

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

การศึกษาแนวทางการบริหารต้นทุน โดยการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองในอำเภอเมืองเชียงรายในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาแนวทางการบริหารต้นทุน โดยการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองในอำเภอเมืองเชียงราย ตลอดจนศึกษา แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุน ต้นทุนเป้าหมาย และระบบต้นทุนกิจกรรม การศึกษาครั้งนี้ใช้วิธีการรวบรวมข้อมูล โดยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ประกอบการธุรกิจค้ารถยนต์มือสอง จำนวน 5 ราย ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงราย โดยผู้ศึกษาเลือกทำการศึกษายี่ห้อรถยนต์ที่เป็นที่ต้องการของตลาดมากที่สุดอันประกอบด้วย 1. รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) และ 2. รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ซึ่งโดยปกติแล้วรถควรมีรถยนต์เหล่านี้ไว้เป็นสินค้าคงคลัง ซึ่งเป็นรถยนต์ที่มีอายุระหว่างปี พ.ศ. 2546 - 2548 อันประกอบไปด้วย รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Soluna Vios รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Honda รุ่น City รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Hilux Vigo และรถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax เพื่อทราบข้อมูลต้นทุน และต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกระบวนการของผู้ประกอบการธุรกิจค้ารถยนต์มือสอง เพื่อหาแนวทางในการลดต้นทุน ซึ่งสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

5.1 สรุปผลการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้ได้ทำการศึกษาหลัก โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ 1.การวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิมและการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนกิจกรรม 2.การวิเคราะห์ด้วยแนวคิดการบริหารต้นทุนกิจกรรม และการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนเป้าหมาย

5.1.1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิมและการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนกิจกรรม

1. วิธีต้นทุนแบบเดิม ผู้ศึกษาจะต้องคำนวณหาค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสอง ซึ่งวิธีป็นส่วนตามวิธีต้นทุนแบบเดิม ในกรณีที่ศึกษานี้ใช้เกณฑ์ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน แต่เนื่องจากรถยนต์มือสองใช้ระยะเวลาในการขายจึงใช้จำนวนวันในการขายเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน และเป็นเพียง

เกณฑ์เดียวในการปันส่วน โดยผู้ศึกษาต้องคำนวณหาค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองแต่ละผลิตภัณฑ์ว่ามีเท่าไร โดยใช้เกณฑ์การปันส่วนตามจำนวนวันในการขาย ซึ่งเท่ากับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองจริงทั้งหมดคูณจำนวนวันในการขายแต่ละผลิตภัณฑ์หารด้วยจำนวนวันในการขายทั้งหมด ก็จะได้ค่าใช้จ่ายโดยรวมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองแต่ละผลิตภัณฑ์ว่ามีเท่าไร หากต้องการหาค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองต่อคัน ก็สามารถคำนวณได้จากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองแต่ละผลิตภัณฑ์หารด้วยจำนวนคันที่ขายได้เฉลี่ยต่อปี ซึ่งจะเห็นได้ว่าวิธีต้นทุนแบบเดิมใช้จำนวนวันในการขายเพียงเกณฑ์เดียวในการปันส่วน

2. วิธีต้นทุนแบบกิจกรรม ผู้ศึกษาจะต้องคำนวณหาค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง ซึ่งรายการทั้งสองจะมีค่าเท่ากับวิธีต้นทุนแบบเดิม แต่ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสอง จะปันส่วนจากหลายเกณฑ์และมีขั้นตอนที่ซับซ้อนกว่าวิธีต้นทุนแบบเดิม โดยรูปแบบการกระจายต้นทุนจะเริ่มจากการกระจายค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองลงสู่กิจกรรมและจากกิจกรรมสู่สินค้า ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การกระจายต้นทุนจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองเข้าสู่กิจกรรมหลัก 5 กลุ่ม โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resources Driver) เป็นตัวผลักดันต้นทุนลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนที่ 2 การกระจายต้นทุนแต่ละกิจกรรมเข้าสู่สินค้าทั้ง 4 ชนิด โดยอาศัยตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เป็นตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สินค้า

พบว่าหากเปรียบเทียบการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิมและการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่าการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมทำให้ต้นทุนของรถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Soluna Vios ค่าไป 1,091.93 บาทต่อคัน และรถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Hilux Vigo ค่าไป 945.12 บาทต่อคัน เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีต้นทุนกิจกรรม นอกจากนั้นการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมยังทำให้ต้นทุนของรถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Honda รุ่น City สูงไป 711.78 บาทต่อคัน และรถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax สูงไป 1,580.50 บาทต่อคัน เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีต้นทุนกิจกรรมอีกด้วย ดังแสดงในตารางที่ 4.17 สาเหตุที่ทำให้การวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีต้นทุนกิจกรรมมีความแตกต่างกัน เนื่องจากระบบต้นทุนแบบเดิมไม่ได้คำนึงถึงสัดส่วนการใช้กิจกรรมในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด ระบบต้นทุนแบบเดิมจึงปันส่วนเข้าสู่สินค้าตามปริมาณของสินค้าที่มีการผลิตมากจึงทำให้ต้นทุนที่คำนวณออกมาได้มีความถูกต้องไม่มากนัก

ในขณะที่ต้นทุนกิจกรรมจะคำนึงถึงการใช้กิจกรรมในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด จึงทำให้ต้นทุนที่ได้มีความถูกต้องมากกว่า

นอกจากนี้ในการศึกษาครั้งนี้ยังพบว่า อัตรากำไรต่อราคาขายของรถยนต์ประเภท รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) จะมีอัตรากำไรต่อราคาขายที่สูงกว่า รถยนต์ประเภทรถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) โดยหากเรียงลำดับอัตรากำไรต่อราคาขายจากน้อยไปมากตามวิธีต้นทุนแบบเดิมจะเริ่มต้นด้วย 1.รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Soluna Vios 2.รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Honda รุ่น City 3.รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Hilux Vigo และ 4.รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax เช่นเดียวกับการเรียงลำดับอัตรากำไรต่อราคาขายจากน้อยไปมากตามวิธีต้นทุนกิจกรรมก็จะมีลักษณะการเรียงลำดับเช่นเดียวกับวิธีต้นทุนแบบเดิม ดังนั้นผู้บริหารควรส่งเสริมให้ผลิตภัณฑ์ที่มีอัตรากำไรต่อราคาขายที่สูงสามารถขายได้เพิ่มขึ้น ซึ่งจากการศึกษาครั้งนี้คือ รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax

5.1.2 การวิเคราะห์ด้วยแนวคิดการบริหารต้นทุนกิจกรรม และการประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนเป้าหมาย

จากแนวคิดการบริหารต้นทุนกิจกรรม สามารถใช้แนวคิดต้นทุนเป้าหมายมาประยุกต์ใช้เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารต้นทุนกิจกรรมได้ ซึ่งหากผู้บริหารสามารถลดหรือตัดทอนกิจกรรมไม่เพิ่มค่าลงได้ กิจกรรมก็จะสามารถบริหารต้นทุนให้น้อยกว่าหรือเท่ากับต้นทุนเป้าหมายได้ ดังตารางที่ 4.20 แสดงสรุปต้นทุนต่อคันของธุรกิจรถยนต์มือสองหากผู้บริหารสามารถตัดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไปได้ทั้งหมดดังแสดงในบทที่ 4 ซึ่งในความเป็นจริงมีความเป็นไปได้ น้อยมาก ผู้บริหารทำได้เพียงลดกิจกรรมดังกล่าวให้ลดลงเท่านั้น เนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวยังมีความจำเป็นในการดำเนินธุรกิจอยู่ จากการศึกษาพบว่า กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) ประกอบไปด้วย กิจกรรมซื้อสินค้า กิจกรรมกระจายสินค้า กิจกรรมเกี่ยวกับลูกค้า ซึ่งรวมทั้งหมดมีมูลค่าเท่ากับ 642,375.00 บาท และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activity) ประกอบไปด้วย กิจกรรมซ่อมแซมและบำรุงรักษา กิจกรรมเก็บรักษาสินค้า ซึ่งรวมทั้งหมดมีมูลค่าเท่ากับ 581,425.00 บาท

เมื่อผู้บริหารทราบแล้วว่าภายในธุรกิจมีกิจกรรมใดบ้างที่ไม่เพิ่มค่า จึงควรหันมาให้ความสำคัญในการบริหารกิจกรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมไม่เพิ่มค่า โดยพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อลดความสูญเปล่าให้หมดไปหรือให้เหลือน้อยที่สุด และสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานต่อไป ซึ่งแนวทางในการลดต้นทุนของกิจกรรมนั้นสามารถกระทำได้ 4 แนวทางคือ 1. การตัดทอนกิจกรรม (Activity Elimination) 2. การ

เลือกกิจกรรม (Activity Selection) 3. การลดกิจกรรม (Activity Reduction) 4. การแบ่งกิจกรรม (Activity Sharing)

สำหรับข้อเสนอแนะแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

กิจกรรมซ่อมแซมและบำรุงรักษา มีวิธีการดังนี้

1. ควรมีการตรวจเช็คสภาพรถยนต์มือสองก่อนการซื้อเข้ามาในกิจการ เนื่องจากโดยปกติทั่วไปกิจการรถยนต์มือสองจะตรวจเช็คสภาพจากภายนอกก่อนคร่าวๆก่อนเท่านั้น ซึ่งควรจะให้มีการตรวจสภาพภายในเพิ่มเติมด้วยจะช่วยลดการซ่อมแซมและบำรุงรักษาในอนาคตลงได้

2. ฝึกอบรมพนักงานในการซ่อมแซมและบำรุงรักษารถยนต์มือสองให้มีความชำนาญเพิ่มขึ้นและลดการแก้ไขซ้ำ

3. เปรียบเทียบระหว่างการซ่อมแซมและบำรุงรักษาเองกับการจ้างภายนอกกว่าอย่างใดมีต้นทุนที่ต่ำกว่าซึ่งควรเลือกวิธีการที่มีต้นทุนที่ต่ำกว่า

กิจกรรมเก็บรักษาสินค้า มีวิธีการดังนี้

1. ควรใช้วิธีการประเมินยอดขายในอนาคต ก่อนที่จะมีซื้อรถยนต์มือสองเข้ามาในกิจการ

2. ควรกำหนดระดับสินค้าที่ปลอดภัย (Safety Stock) เมื่อระดับสินค้าลดลงถึงระดับดังกล่าวควรจัดซื้อเพิ่มเติม

3. ควรมีการคำนวณอัตราหมุนเวียนของสินค้าคงคลัง (Inventory Turnover Ratio) และระยะเวลาการขายสินค้า (Selling Period) แยกตามชนิดยี่ห้อรถยนต์ เพื่อประเมินว่ารถยนต์ยี่ห้อใดมีอัตราการหมุนเวียนเร็วหรือช้า อีกทั้งยังทำให้รู้ได้ว่ารถยนต์แต่ละยี่ห้อใช้เวลานานเท่าใดจึงจะขายได้อีกด้วย เพราะหากสินค้าใดใช้ระยะเวลาในการขายนานผู้บริหารควรพิจารณาไม่ให้มีปริมาณสินค้าคงคลังดังกล่าวมากเกินไป

4. ผู้บริหารควรหาพันธมิตรทางธุรกิจ โดยอาจทำข้อตกลงหากสินค้าของกิจการไม่มีกิจการสามารถนำสินค้าของพันธมิตรมาขายให้ลูกค้าของกิจการได้ โดยได้ราคาส่วนต่างจากราคาที่พันธมิตรทางธุรกิจกำหนด ซึ่งจะช่วยลดปริมาณสินค้าคงคลังลงได้ ดังตารางที่ 4.21 แสดงถึงแนวทางในการบริหารกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อลดต้นทุนดังแสดงในบทที่ 4

ในกรณีศึกษาหากกิจการเลือกวิธีการเลือกกิจกรรมไม่เพิ่มค่าโดยในกิจกรรมซ่อมแซมและบำรุงรักษา ได้จ้างกิจการภายนอกในการซ่อมแซมและบำรุงรักษารถยนต์มือสองซึ่งโดยเฉลี่ยแล้วจะมีการซ่อมแซมและบำรุงรักษาคันละ 1,200 บาทต่อคัน และในส่วนของกิจกรรมเก็บรักษา

สินค้า ผู้ประกอบการใช้วิธีการลดกิจกรรม โดยใช้วิธีการวิเคราะห์และพยากรณ์ยอดขายล่วงหน้าจนสามารถลดระยะเวลาในการที่รถยนต์มือสองจะคงค้างอยู่ในกิจการไม่มากนัก โดยเฉลี่ยสามารถลดต้นทุนในกิจกรรมเก็บรักษาสินค้า ลงได้ 20% จากเดิม ดังตารางที่ 4.23 พบว่ารถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Soluna Vios มีอัตรากำไรต่อราคาขายเพิ่มขึ้นจาก 3.29% เป็น 3.94% แต่ยังไม่ถึงอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการคือ 5.00% แต่หากกิจการตัดต้นทุนในกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไปได้ทั้งหมด จะมีอัตรากำไรต่อราคาขายเกินอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการ ซึ่งเท่ากับ 5.32% รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Honda รุ่น City มีอัตรากำไรต่อราคาขายเพิ่มขึ้นจาก 4.57% เป็น 4.89% แต่ยังไม่ถึงอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการคือ 5.00% แต่หากกิจการตัดต้นทุนในกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไปได้ทั้งหมด จะมีอัตรากำไรต่อราคาขายเกินอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการ ซึ่งเท่ากับ 5.91% รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Hilux Vigo ซึ่งปกติมีอัตรากำไรต่อราคาขายที่เกินอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการ 5.00% โดยมีอัตรากำไรต่อราคาขายเพิ่มขึ้นจาก 6.69% เป็น 7.29% และหากกิจการตัดต้นทุนในกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไปได้ทั้งหมด จะมีอัตรากำไรต่อราคาขายเท่ากับ 8.45% และท้ายที่สุดรถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax ซึ่งปกติมีอัตรากำไรต่อราคาขายที่เกินอัตรากำไรต่อราคาขายที่ต้องการ 5.00% โดยมีอัตรากำไรต่อราคาขายเพิ่มขึ้นจาก 7.28% เป็น 7.74% และหากกิจการตัดต้นทุนในกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไปได้ทั้งหมด จะมีอัตรากำไรต่อราคาขายเท่ากับ 8.76%

5.2 อภิปรายผล

จากการศึกษาแนวทางการบริหารต้นทุนโดยการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองในอำเภอเมืองเชียงราย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. จากการศึกษาเปรียบเทียบวิธีการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิมและการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่าวิธีการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมกับการปันส่วนต้นทุน เนื่องจากให้การคำนวณที่ถูกต้องและสัมพันธ์กับสาเหตุการเกิดต้นทุนมากกว่าต้นทุนแบบเดิม แต่สำหรับผู้ประกอบการรถยนต์มือสองพบว่าอาจจะไม่ค่อยมีความเหมาะสมมากนัก เนื่องจากในกิจการเหล่านี้ต้นทุนส่วนใหญ่เป็นค่าวัสดุโดยตรง คือ ค่าซื้อรถยนต์มือสอง ดังนั้นการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิมอาจเห็นความแตกต่างได้ไม่ชัดเจน เช่นเดียวกับแนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม (Activities Based Costing) ของวอร์สคี้ทุมมานนท์ (2548)

2. จากการเปรียบเทียบการวิเคราะห์ด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมและต้นทุนกิจกรรมแล้วพบว่า การคำนวณของทั้งสองวิธีเมื่อนำมาเปรียบเทียบกันแล้วพบว่าไม่มีต้นทุนที่ไม่แตกต่างกัน

หรือไม่บิดเบือนอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้สาเหตุส่วนหนึ่งเนื่องมาจากการที่ลักษณะต้นทุนของธุรกิจ รดยนต์มือสองที่ต้นทุนหลักส่วนใหญ่คือ ต้นทุนทางตรงจะมีสัดส่วนที่ค่อนข้างสูงกว่าเมื่อเทียบกับ ต้นทุนทางอ้อม

3. การบริหารต้นทุนกิจกรรม สามารถประยุกต์ใช้แนวคิดต้นทุนเป้าหมาย เพื่อเป็น แนวทางในการลดต้นทุนได้ โดยพยายามลดหรือตัดทอนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า และสนับสนุน กิจกรรมที่เพิ่มค่าเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานต่อไป กิจกรรมก็จะสามารถบริหารต้นทุน ให้น้อยกว่าหรือเท่ากับต้นทุนเป้าหมายได้ ซึ่งสำหรับในกรณีผู้ประกอบการรถยนต์มือสอง จะต้อง พยายามลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าออกไป คือ กิจกรรมซ่อมแซมและบำรุงรักษา และ กิจกรรมเก็บรักษา สิ้นค้า

