

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่องแนวทางในการประยุกต์ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของธุรกิจ โลจิสติกส์ในจังหวัดเชียงใหม่ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมของธุรกิจ โลจิสติกส์ และนำข้อมูลไปให้บริหารต้นทุน เนื่องจากหากได้ข้อมูลต้นทุนค่าบริการที่ถูกต้องเหมาะสมจะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในกำหนดราคาค่าบริการ ทำให้ทราบต้นทุนการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรมที่ปฏิบัติอยู่ ประกอบกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบบัญชีที่ทำให้ทราบถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายของกิจกรรมที่เกิดขึ้นในธุรกิจ โลจิสติกส์ ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปใช้บริหารจัดการกิจกรรมต่างๆ ได้ การศึกษานี้ได้นำแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้เป็นแนวทางในการหาต้นทุนดำเนินงาน

และการศึกษาครั้งนี้โดยการเลือกตัวอย่างธุรกิจ โลจิสติกส์ในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 6 ราย จากทั้งหมด 30 รายในจังหวัดเชียงใหม่ ที่ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์เพื่อให้ทราบต้นทุนและกิจกรรมหลัก และนำมาเป็นตัวอย่างในการศึกษาลักษณะกิจการและต้นทุน ได้แก่ ผู้ประกอบการขนส่งทางถนนและคลังสินค้า จำนวน 2 ราย ผู้ประกอบการรับจัดการขนส่งสินค้า และบรรจุหีบห่อจำนวน 2 ราย ผู้ประกอบการเดินพิธีการศุลกากร จำนวน 2 ราย โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจากผู้บริหารระดับผู้จัดการฝ่าย หัวหน้าฝ่าย เกี่ยวกับกิจกรรม ขั้นตอน กระบวนการทำงานด้านต่าง ๆ รวมทั้งเข้าสังเกตการณ์ปฏิบัติงานของพนักงานระดับปฏิบัติการ

5.1 สรุปผลการศึกษา

การศึกษานี้ได้ใช้หลักการของระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อคำนวณต้นทุนกิจกรรมของธุรกิจ โลจิสติกส์ ประกอบด้วย 2 ส่วน ได้แก่ การคำนวณต้นทุนกิจกรรมธุรกิจ โลจิสติกส์ และแนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรม

5.1.1 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม โดยมีขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม 4 ขั้นตอน คือ

1. การวิเคราะห์กิจกรรมของธุรกิจ โลจิสติกส์
2. การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
3. การกระจายค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทเข้ากิจกรรม
4. การหาอัตราส่วนต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

1. การวิเคราะห์กิจกรรมของธุรกิจโลจิสติกส์

จากการวิเคราะห์ถึงกิจกรรมของธุรกิจโลจิสติกส์ในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่ากิจการหลักของธุรกิจโลจิสติกส์สามารถแบ่งเป็น 6 กลุ่มงาน คือ

1. กลุ่มงานขนส่งทางถนน
2. กลุ่มงานคลังสินค้าของกิจการขนส่ง
3. กลุ่มงานรับจัดการขนส่งสินค้า
4. กลุ่มงานบรรจุหีบห่อ
5. กลุ่มงานเดินพิธีการศุลกากร
6. กลุ่มงานบริหารจัดการ

เมื่อได้กลุ่มงานแล้วจากนั้นจึงวิเคราะห์กิจกรรมในกลุ่มงานหลักทำให้ได้กิจกรรมระดับส่วนงาน 12 ส่วนงาน คือ

1. ส่วนงานธุรการขนส่ง
2. ส่วนงานขนส่ง
3. ส่วนงานคลังสินค้า
4. ส่วนงานขายระหว่างบรรทุก
5. ส่วนงานยกขนสินค้า
6. ส่วนงานบรรจุหีบห่อ
7. ส่วนงานติดต่อประสานงานกับลูกค้า
8. ส่วนงานการส่งออกและนำเข้า
9. ส่วนงานเดินพิธีการศุลกากร
10. ส่วนงานบุคคลและธุรการ
11. ส่วนงานบัญชีและการเงิน
12. ส่วนงานขายและการตลาด

จากนั้นวิเคราะห์กิจกรรมของส่วนงานทำให้ได้กิจกรรมที่จะนำไปคำนวณหาต้นทุนต่อกิจกรรม 37 กิจกรรม คือ

