

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตของบริษัท อุตสาหกรรมถุงพลาสติกไทย จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้อย่างถูกต้อง ตลอดจนศึกษาแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม ในการศึกษานี้จะทำการศึกษาจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน การสัมภาษณ์ผู้บริหาร การสัมภาษณ์และสังเกตการณ์การทำงานของพนักงานระดับปฏิบัติงานใน ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

#### สรุปผลการศึกษาและข้อค้นพบ

จากการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน การสัมภาษณ์ผู้บริหาร การสัมภาษณ์และสังเกตการณ์การทำงานของพนักงานระดับปฏิบัติงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ทำให้สามารถระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นของแผนกต่าง ๆ ในส่วนของโรงงาน จำนวน 52 กิจกรรม หลังจากที่ได้ระบุกิจกรรมแล้วจะทำการวิเคราะห์ถึงสาเหตุการเกิดกิจกรรมเพื่อชี้ให้เห็นถึงสาเหตุการเกิดกิจกรรมและทำการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน เพื่อนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน หลังจากนั้นนำจำนวนตัวผลักดันที่ได้ใช้ในการผลิตมาคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตสินค้า (Manufacturing Overhead) ของทั้ง 3 ผลิตภัณฑ์ ทำให้ได้ค่าใช้จ่ายการผลิตสินค้า ที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนกิจกรรมและเมื่อนำไปรวมกับวัสดุทางตรง (Direct Material) และค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) ทำให้ได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต

จากการศึกษาพบว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนกิจกรรมของ ถุงพลาสติกพิมพ์ลาย ถุงพลาสติกไม่พิมพ์ลาย และถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะ มีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 5,322.06 บาท 4,295.33 บาท และ 3,433.93 บาทต่อเมตริกตันตามลำดับ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ของ ถุงพลาสติกชนิดพิมพ์ลาย ถุงพลาสติกชนิดไม่พิมพ์ลาย และถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะที่คำนวณค่า ใช้จ่ายการผลิตด้วยระบบต้นทุนกิจกรรม มีต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่ากับ 40,693.79 บาท 37,530.62 บาท และ 31,188.81 บาทต่อเมตริกตันตามลำดับ เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ในปัจจุบัน พบว่ามีต้นทุนที่ต่างกัน โดยค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ของ ถุงพลาสติกชนิดพิมพ์ลาย มีต้นทุนสูงขึ้นเท่ากับ 442.69 บาทต่อเมตริกตัน ถุงพลาสติกไม่พิมพ์ลาย

มีต้นทุนต่ำลง 564.38 บาทต่อเมตริกตัน และถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะมีต้นทุนต่ำลง 693.91 บาทต่อเมตริกตัน ตามระบบบัญชีปัจจุบันค่าใช้จ่ายการผลิตของถุงพลาสติกพิมพ์ลาย ถุงพลาสติกไม่พิมพ์ลายและถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะ มีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 4,879.37 บาท 4,859.71 บาท และ 4,127.84 บาทต่อเมตริกตัน ตามลำดับ ต้นทุนผลิตภัณฑ์ของถุงพลาสติกพิมพ์ลาย ถุงพลาสติกชนิดไม่พิมพ์ลาย และถุงพลาสติกสำหรับใส่ขยะ มีต้นทุนเท่ากับ 40,251.10 บาท 38,095.00 บาท และ 31,882.72 บาทต่อเมตริกตัน ตามลำดับ แต่จากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต ทำให้สามารถแสดงรายละเอียดค่าใช้จ่ายการผลิตของ ผลิตภัณฑ์แต่ละประเภท แยกตามแผนกและแยกตามกิจกรรม เช่น จากการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตของถุงพลาสติกพิมพ์ลาย พบว่ามีค่าใช้จ่ายการผลิตรวม เท่ากับ 106,760,597.50 บาท ซึ่งระบบในปัจจุบันแสดงค่าใช้จ่ายการผลิตได้ในยอดรวมไม่สามารถแสดงค่าใช้จ่ายการผลิตแยกเป็นแผนกแยกเป็นกิจกรรมได้ แต่จากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ทำให้สามารถแสดงข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตของผลิตภัณฑ์ ถุงพลาสติกพิมพ์ลายได้ละเอียดขึ้น โดย ได้แสดงค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดจากแผนกผลิต-เป่าและพิมพ์ถุงพลาสติกในทุกกิจกรรมเป็นเงิน 38,665,369.64 บาท นอกจากนี้การที่กิจการได้รับรู้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ทั้ง 3 ชนิดของกิจการใหม่ ให้สอดคล้องกับต้นทุนผลิตภัณฑ์ได้

### **ข้อเสนอแนะในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต**

1. การที่กิจการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต ควรมีการชี้แจงวัตถุประสงค์ ขั้นตอนการดำเนินงาน จัดอบรมระบบต้นทุนกิจกรรมให้กับพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อให้มีความรู้ความเข้าใจ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนหรือแผนกไปยังกิจกรรม การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม การรวบรวมข้อมูลจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และการระบุจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ในการผลิตสินค้าแต่ละผลิตภัณฑ์ จะต้องอาศัยการให้ข้อมูลที่ถูกต้องมากที่สุดเพื่อเป็นการป้องกันความผิดพลาดในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์

2. ในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนสินค้า ควรแบ่งขั้นตอนการดำเนินการเป็น 2 ขั้นตอนคือ ขั้นตอนที่ 1 นำระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้ในการควบคุมต้นทุนของกิจการ เพื่อเป็นการปูพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรมและให้พนักงานมีความคุ้นเคยกับระบบต้นทุนกิจกรรม หลังจากนั้นเมื่อพนักงานมีความรู้ความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรม และสามารถนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการควบคุมต้นทุนได้เป็นอย่างดี ทำการจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ ได้ครบถ้วนและถูกต้อง แล้วจึงจะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นขั้นตอนที่

2. การแบ่งขั้นตอนนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต เป็น 2 ขั้นตอนนี้จะช่วยให้การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตด้วยระบบต้นทุนกิจกรรมมีความถูกต้องมากที่สุด

3. การนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้า (Make to Order) หรือมีการผลิตสินค้าในระดับคำสั่ง (Batch Level) ต้นทุนกิจกรรมส่วนมากจะเกิดที่ระดับผลิตภัณฑ์ (Product Level) ค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณจากระบบต้นทุนกิจกรรม จะทำให้ได้ค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ระดับผลิตภัณฑ์ และระดับหน่วยผลิต (Unit Level) กิจการไม่สามารถคำนวณต้นทุนที่ระดับคำสั่งได้ เนื่องจากกิจการมีจำนวนคำสั่งผลิต (Batch level) เป็นจำนวนมาก ในหนึ่งปีมีการผลิต 2,200–2,500 ใบสั่งงานการผลิต (Job Order) การเก็บข้อมูลกิจกรรมที่ระดับคำสั่งผลิตจึงไม่สามารถทำได้ จึงถือเป็นข้อจำกัดของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการคำนวณ ค่าใช้จ่ายการผลิตในระบบการผลิตตามคำสั่งซื้อของลูกค้าและมีจำนวนคำสั่งผลิตที่มาก

4. ปัจจุบันโครงสร้างต้นทุนผลิตภัณฑ์ของกิจการประกอบด้วย วัตถุประสงค์และค่าแรงงานทางตรงรวมกันประมาณร้อยละ 82-87 ของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายการผลิตประมาณร้อยละ 13-18 ของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ดังนั้นก่อนการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ กิจการควรประเมินข้อมูลที่จะได้มาจากในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเปรียบเทียบกับต้นทุนที่ต้องใช้ในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณ ค่าใช้จ่ายการผลิตว่าสามารถให้ข้อมูลที่คุ้มค่ากับต้นทุนที่กิจการต้องจ่ายไปหรือไม่