5.3 ข้อจำกัด

1. ต้นทุนกิจกรรมจากการศึกษานี้ถูกพัฒนาขึ้นจากการจำลองธุรกิจ ซึ่งเก็บรวบรวม ข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ประกอบการธุรกิจค้ารถยนต์มือสอง จำนวน 5 ราย ในเขตอำเภอ เมือง จังหวัดเชียงราย และให้ผลที่ถูกต้องสำหรับการปฏิบัติงานที่ศึกษาเท่านั้น (ค่าเฉลี่ยจากการ สัมภาษณ์ของผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองใน อำเภอเมืองเชียงราย จำนวน 5 ราย) ถ้าหากมี การเปลี่ยนแปลงกิจกรรม หรือกระบวนการทำงาน โครงสร้างของแบบจำลองและต้นทุนของ กิจกรรมจะเปลี่ยนไปด้วย เช่น กระบวนการทำงานของหน่วยงานที่ศึกษาได้มีการเปลี่ยนแปลง วิธีการทำงานจากเดิมที่ให้พนักงานทำงานด้วยระบบมือ ทั้งการรับข้อมูลและเอกสารจากลูกค้า เปลี่ยนมาเป็นการส่งเมลล์ทางอินเทอร์เน็ต การเปลี่ยนวิธีการทำงานนี้ทำให้กระบวนการบางอย่าง เปลี่ยนไป ทำให้กิจกรรมที่ทำโดยพนักงานลดลง เนื่องจากกิจกรรมถูกทำให้รวมกันครั้งเดียวใน ขั้นตอนเดียวกัน กระบวนการทำงานจึงสั้นลง การพัฒนาแบบจำลองจึงต้องออกแบบให้ตรงกับ ลักษณะการทำงานจริงในขณะนั้น

2. ข้อมูลที่ใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานจากการเฉลี่ย เช่น ระยะเวลาเฉลี่ยในการขายรถยนต์มือ สอง (วัน) ต่อคัน ซึ่งควรมีการตรวจสอบเป็นระยะด้วยว่าข้อมูลเฉลี่ยเปลี่ยนไปหรือยัง เนื่องจาก ข้อมูลอาจเปลี่ยนไปตามสภาพเศรษฐกิจ

3. ต้นทุนที่วิเคราะห์เป็นต้นทุนที่เกิดจากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ประกอบการธุรกิจค้า รถยนต์มือสอง จำนวน 5 ราย ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงราย ซึ่งการปฏิบัติงานจริงของแต่ละ กิจกรรมอาจมีความแตกต่างกัน การนำไปใช้จริงควรมีการเก็บข้อมูลการปฏิบัติงานจากกิจกรรม จริง จะทำให้ต้นทุนกิจกรรมมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น

4. จากการศึกษาเป็นเพียงแบบจำลองซึ่งผู้ศึกษาได้ศึกษาจากผลิตภัณฑ์ที่ทุกเดือนที่รถยนต์มือสองควรจะมีไว้ในกิจการ ได้แก่ รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Soluna Vios รถยนต์นั่งส่วนบุคคล (รถเก๋ง) ยี่ห้อ Honda รุ่น City รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Toyota รุ่น Hilux Vigo และ รถบรรทุกส่วนบุคคล (รถกระบะ) ยี่ห้อ Isuzu รุ่น Hi-Lander Dmax ซึ่งในความเป็นจริงแต่ละเดือนที่รถยนต์มือสองย่อมมีผลิตภัณฑ์รถยนต์มือสองที่มีประเภท ยี่ห้อ รวมถึงอุปกรณ์เสริมพิเศษที่แตกต่างกัน ซึ่งมีผลต่อราคารถยนต์มือสองที่หลากหลาย ดังนั้นหากมีการประยุกต์ใช้จริงผู้ศึกษาควรปรับส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของธุรกิจรถยนต์มือสองไปสู่กิจกรรมและจากกิจกรรมสู่สินค้าตามผลิตภัณฑ์ที่กิจการมีอยู่จริง และหากผู้บริหารสามารถแยกผลิตภัณฑ์ออกเป็นประเภทย่อยๆ ได้ จะทำให้ระบบต้นทุนกิจกรรมมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

5.4 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

1. นอกจากการศึกษากการประยุกต์ใช้แนวทางการบริหารต้นทุน โดยการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการธุรกิจรถยนต์มือสองในอำเภอเมืองเชียงรายแล้วยังสามารถใช้วิธีการลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าได้อีกหลายวิธี เช่น การใช้วิธีการบริหารจัดการสินค้าคงคลัง หรือห่วงโซ่อุปทาน เป็นต้น