- | | |
|-------------------------------|------------------------|
| 1. การรับรายการขนส่งสินค้า | 20. การติดต่อกับลูกค้า |
| 2. การจัดรถ | 21. การตรวจสอบเอกสาร |
| 3. การวิ่งบรรทุกรับ-ส่งสินค้า | 22. การจัดทำใบขนสินค้า |

- | | |
|-----------------------------------|-------------------------------------|
| 4. การยกขนส่งสินค้าขึ้น-ลงรถ | 23. การออกของ |
| 5. การรับสินค้า | 24. การจัดทำเอกสารการส่งออก |
| 6. การเคลื่อนย้ายสินค้าเข้าและออก | 25. การจัดทำเอกสารการนำเข้า |
| 7. การเก็บรักษา | 26. การจัดส่งเอกสาร |
| 8. การขายระวางบรรทุก | 27. การจัดหาบุคลากร |
| 9. การจองระวางบรรทุก | 28. การจ่ายเงินเดือน |
| 10. การจัดทำใบตราส่ง | 29. การจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ |
| 11. การยกขนส่งสินค้า | 30. การดูแลระบบสารสนเทศ |
| 12. การตรวจสอบน้ำหนัก | 31. การบันทึกรายการบัญชี |
| 13. การทำรายการวัสดุ | 32. การบันทึกรายการและเรียกเก็บเงิน |
| 14. การเบิกวัสดุอุปกรณ์ | 33. การบันทึกรายการและทำจ่าย |
| 15. การอาบน้ำยาไม้ | 34. การจัดทำงบการเงิน |
| 16. การบรรจุสินค้า | 35. การทำรายการรับ-จ่ายเงิน |
| 17. การติดป้ายเครื่องหมาย | 36. การติดต่อหาลูกค้าใหม่ |
| 18. การจัดเรียงสินค้า | 37. การดูแลลูกค้าเก่า |
| 19. การสรุปต้นทุนการทำงาน | |

2. การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

จากการพิจารณาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนใน 37 กิจกรรม พบว่าที่มาของการเกิดต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ ได้ เพื่อนำมาหาต้นทุนของกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน บางกิจกรรมสาเหตุของการเกิดต้นทุนมาจากตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนลักษณะเดียวกัน เช่น กิจกรรมการรับรายการขนส่ง กับกิจกรรมการขายระวางบรรทุก มีตัวผลิตภัณฑ์เป็นใบสั่งงาน เนื่องจากเป็นกิจกรรมแรกที่ได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าทั้งสองกิจกรรม บางกิจกรรมสาเหตุการเกิดต้นทุนมาจากตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเดียวกันแต่ใช้ชื่อตัวผลิตภัณฑ์ต่างกัน เช่น กิจกรรมการจัดทำใบขนสินค้า ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นจำนวนใบขนสินค้า กับกิจกรรมการออกของ ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นจำนวนครั้งการเดินทาง ซึ่งเท่ากับจำนวนใบขนสินค้า บางกิจกรรมมีใช้ชื่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเหมือนกัน แต่เกิดจากคนละสาเหตุ เช่น กิจกรรมการจัดทำเอกสารส่งออก กับกิจกรรมการจัดทำเอกสารนำเข้า เอกสารที่จัดทำแตกต่างกัน แต่ใช้ชื่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนว่าจำนวนเอกสารที่จัดทำ ตามตารางที่ 16 ในบทที่ 4 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน มีดังนี้ จำนวนใบสั่งงาน จำนวนครั้งในการจัดรถ จำนวนเที่ยววิ่งบรรทุก จำนวนครั้งที่ยกขึ้น-ลงรถ จำนวนครั้งการรับ จำนวนครั้งการเคลื่อนย้าย จำนวนครั้งการจัดเก็บ จำนวนใบสั่ง

งาน จำนวนใบจองระวางบรรทุก จำนวนใบตราส่ง จำนวนครั้งการยกขน จำนวนกล่อง จำนวนใบ
 รายการ จำนวนครั้งที่เบิก จำนวนครั้งที่อาบนํ้ายา จำนวนหีบห่อ จำนวนครั้งที่จัดเรียง จำนวน
 รายงานต้นทุน จำนวนครั้งการติดต่อ จำนวนชุดเอกสาร จำนวนใบขนสินค้า จำนวนครั้งเดินพิธีการ
 นำเข้า-ส่งออก จำนวนเอกสารที่จัดทำ จำนวนครั้งการจัดส่ง จำนวนครั้งการจัดหาบุคลากร จำนวน
 ครั้งการจ่ายเงินเดือน จำนวนครั้งการสั่งซื้อ จำนวนครั้งการดูแล จำนวนครั้งการบันทึก จำนวนครั้ง
 การเรียกเก็บเงิน จำนวนครั้งการจ่าย จำนวนครั้งการทำบการเงิน จำนวนครั้งการรับ-จ่ายเงิน
 จำนวนครั้งการติดต่อ และจำนวนครั้งการพบลูกค้า

