39 บาท ซึ่งเป็นต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Unit 1,930,933.31 บาท, ต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Product 697,699.49 บาท, ต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Sustaining 332,353.85 บาท, และ ต้นทุนกิจกรรมรวมในระดับ Batch 132,464.74 บาท

6. ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยถูกปันส่วนมาจากต้นทุนกิจกรรมตามปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ที่ใช้ จากผลการคำนวณพบว่า

6.1 ผลิตรถยนต์ตัวอย่างแตรไฟฟ้า #1 มีต้นทุนกิจกรรม(โซหุ่ยใหม่) 7.81 บาท ลดลงจากค่าโซหุ่ยเดิม(9.29 บาท) 1.48 บาท หรือ ลดลงจากเดิม 15.98% เมื่อนำต้นทุนกิจกรรมไปคำนวณหาต้นทุนผลิตรถยนต์ใหม่ได้ 46.94 บาท ซึ่งลดลงจากต้นทุนเดิม(48.42 บาท) 1.48 บาทหรือ ลดลงจากเดิม 3.06%

6.2 ผลิตรถยนต์ตัวอย่างแตรลมคู่ มีต้นทุนกิจกรรม(โซหุ่ยใหม่) 88.55 บาท ลดลงจากค่าโซหุ่ยเดิม(279.30 บาท) 190.75 บาท หรือ ลดลงจากเดิม 68.30% เมื่อนำต้นทุนกิจกรรมไปคำนวณหาต้นทุนผลิตรถยนต์ใหม่ได้ 1270.48 บาท ซึ่งลดลงจากต้นทุนเดิม(1461.23 บาท) 190.75 บาทหรือ ลดลงจากเดิม 13.05% สำหรับผลิตรถยนต์นี้เป็นผลิตรถยนต์ที่ค่าโซหุ่ยใหม่และต้นทุนใหม่ลดลงจากเดิมมากที่สุด

6.3 ผลิตรถยนต์ตัวอย่างไฟหยุดนอน #3 มีต้นทุนกิจกรรม(โซหุ่ยใหม่) 29.08 บาท เพิ่มขึ้นจากค่าโซหุ่ยเดิม(11.75 บาท) 17.33 บาท หรือ เพิ่มขึ้นจากเดิม 147.47% เมื่อนำต้นทุนกิจกรรมไปคำนวณหาต้นทุนผลิตรถยนต์ใหม่ได้ 78.56 บาท ซึ่งเพิ่มขึ้นจากต้นทุนเดิม (61.23 บาท) 17.33 บาทหรือ เพิ่มขึ้นจากเดิม 28.30% สำหรับผลิตรถยนต์นี้เป็นผลิตรถยนต์ชนิดเดียวที่มีค่าโซหุ่ยใหม่เพิ่มขึ้นจากเดิม และมีผลที่แตกต่างจากเดิมมากที่สุด

6.4 ผลิตรถยนต์ตัวอย่างไฟเตือนหมุน #1 มีต้นทุนกิจกรรม(โซหุ่ยใหม่) 147.39 บาท ลดลงจากค่าโซหุ่ยเดิม(341.37 บาท) 193.98 บาท หรือ ลดลงจากเดิม 56.82% เมื่อนำต้นทุนกิจกรรมไปคำนวณหาต้นทุนผลิตรถยนต์ใหม่ได้ 1,591.34 บาท ซึ่งลดลงจากต้นทุนเดิม(1785.32 บาท) 193.98 บาทหรือ ลดลงจากเดิม 10.87%

6.5 ผลิตรถยนต์ตัวอย่างแฟลชเซอร์ มีต้นทุนกิจกรรม(โซหุ่ยใหม่) 13.88 บาท ลดลงจากค่าโซหุ่ยเดิม(15.85 บาท) 1.97 บาท หรือ ลดลงจากเดิม 12.40% เมื่อนำต้นทุนกิจกรรมไปคำนวณหาต้นทุนผลิตรถยนต์ใหม่ได้ 80.79 บาท ซึ่งลดลงจากต้นทุนเดิม(82.76 บาท) 1.97 บาทหรือ ลดลงจากเดิม 2.38% สำหรับผลิตรถยนต์นี้เป็นผลิตรถยนต์ที่มีค่าโซหุ่ยใหม่และต้นทุนใหม่ที่แตกต่างจากค่าเดิมน้อยที่สุด

6.6 ระบบต้นทุนกิจกรรมทำให้ผลรวมของโซหุ่ยใหม่ของผลิตรถยนต์ทั้ง 5 ชนิดลดลง 2,800,120.69 บาทจากโซหุ่ยรวมเดิม 5,893,572.08 บาท หรือลดลง 47.51% จากเดิม

7. ต้นทุนทรัพยากรที่มากที่สุดคือทรัพยากรพนักงานมีค่า 9,415,398.00 บาท แสดงให้เห็นว่าโรงงานตัวอย่างนี้มีต้นทุนทางด้านแรงงานทางอ้อมมากกว่าด้านอื่นๆ จากวิธีการ

ต้นทุนกิจกรรมสามารถหาต้นทุนกิจกรรมรวมในแต่ละผลิตภัณฑ์ที่มาจากทรัพยากรพนักงานอย่าง เดี่ยวได้ดังตารางที่ 6.1

ตารางที่ 6.1 เปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมรวมกับต้นทุนกิจกรรมรวมที่มาจากทรัพยากรพนักงาน เท่านั้น

รหัส	1001	2002	3005	4001	5001
ผลิตภัณฑ์	แตรไฟฟ้า#1	แตรลมคู่	ไฟหยุดนอน#3	ไฟเดือนหมุน #1	แฟลชเซอร์
ต้นทุนกิจกรรมรวมที่มาจาก ทรัพยากรพนักงานเท่านั้น (บาท)	307,614.41	452,860.67	167,930.20	605,534.73	210,064.89
ต้นทุนกิจกรรมรวม (บาท)	655,647.23	743,795.29	348,938.02	928,538.49	416,532.36
% ของต้นทุนกิจกรรมรวมที่มาจาก ทรัพยากรพนักงานต่อต้นทุน กิจกรรมรวม	46.92%	60.89%	48.13%	65.21%	50.43%

การปันส่วนเข้าต้นทุนกิจกรรมส่วนใหญ่มาจากต้นทุนทรัพยากร ต้นทุนกิจกรรม รวมของไฟเดือนหมุน #1 มีสัดส่วนของต้นทุนทรัพยากรพนักงานมากที่สุด 65.21% ส่วนต้นทุน กิจกรรมรวมของแตรไฟฟ้า #1 มีสัดส่วนของต้นทุนทรัพยากรน้อยที่สุดคือ 46.92%

6.2 ข้อเสนอแนะ

1. การบริหารตามกิจกรรม (Activity-Based Management) เป็นการ บริหารส่วนต่างๆจากระบบต้นทุนกิจกรรม การบริหารตามกิจกรรมนี้ควรมีการนำมาใช้ต่อจากการ วางระบบต้นทุนกิจกรรม เนื่องจากระบบต้นทุนกิจกรรมเน้นที่การปันส่วนต้นทุนทรัพยากรไปยัง ต้นทุนกิจกรรมต่างๆและปันส่วนต้นทุนกิจกรรมไปยังต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่การบริหารตามกิจกรรม จะเน้นการจัดการโครงสร้างองค์กร, กระบวนการผลิต และกิจกรรมต่างๆ และยังรวมถึงการ วิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน, การวิเคราะห์กิจกรรม และการวิเคราะห์ประสิทธิภาพการใช้ระบบ ต้นทุนกิจกรรม การบริหารตามกิจกรรมทำให้ระบบต้นทุนกิจกรรมมีการพัฒนาที่ต่อเนื่อง

2. การลดต้นทุนในแต่ละผลิตภัณฑ์สามารถทำได้โดยการพิจารณารายงาน ต้นทุนทรัพยากรและรายงานต้นทุนกิจกรรมของแต่ละผลิตภัณฑ์ ซึ่งสามารถนำมาวิเคราะห์ได้ว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์นั้นมีที่มาจากทรัพยากรหรือกิจกรรมรายการใดเป็นสำคัญ การทราบที่มาของ ต้นทุนที่ชัดเจนทำให้การลดต้นทุนถูกจุดและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ต้นทุนทรัพยากรพนักงานจากโรงงานตัวอย่างมีค่าสูงมากกว่าทรัพยากร อื่นๆ การลดต้นทุนในเบื้องต้นควรพิจารณาการลดต้นทุนพนักงานทางอ้อมก่อน โดยมีแนวทางดังนี้ ปรับลดเงินเดือน/ค่าแรงลงตามความเหมาะสม ลดจำนวนพนักงานลงในฝ่ายที่น่าจะสามารถทำงาน

ทดแทนกันได้เช่น ฝ่ายบริหาร หรือ ฝ่ายผลิต นอกจากนั้นยังสามารถลดต้นทุนกิจกรรมได้เช่น แตรไฟฟ้า#1 มีต้นทุนในระดับ Product สูง ควรลดการใช้กิจกรรมต่างๆในระดับ Product, ไฟเตือนหมุน#1 มีต้นทุนกิจกรรมการประกอบมากกว่าผลิตภัณฑ์อื่นๆ ควรลดเวลาการประกอบลงจะช่วยให้ต้นทุนการผลิตลดลงได้อีก

3. การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมในระดับ Sustaining เข้าสู่แต่ละผลิตภัณฑ์ อาจเลือกใช้ตัวผลักดันกิจกรรมที่เหมาะสมมากขึ้นเข้ามาแทนการปันส่วนแบบเดิมที่แบ่งให้ทุกๆ ผลิตภัณฑ์เท่ากัน

4. นำข้อมูลของผลิตภัณฑ์ลงในระบบให้ครบทุกชนิด เพื่อให้ระบบฐานข้อมูลต้นทุนกิจกรรมมีความสมบูรณ์