

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม สำหรับธุรกิจผลิตถังบรรจุก๊าซเหลว โดยเลือกบริษัทแห่งหนึ่ง เพื่อวิเคราะห์หาต้นทุนฐานกิจกรรม และกิจกรรมหลักในการผลิต โดยรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีสัมภาษณ์แบบเจาะลึกผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการผลิต คือ กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการโรงงาน ผู้จัดการแผนกจัดซื้อ ผู้จัดการแผนกบัญชี หัวหน้างาน และพนักงานบัญชีรวม 7 คน รวมทั้งเข้าร่วมสังเกตการปฏิบัติงานของพนักงานระดับปฏิบัติการ การค้นคว้าจากเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงิน ปี 2551 โดยได้นำแนวคิดทฤษฎีของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้เป็นแนวทางในการหาต้นทุนกิจกรรม

5.1 สรุปผลการศึกษา

5.1.1 การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

การคำนวณต้นทุนการผลิตของถังบรรจุก๊าซเหลวตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีดังนี้

1. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมหลัก

สามารถแบ่งเป็นกิจกรรมการผลิต หรือกิจการที่เพิ่มค่า จำนวน 11 กิจกรรม และกิจกรรมสนับสนุนการผลิต หรือกิจการที่ไม่เพิ่มค่า จำนวน 4 กิจกรรม ดังนี้

กิจกรรมการผลิต

1. การตัด
2. การม้วน
3. การเชื่อม
4. การทำความสะอาด
5. การขัดผิว
6. การสวมถัง
7. การเติมฉนวน
8. การติดตั้งอุปกรณ์
9. การทำสี
10. การทำถังให้เย็น (Cold Shock)
11. การซ่อมถัง

กิจกรรมสนับสนุนการผลิต

12. การออกแบบ
 13. การจัดซื้อและรับของ
 14. การตรวจสอบ
 15. อื่น ๆ
2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เป็นการวิเคราะห์รายการค่าใช้จ่ายทั้งค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารของบริษัททั้งหมด เพื่อนำรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนกิจกรรมจำนวน 14 รายการ เป็นต้นทุนกิจกรรมทั้งสิ้น 14,862,538.65 บาท ดังนี้

1. แรงงานทางอ้อม	2,793,000.00	บาท
2. วัสดุดิบทางอ้อม	3,579,375.20	บาท
3. ค่าไฟฟ้า	447,135.93	บาท
4. ค่าน้ำประปา	89,232.70	บาท
5. ค่าจ้างทำของ	491,804.41	บาท
6. ค่าจ้างขนส่ง	902,900.92	บาท
7. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	184,768.72	บาท
8. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	2,086,902.20	บาท
9. ค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น	477,818.57	บาท
10. ค่าแรงงานบริหาร	3,000,000.00	บาท
11. ค่าเดินทางต่างประเทศ	256,850.00	บาท
12. ค่าโทรศัพท์	84,250.00	บาท
13. ค่าโฆษณา	256,500.00	บาท
14. ค่ารับรองลูกค้า	212,000.00	บาท
รวม	14,862,538.65	บาท

ค่าใช้จ่ายต้นทุนที่ไม่นำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีค่ารักษาความปลอดภัย 324,000 บาท ซึ่งค่าใช้จ่ายบางรายการที่เป็นต้นทุนแต่ไม่ได้นำมาคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม และค่าใช้จ่ายในการขายบริหารบางรายการนำมารวมคำนวณเป็นต้นทุนฐานกิจกรรม โดยวิเคราะห์จากความสัมพันธ์กับการผลิตเป็นหลัก

3. การวิเคราะห์และระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรม

พิจารณาสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน 15 กิจกรรมเพื่อหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ระบุหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เหมาะสมในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมตามตาราง ที่ 4.6 ในบทที่ 4 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนมีดังนี้ จำนวนแบบ จำนวนครั้งที่จัดหา จำนวนชิ้นงานที่ตัด, ม้วน, เชื่อม จำนวนพื้นที่ของผิว จำนวนผลิตภัณฑ์ น้ำหนักของฉนวน จำนวนเล่มรายงานการผลิต น้ำหนักของไนโตรเจน จำนวนงานที่ซ่อมทั้งปี และจำนวนงานที่ทำทั้งปี

4. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

กระจายต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมโดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่สัมพันธ์หาต้นทุนต่อกิจกรรมได้ทุกกิจกรรม เช่น กิจกรรมการออกแบบมีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นจำนวนแบบ เมื่อนำไปหารต้นทุนต่อกิจกรรมจะได้ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมต่อแบบ เป็นต้น ในกิจกรรมอื่นใช้วิธีการเดียวกัน ทั้ง 15 กิจกรรม

5.1.2 แนวทางประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมของธุรกิจผลิตถังบรรจุก๊าซเหลว

1. การคำนวณต้นทุนการผลิต

เมื่อได้ต้นทุนต่อกิจกรรมทั้ง 15 กิจกรรมแล้วนำมาคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน จะทำให้ผู้บริหารทราบถึงต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม ซึ่งสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการคำนวณหาต้นทุนการผลิตไปยังผลิตภัณฑ์ตามจำนวนที่ผลิตภัณฑ์เหล่านั้นใช้กิจกรรมสรุปต้นทุนการใช้ตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมได้ดังนี้

1. รุ้่น ISO Container 20,000 x 8 Bar	468,079.83 บาท
2. รุ้่น ISO Container 20,000 x 18 Bar	458,867.18 บาท
3. รุ้่น ISO Container 20,000 x 23 Bar	470,522.78 บาท
4. รุ้่น VIE Vessel 25000 x 22 Bar	492,050.02 บาท

หากเปรียบเทียบต้นทุนฐานกิจกรรมกับต้นทุนเดิมจะทำให้ทราบว่าต้นทุนฐานกิจกรรมสะท้อนให้เห็นต้นทุนที่ชัดเจนมากกว่าต้นทุนเดิมดังนี้

รายการ	ต้นทุนฐานกิจกรรม	ต้นทุนเดิม
1. รุ้่น ISO Container 20,000 x 8 Bar	468,079.83 บาท	343,332.00 บาท
2. รุ้่น ISO Container 20,000 x 18 Bar	458,867.18 บาท	388,416.00 บาท
3. รุ้่น ISO Container 20,000 x 23 Bar	470,522.78 บาท	410,091.00 บาท
4. รุ้่น VIE Vessel 25,000 x 22 Bar	492,050.02 บาท	481,185.00 บาท

2. พิจารณาความมีประสิทธิภาพในกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าและไม่เพิ่มมูลค่า

พิจารณาแก้ไขปรับปรุงหรือทำกิจกรรมใหม่ในกิจกรรมที่เพิ่ม และไม่เพิ่มมูลค่า เพื่อระบุว่าในแต่ละฝ่าย ควรจะครอบคลุมถึงกิจกรรมใดบ้าง กิจกรรมใดสามารถดำเนินการได้ในเวลาเดียวกันได้ตลอดจนพิจารณาถึงขั้นตอนหรือวิธีปฏิบัติที่เป็นอยู่ แล้วทำการค้นหาสาเหตุที่แท้จริงที่ทำให้เกิดการสูญเสียเวลาและทรัพยากรของกิจการโดยไม่ เช่น ในแต่ละขั้นตอนการผลิตให้มีการปฏิบัติงานโดยละเอียดรอบคอบเพื่อป้องกันการเสียหายของชิ้นงาน และสามารถตรวจสอบผ่านเพียงครั้งเดียว และพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นคุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับหรือไม่ รวมถึงการหาวิธีการปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการด้านการผลิต จนกิจการสามารถควบคุมต้นทุนได้

5.2 ข้อจำกัดของการศึกษา

จากการศึกษาด้านทุนฐานกิจกรรม สำหรับธุรกิจผลิตถังบรรจุก๊าซเหลวของบริษัทแห่งหนึ่ง พบข้อจำกัดของการศึกษาดังต่อไปนี้

1. เครื่องมือเครื่องใช้ในโรงงาน เครื่องจักร และอุปกรณ์ มีการใช้ร่วมกันซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งการซ่อมบำรุง ค่าวัสดุสิ้นเปลือง รวมถึงค่าเสื่อมราคายังไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของฝ่ายใดจะเป็นลักษณะปันส่วนตามการใช้งานเป็นอัตราร้อยละ เนื่องจากทรัพย์สินไม่เพียงพอต่อการใช้งานในโรงงาน

2. การบันทึกเวลาทำงานของฝ่ายปฏิบัติงาน เจ้าหน้าที่จะลงเวลารวมกรณีที่ต้องรับช่วงการผลิตต่อกระบวนการผลิตอื่น จะไม่ได้ลงเวลาที่เสียไปจากการรอคอย เวลาในการตั้งค่าการทำงานเครื่องจักร และเวลาที่เสียไปอื่น ๆ เช่น รอคอยวัตถุดิบ รอคอยชิ้นส่วนที่ส่งไปจ้างทำนอกสถานที่ เป็นต้น ซึ่งในการศึกษาจะใช้ชั่วโมงตามการบันทึกเวลาการทำงาน

5.3 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัทแห่งหนึ่ง ผู้ศึกษาขอเสนอแนะเพิ่มเติมดังนี้

1. ก่อนที่จะนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ ผู้บริหารระดับสูงต้องเห็นความสำคัญของระบบนี้ก่อน โดยจะต้องมีการประชุมเพื่อชี้แจงและทำความเข้าใจแก่บุคลากรทุกระดับให้เห็นถึงความสำคัญ รวมทั้งประโยชน์ที่จะได้รับ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความร่วมมือในการให้ข้อมูลที่ถูกต้อง

2. ในการกำหนดตัวหลักต้นทุนนั้น จะต้องมีความสอดคล้องกับสาเหตุของการเกิดต้นทุนฐานกิจกรรม หากมีการกำหนดตัวหลักต้นทุนที่ผิด หรือไม่เหมาะสม ค่าของต้นทุนที่คำนวณได้ก็อาจบิดเบือนไปจากความเป็นจริง ส่งผลให้การบริหารและวางแผนธุรกิจผิดพลาดได้

3. การตัดสินใจของผู้บริหารในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในการบริหารนั้นผู้บริหารจะต้องเปรียบเทียบประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับกับต้นทุนที่เกิดขึ้นว่าคุ้มค่าหรือไม่

4. ผู้บริหารควรจะนำข้อมูลจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ไปใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดการพัฒนาคุณภาพของสินค้า เพื่อก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการตลาด หรือการบริหารตามกิจกรรม เนื่องจากแนวคิดการบริหารตามกิจกรรม จะแยกเป็น 2 มิติ คือ มิติด้านต้นทุน และมิติด้านการดำเนินงาน ในขณะที่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ถือเป็นมิติด้านต้นทุน ส่วนมิติด้านการดำเนินงานจะทำให้ผู้บริหารมีข้อมูลที่ทำให้ทราบถึงสาเหตุ และแนวทางในการปรับปรุงการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน