

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษา การจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด สืบเนื่องมาจากจากการที่บริษัทมีนโยบายต้องการลดต้นทุนโดยรวมของกิจการ โดยยังต้องรักษาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ไว้ให้ได้ นั่น จึงสมควรที่จะนำระบบต้นทุนกิจกรรมเข้ามาใช้ เพื่อให้สามารถทราบต้นทุนรวมที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรม ขณะเดียวกันก็สามารถคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมได้ ซึ่งผู้บริหารสามารถนำไปเป็นแนวทางในการบริหารเพื่อลดต้นทุนลงได้ บริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด ได้มีการกำหนดวิสัยทัศน์ในการทำงาน (Vision) ภารกิจของกิจการ (Mission) รวมถึงเป้าหมายในการดำเนินงานของกิจการ (Goal) คือต้องการลดควบคุมต้นทุนค่าใช้จ่ายโดยรวมของปีงบประมาณปี 2543 - 2544 ให้ต่ำกว่า 70% จากที่ได้ตั้งประมาณการไว้ในปลายปี 2542-2543 โดยถือเป็นแนวทางหรือหลักชัยที่จะให้กิจการดำเนินการให้บรรลุถึงหลักชัยนั้นซึ่งทั้ง 3 สิ่งนั้นล้วนจำเป็นต่อกิจการ ในการที่จะจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ดังนั้นการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด จึงได้มีการกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ตามแผนก โดยทำการศึกษาโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) และเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมโดยวิธีเข้าร่วมสังเกตการณ์และสัมภาษณ์ผู้จัดการทั่วไปของฝ่ายต่างๆและผู้ช่วยผู้จัดการของแผนกต่างๆเพื่อกำหนดกิจกรรมของแต่ละแผนกมีจำนวนกิจกรรมดังนี้

แผนก	จำนวนกิจกรรม
1. บริหารงานบุคคลและทั่วไป	7
2. บัญชีและการเงิน	8
3. ระบบคอมพิวเตอร์	4
4. ควบคุมคุณภาพ	4
5. ควบคุมการผลิต	8
6. จัดซื้อ	5
7. ขายและส่งออก	6

แผนก	จำนวนกิจกรรม
8. วิศวกรรมการผลิต	5
9. ผลิตภัณฑ์ห้วพิมพ์	7
10. ผลิตภัณฑ์สเปซิ่ง มอเตอร์	7

หลังจากทำการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ของทุกแผนกแล้วก็จะทำการรวบรวมต้นทุนกิจกรรมจากรายงานศูนย์ความรับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนที่ปันส่วนมาจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน และหลังจากนั้นก็ทำการระบุค่าใช้จ่ายในแต่ละศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม โดยการปันส่วนจากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์ความรับผิดชอบนั้น บริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด จะใช้หลักเกณฑ์ในการปันส่วน 3 วิธีด้วยกัน คือ

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) คือ ทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายใดๆ ที่สามารถทราบได้ทันทีว่าเป็นของศูนย์ความรับผิดชอบหรือของกิจกรรมใดก็ให้ระบุลงศูนย์ความรับผิดชอบหรือกิจกรรมนั้นๆ ได้ทันที เช่น แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปได้ทำการสั่งซื้อหนังสือเพื่อใช้ในการฝึกอบรมพนักงาน ดังนั้นค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะถือว่าเป็นของแผนกบุคคล เป็นต้น

2. การประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) คือ ทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายใดๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน ค่าแบบฟอร์ม ฯลฯ ซึ่งไม่สามารถระบุได้โดยตรงก็จะต้องมีการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนไว้ล่วงหน้า เช่น ใช้วิธีการปันตามพื้นที่ ฯลฯ

3. เกณฑ์การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) คือ ทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายใดๆ ที่ไม่สามารถปันตาม เกณฑ์ที่ 1 หรือ 2 ได้ก็อาจจะใช้เกณฑ์การปันส่วนโดยใช้ดุลยพินิจแต่ควรจะใช้วิธีนี้น้อยที่สุด เนื่องจากไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ถึงความเกี่ยวเนื่องหรือความสัมพันธ์ต่างๆ อันเป็นสาเหตุของการเกิดต้นทุน เช่นเงินบริจาค

ต่อจากนั้นบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด จะทำการปันส่วนต้นทุนและค่าใช้จ่ายจากศูนย์ความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรม ซึ่งสามารถใช้เกณฑ์การระบุทางตรง การประมาณ และการใช้ดุลยพินิจ เช่น ค่าหนังสือที่แผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปทำการสั่งซื้อ ซึ่งจากข้างต้นจะให้อธิว่าเป็นของแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไป ก็ทำการระบุทางตรงให้เป็นของกิจกรรมการฝึกอบรม เพราะมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการฝึกอบรมนั้น ส่วนค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ที่ได้รับการปันส่วนมาเป็นของแผนกก็จะใช้วิธีการประมาณด้วยสัดส่วนเวลาทำงานให้กับแต่ละกิจกรรมและการใช้ดุลยพินิจนั้น จะใช้ก็ต่อเมื่อไม่อาจใช้เกณฑ์ปันส่วน 2 เกณฑ์ข้างต้นได้

ดังนั้นจะเห็นว่าบริษัทจะสามารถทำการรวบรวมข้อมูลของต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกิจกรรมของแต่ละแผนกได้ก็จะทำการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมและจำนวนตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม

เพื่อคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (Cost per Driver) ซึ่งในการวิเคราะห์ตัวผลกดันกิจกรรม และจำนวนตัวผลกดันกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรืซซัน (ประเทศไทย) จำกัด มีวิธีวิเคราะห์อยู่ 3 วิธี คือ สัมภาษณ์จากบุคคลในหน่วยงานต่างๆ ตรวจสอบจำนวนรายการที่ได้ประมวลผลไปแล้ว และ ตรวจสอบจากเอกสารของแผนกต่างๆ ที่ได้จัดเรียงเลขที่ไว้ เช่นในแผนกบริหารงานบุคคล มีกิจกรรมทั้งหมด 7 กิจกรรม และในแต่ละกิจกรรมมีตัวผลกดันคือ กิจกรรมการบริหารงานบุคคล กิจกรรมการจัดหาบุคลากร กิจกรรมเงินเดือนและผลตอบแทน มีตัวผลกดันกิจกรรมคือจำนวนบุคลากรทั้งโรงงาน กิจกรรมการรักษาความสะอาด กิจกรรมการรักษาความปลอดภัย มีตัวผลกดันกิจกรรมคือ พื้นที่ กิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรมมีตัวผลกดันกิจกรรมคือจำนวนครั้งที่ฝึกอบรม และกิจกรรมรายงานเพื่อการบริหารมีตัวผลกดันกิจกรรมคือจำนวนรายงาน เป็นต้น และบริษัทก็สามารถที่จะคำนวณหาต้นทุนต่อตัวผลกดันดังจะเห็นว่าในแผนกบริหารงานบุคคลและทั่วไปนั้น จะมีต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลกดันดังนี้ กิจกรรมบริหารงานบุคคลเท่ากับ 435.09 บาท กิจกรรมการจัดหาบุคลากรเท่ากับ 357.32 บาท กิจกรรมเงินเดือนและผลตอบแทนเท่ากับ 397.25 บาท กิจกรรมการรักษาความสะอาดเท่ากับ 4.27 บาท กิจกรรมการรักษาความปลอดภัยเท่ากับ 8.36 บาท กิจกรรมการพัฒนาและฝึกอบรม 6,227.81 บาท และกิจกรรมรายงานเพื่อการบริหาร 2,613.90 บาท เป็นต้น ขณะเดียวกันบริษัทก็สามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เป็นเกณฑ์ในการสร้างกลยุทธ์ สร้างงบประมาณ โดยอิงฐานกิจกรรมตลอดจนทำการจัดสรรทรัพยากรในอาคารได้ อีกทั้งการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้นของบริษัท โอกิ พรืซซัน (ประเทศไทย) จำกัด จะสามารถทำการวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าอันจะนำไปสู่การควบคุมต้นทุนและลดต้นทุนได้ ทั้งนี้ กิจกรรมที่เพิ่มค่า เช่น กิจกรรมการจัดหาบุคลากร กิจกรรมการเงิน กิจกรรมการจัดระบบฐานข้อมูล เป็นต้น และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เช่น กิจกรรมการตรวจสอบสินค้า กิจกรรมการตรวจรับวัตถุดิบ กิจกรรมการติดต่อผู้ซื้อ กิจกรรมการควบคุมการทำงานของพนักงาน เป็นต้น ซึ่งบริษัทจะต้องหาแนวทางการกำจัดกิจกรรม ลดกิจกรรม การรวมกิจกรรม หรือเลือกทำกิจกรรมใหม่ เป็นต้น เช่น กิจกรรมการตรวจสอบสินค้าที่จะต้องทำทั้ง 100% กิจกรรมสามารถลดงานลงได้โดยการใช้วิธีการสุ่มตรวจสอบ โดยกิจการจะต้องมีการตรวจสอบคู่ประวัติการตรวจสอบสินค้าว่าในอดีตมีของเสียที่เกิดขึ้นจากการผลิตบ่อยหรือเป็นจำนวนมกน้อยเพียงใดเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดปริมาณการสุ่มตัวอย่าง ขณะเดียวกันก็ต้องมีการพัฒนาระบบการทำงานโดยอาจมีการนำระบบ ISO เข้ามาใช้ในกิจการเพื่อทำให้ระบบหรือกระบวนการผลิตสามารถเชื่อถือได้ กิจการก็จะสามารถลดงานของการตรวจสอบสินค้าดังกล่าวลงได้ ทำให้สามารถลดต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าวได้ เป็นต้น

### ข้อเสนอแนะในการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม

1. การที่บริษัทจะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ผู้บริหารจำเป็นต้องส่งเสริมให้พนักงานของกิจการมีความเข้าใจถึงความจำเป็นของการนำมาใช้เพื่อลดความขัดแย้งและความไม่เข้าใจที่อาจจะทำให้การใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมไม่ประสบความสำเร็จ

2. บริษัทควรเริ่มต้นด้วยการประยุกต์ในลักษณะเดี่ยว (Stand Alone) กล่าวคือยังไม่จำเป็นต้องลงทุนพัฒนาระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อรองรับระบบต้นทุนกิจกรรม แต่ก็สามารถใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการช่วยคำนวณได้ เช่น โปรแกรมไมโครซอฟท์เอ็กเซล ทั้งนี้เพราะ

- 2.1 ในระยะเริ่มต้นของการจัดทำกิจการอาจจะยังไม่มี ความมั่นใจว่าคนขององค์กรจะยอมรับระบบดังกล่าวได้หรือไม่
- 2.2 กิจการมีข้อจำกัดในเรื่องการลงทุน
- 2.3 กิจการยังไม่มุ่งเน้นที่จะทำพร้อมกันทุกแผนก
- 2.4 กิจการต้องการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อการบริหารมากกว่าการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการ

3. การใช้เกณฑ์ในการปันส่วนทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายในแต่ละระดับกิจการสามารถปรับเปลี่ยนได้หากเห็นว่าเกณฑ์ในการปันส่วนที่ใช้อยู่ไม่เหมาะสม หรือไม่สามรถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละกิจกรรมได้ เช่น เกณฑ์ประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ (Estimation) ที่นำมาใช้ในการคำนวณเงินเดือน ค่าแรง และผลตอบแทน โดยใช้วิธีเวลารวมทั้งหมด (Total Time Approach) คือการสัมภาษณ์หัวหน้างานและประมาณสัดส่วนเวลาการทำงานของพนักงาน อาจจะหยাবเกินไป กิจการอาจเลือกใช้วิธีตามประเภทของงาน (The Job Classification Method) คือการแยกประเภทของพนักงานออกเป็นกลุ่มๆ โดยคำนึงถึงทักษะความรู้ความชำนาญ จากนั้นจึงพิจารณาสัดส่วนเวลาที่พนักงานแต่ละกลุ่มใช้ไปในแต่ละกิจกรรมเป็นฐานในการปันส่วน ซึ่งวิธีนี้จะละเอียดกว่าวิธีเวลารวมทั้งหมด (Total Time Approach) แต่ไม่ละเอียดเท่าวิธีสุดท้ายคือ วิธีเฉพาะแต่ละบุคคล (Specific Employee Method) ซึ่งวิธีนี้จะเป็นการเก็บรวบรวมเวลาโดยพิจารณาจากจำนวนเวลาที่พนักงานแต่ละคนใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ซึ่งวิธีนี้จะมีความถูกต้องมากที่สุดแต่ต้องใช้เวลาที่ เหมาะสมกับธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนั้นการจะเลือกใช้วิธีใดผู้บริหารของกิจการจะต้องคำนึงถึงความเหมาะสม และต้นทุนที่จะต้องเสียไปว่าคุ้มหรือไม่