3. การกระจายค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทเข้ากิจกรรม

จากขั้นตอนการวิเคราะห์กิจกรรมของธุรกิจโลจิสติกส์ ทำให้ได้กิจกรรมสำหรับ
 กระจายต้นทุนดำเนินงานจากบัญชีแยกประเภทสู่กิจกรรมต่าง ๆ ด้วยขั้นตอน 3 ขั้นตอน คือ

ขั้นตอนที่ 1 การกระจายต้นทุนจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่กิจกรรมหลัก 6 กลุ่มงาน
 เป็นการกระจายต้นทุนจากบัญชีแยกประเภทให้กับกลุ่มงาน ได้โดยตรง เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ
 ยานพาหนะเป็นค่าใช้จ่ายของกลุ่มงานขนส่งทางถนน และการกระจายต้นทุนทางอ้อมโดยใช้ตัว
 ผลักดันทรัพยากรที่แตกต่างกัน เช่น ค่าไฟฟ้าและนํ้าประปาใช้จำนวนพนักงานเป็นเกณฑ์ในการปัน
 ส่วนสู่กลุ่มงาน เป็นต้น ทำให้ได้ต้นทุนแต่ละกลุ่มงานตามตารางที่ 36 ในบทที่ 4

ขั้นตอนที่ 2 การกระจายต้นทุนกลุ่มงานลงสู่ส่วนงาน 12 ส่วนงาน พบว่าสามารถ
 กระจายต้นทุนจากกลุ่มงานส่วนงานต่างๆ ได้โดยตรง เช่น ค่าวัสดุหีบห่อเป็นค่าใช้จ่ายของส่วนงาน
 บรรจุหีบห่อ และการกระจายต้นทุนทางอ้อมโดยใช้ตัวผลักดันทรัพยากรที่แตกต่างกัน เช่น
 เงินเดือนพนักงานใช้จำนวนพนักงานเป็นเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนสู่ส่วนงาน เป็นต้น ทำให้ได้
 ต้นทุนแต่ละส่วนงานตามตารางที่ 36 ในบทที่ 4

ขั้นตอนที่ 3 การกระจายต้นทุนส่วนงานลงสู่กิจกรรม 37 กิจกรรม เป็นการกระจาย
 ต้นทุนจากส่วนงานให้กับกิจกรรมต่างๆ ได้โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่แตกต่างกันตามสาเหตุการ
 เกิดต้นทุนของกิจกรรมนั้น เช่น เงินเดือนใช้จำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นเป็นเกณฑ์
 ในการกระจายต้นทุนสู่กิจกรรม ค่าใช้จ่ายสำนักงานใช้จำนวนเวลาการทำงานเป็นเกณฑ์ในการ
 กระจายต้นทุนสู่กิจกรรม เป็นต้น ทำให้ได้ต้นทุนกิจกรรมตามตารางที่ 36 ในบทที่ 4

4. การหาอัตราส่วนต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลักดันต้นทุน

จากการกระจายต้นทุนสู่กิจกรรมในขั้นตอนที่ 3 พบว่าสามารถนำต้นทุนต่อกิจกรรม
 ไปหาต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลักดันต้นทุนได้ในทุกกิจกรรม เช่น กิจกรรมการวิ่งบรรทุกรับ-ส่ง
 สินค้า มีตัวผลักดันต้นทุนเป็นจำนวนเที่ยวที่วิ่งบรรทุก เมื่อนำไปหารต้นทุนต่อกิจกรรมจะได้
 ต้นทุนต่อตัวผลักดันกิจกรรมต่อเที่ยว เป็นต้น ในกิจกรรมอื่นใช้วิธีการเดียวกัน

5.1.2 แนวทางการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกับบริการของรัฐกิจโลจิสติกส์

1. การคำนวณต้นทุนการให้บริการแก่ลูกค้า จากการกระจายต้นทุนตามบัญชีแยกประเภทสู่กิจกรรม และได้อัตราส่วนต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ เมื่อลูกค้ามาใช้บริการ 1 ครั้ง สามารถนำต้นทุนต่อกิจกรรมมาหาต้นทุนการให้บริการได้ จากตัวอย่างการหาต้นทุนดำเนินการให้บริการโลจิสติกส์ ตามตารางที่ 38 ในบทที่ 4 เป็นต้นทุนที่เกิดจาก 15 กิจกรรม จะเห็นได้ว่าการดำเนินงานของรัฐกิจโลจิสติกส์นั้นมีความเกี่ยวข้องกันไม่ว่าลูกค้าจะใช้บริการด้านใด หากธุรกิจใดมีบริการครอบคลุมทั้งหมดก็จะได้เปรียบคู่แข่งรายอื่น และจากผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ (Cost Per Driver) จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้มาพิจารณาในการกำหนดราคการให้บริการ

2. พิจารณาความมีประสิทธิภาพในกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า และพิจารณาแก้ไขปรับปรุงหรือทำกิจกรรมใหม่ในกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อพิจารณาว่าในแต่ละกลุ่มงาน เช่น ในกลุ่มงานขนส่งและคลังสินค้า ควรจะครอบคลุมถึงกิจกรรมใดบ้าง กิจกรรมใดสามารถดำเนินการได้ในเวลาเดียวกันได้ ตลอดจนพิจารณาถึงขั้นตอนหรือวิธีปฏิบัติที่เป็นอยู่ แล้วทำการค้นหาสาเหตุที่แท้จริงที่ทำให้เกิดการสูญเสียเวลาและทรัพยากรของกิจการโดยไม่จำเป็น สำหรับการเปรียบเทียบต้นทุนกิจกรรมกับผลประโยชน์ที่กลับมาเหมาะสมหรือไม่ เช่น การเช่าช่วงขนส่งสินค้าจากผู้ให้บริการขนส่งทั่วไป จะต้องตรวจสอบว่าผู้รับจ้างปฏิบัติงานได้อย่างมีมาตรฐานขนส่งถึงปลายทางตามกำหนดเวลา และสถานที่ หรือไม่ทำให้สินค้าเสียหายระหว่างทาง และพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นคุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับหรือไม่ รวมถึงการหาวิธีการปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการด้านการให้บริการ จนกิจการสามารถควบคุมต้นทุนที่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

1. ต้นทุนกิจกรรมจากการศึกษานี้ถูกพัฒนาขึ้นจากวิธีการทำงานจริง และให้ผลที่ถูกต้องสำหรับการปฏิบัติงานที่ศึกษาเท่านั้น ถ้าหากมีการเปลี่ยนแปลงกิจกรรม หรือกระบวนการทำงาน โครงสร้างของแบบจำลองและต้นทุนของกิจกรรมจะเปลี่ยนไปด้วย เช่น กระบวนการทำงานของหน่วยงานที่ศึกษาได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานจากเดิมที่ให้พนักงานทำงานด้วยระบบมือ ทั้งการรับข้อมูลและเอกสารจากลูกค้า เปลี่ยนมาเป็นใช้การส่งเมลล์ทางอินเทอร์เน็ต การเปลี่ยนวิธีการทำงานนี้ทำให้กระบวนการบางอย่างเปลี่ยนไป ทำให้กิจกรรมที่ทำโดยพนักงานลดลง เนื่องจากกิจกรรมถูกทำให้รวมกันครั้งเดียวในขั้นตอนเดียวกัน กระบวนการทำงานจึงสั้นลง การพัฒนาแบบจำลองจึงต้องออกแบบให้ตรงกับลักษณะการทำงานจริงในขณะนั้น

2. ข้อมูลที่ใช้เป็นข้อมูลพื้นฐาน เช่น ใบตราส่งสินค้า ถ้าไม่สามารถใช้ข้อมูลจริง แต่ใช้ข้อมูลเฉลี่ย ควรมีการตรวจสอบเป็นระยะด้วยว่าข้อมูลเฉลี่ยเปลี่ยนไปหรือยัง เนื่องจากรายการรับจัดการขนส่งจะมากหรือน้อยอาจเปลี่ยนไปตามฤดูกาล

3. ต้นทุนที่วิเคราะห์เป็นต้นทุนที่เกิดจากการปฏิบัติงานจริงซึ่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งของการทำกิจกรรม ไม่ขึ้นกับเวลา เช่น การรอรับสินค้ามีช่วงที่ว่างไม่ทำกิจกรรมอะไร จะไม่เกิดต้นทุน เป็นต้น



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved