

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นการศึกษาและวิจัย เพื่อจะหาแนวทางในการปรับปรุงความถูกต้องแม่นยำในการคำนวณต้นทุนการผลิตมาตรฐานในอุตสาหกรรมการผลิตวัสดุทนไฟ โดยทางผู้วิจัยได้เลือกเอาโรงงานตัวอย่างของอุตสาหกรรมดังกล่าวมาทำการวิจัย เพื่อปรับปรุงการจัดทำต้นทุนการผลิตมาตรฐาน จากกรณีศึกษาของโรงงานตัวอย่างที่ประสบปัญหาเกี่ยวกับด้านการเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน แนวคิดในการคำนวณต้นทุนการผลิตในส่วนที่เป็นโลหะการผลิตแปรผัน ,วิธีการในการปันส่วนต้นทุนคงที่ โดยการปรับปรุงการจัดทำต้นทุนการผลิตมาตรฐานได้อาศัยแนวทางของต้นทุนตามกิจกรรม โลหะการผลิตของโรงงานตัวอย่างได้แบ่งออกเป็นโลหะการผลิตแปรผันประมาณ 30% และเป็นโลหะการผลิตคงที่ประมาณ 70% ผลิตภัณฑ์ต่างๆจะมีโลหะการผลิตแปรผันที่ไม่แตกต่างกันมากนัก ต้นทุนที่มีความแตกต่างกันมากกันั้นอยู่ที่ต้นทุนวัตถุดิบซึ่งมีความแตกต่างกันในบางผลิตภัณฑ์ถึง 10 เท่าคือตั้งแต่ประมาณ 1700 บาทต่อตันไปจนถึง 20000 บาทต่อตัน และมีผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะเฉพาะแยกไปอีกสองรายการคือผลิตภัณฑ์เตาทั้ง CDR และ SIC ซึ่งมีต้นทุนวัตถุดิบและโลหะการผลิตสูงกว่าผลิตภัณฑ์อื่นๆในโรงงานตัวอย่าง จากที่โลหะการผลิตคงที่ได้ถูกคำนวณเป็นสัดส่วนกับต้นทุนแปรผันซึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบและโลหะการผลิตแปรผันนั้นไม่สามารถสะท้อนให้เห็นต้นทุนการผลิตตามความเป็นจริง ซึ่งการใช้วิธีการของต้นทุนตามกิจกรรม จะช่วยให้การคำนวณสะท้อนถึงต้นทุนการผลิตที่ใกล้เคียงความเป็นจริงได้มากขึ้น

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมในวิทยานิพนธ์นี้มีความตั้งใจที่จะใช้เพื่อทำการคำนวณต้นทุนการผลิตเป็นหลัก จึงไม่ได้วิเคราะห์กิจกรรมโดยละเอียดรวมถึงการทำ Value-Analysis ซึ่งจะช่วยให้สามารถแยกกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์และไม่เกิดประโยชน์ได้ชัดเจน ดังนั้นจึงพบว่ากิจกรรมที่ระบุได้ล้วนแต่ยังมีความจำเป็นที่ต้องเกิดขึ้นในแต่ละมุมมองของบุคคลในหน่วยงานต่างๆ จึงไม่สามารถแบ่งแยกลักษณะกิจกรรมที่เกิดและไม่เกิดประโยชน์ได้ชัดเจนนัก การรวมกิจกรรมเข้าด้วยกันเพื่อจัดรวมกิจกรรมให้เป็นกลุ่มสำหรับการเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมนั้นไม่มีความจำเป็นที่จะต้องรวมกิจกรรมเข้าด้วยกันให้น้อย

ไปกว่าจำนวนกิจกรรมในชั้นที่ 3 หรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์โดยตรง เนื่องจากกิจกรรมในชั้นที่ 3 นั้นสามารถบอกถึงที่มาของต้นทุนจากหน่วยงานต่างๆที่มีผลต่อตัวผลิตภัณฑ์ได้สะดวกและเข้าใจง่าย อีกทั้งจำนวนของกิจกรรมยังไม่มากเกินไปนัก

การปันส่วนต้นทุนของวิธีการต้นทุนตามกิจกรรมที่มีการปันส่วน 2 ชั้นด้วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนทั้งสองชั้นคือตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมนั้นสามารถแสดงความน่าเชื่อถือในการปันส่วนได้ชัดเจนและเข้าใจได้ง่ายกว่าการปันส่วนด้วยวิธีการแบบเดิม การจัดแบ่งทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมโดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรที่เป็นการระบุทางตรงทั้งหมดนั้นมีเป็นวิธีการที่มีความน่าเชื่อถือสูงมาก ข้อมูลการใช้ทรัพยากรทั้งหมดได้ถูกออกแบบให้จัดแสดงได้ตามศูนย์ต้นทุนที่ได้ระบุไว้แล้ว แต่ทั้งนี้ต้นทุนของกิจกรรมที่ได้จะถูกต้องหรือไม่ถูกต้องนั้นยังขึ้นกับการเก็บข้อมูลสิ่งที่เกิดขึ้นจริงๆในโรงงานตัวอย่างด้วย เช่น พนักงานสามารถระบุรายละเอียดของหมวดหมู่ค่าใช้จ่ายหรือศูนย์ต้นทุนได้แม่นยำเพียงใด การระบุรายละเอียดนั้นย่อมส่งผลถึงต้นทุนในศูนย์ต้นทุนที่จัดแบ่งเข้าสู่กิจกรรม นอกเหนือจากการใช้ข้อมูลที่บันทึกตามศูนย์ต้นทุนเป็นตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรในการระบุทางตรงแล้ว ยังมีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนอีกอย่างหนึ่งคือการใช้จำนวนพนักงานที่ได้รับมอบหมายงาน ซึ่งเมื่อพิจารณาจากมูลค่าของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นจำนวนพนักงานนั้นพบว่ากว่า 80% ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาจากค่าแรงงานพนักงานซึ่งนับได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายหลักและส่วนที่เหลืออีกประมาณ 20% นั้นจึงมาจากค่าไฟฟ้า, ค่าเสื่อมราคาและอื่นๆ สำหรับส่วนของการจัดแบ่งกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นนอกจากตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมแล้วยังขึ้นอยู่กับการจัดแบ่งหมวดหมู่ของผลิตภัณฑ์ด้วย โดยผลิตภัณฑ์ของโรงงานตัวอย่างถูกแบ่งแยกไปอีกเป็น 21 ชนิดผลิตภัณฑ์ตามความแตกต่างในกระบวนการผลิต การระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตให้สอดคล้องกับกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์ต่างๆ รวมถึงการเลือกใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เหมาะสมกับกิจกรรมในกระบวนการผลิตนั้นช่วยให้สามารถแสดงต้นทุนการผลิตได้ตามความเข้าใจ ทั้งนี้การเลือกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมนี้ยังอาศัยความชำนาญหรือประสบการณ์ในการผลิตเข้าช่วย ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมถูกเลือกใช้จึงมีความแตกต่างกันออกไปตามกิจกรรมต่างๆที่แตกต่างกัน ประกอบด้วยตัวผลิตภัณฑ์เวลา (Duration Driver) ได้แก่เวลาที่ใช้ในการผลิต ตัวผลิตภัณฑ์ปริมาณ (Transaction Driver) ได้แก่ปริมาณหรือจำนวนครั้งที่เกิดขึ้นในการผลิต และ ตัวผลิตภัณฑ์มูลค่า (Baht-Based Driver) ซึ่งเทียบตามมูลค่าของงานที่จัดทำ ดังนั้นต้นทุนการผลิตที่ได้นั้นจึงน่าจะมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นและสามารถอธิบายให้เข้าใจชัดเจนยิ่งขึ้นด้วย สำหรับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เป็นเวลาในการผลิตและจำนวนครั้งในการผลิตนั้นถูกแสดงตัวอย่างให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่มีระหว่างกิจกรรมและผลิตภัณฑ์ด้วยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์สำหรับตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมบางตัว ทั้งตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกใช้นั้น ไม่ส่งผลให้เกิดผลกระทบเชิงพฤติกรรมและไม่มีผลกับต้นทุนการจัดทำข้อมูล (Cost Measurement) เนื่องจากได้เลือกเอาลักษณะข้อมูลที่มีการบันทึกใช้งานอยู่แล้วในโรงงานตัวอย่างมาสร้างเป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ซึ่งข้อมูลนั้นๆอาจถูกใช้งานในลักษณะอื่นๆ อยู่แล้ว เพียงแต่อาจไม่เคยนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิตมาก่อน

ตารางที่ 5.1 แสดงความแตกต่างของต้นทุนตามกิจกรรมและต้นทุนวิธีเดิม

| ผลิตภัณฑ์ | โหล่ยการผลิตแปรผัน | | โหล่ยการผลิตคงที่ | | ต้นทุนรวม | | ราคาขาย (บาท) |
|--------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|--------------------|------------------|
| | ต้นทุน (บาท) | เปลี่ยนแปลง | ต้นทุน (บาท) | เปลี่ยนแปลง | ต้นทุน (บาท) | เปลี่ยนแปลง | |
| 1.1 FCB M/M | เดิม 2275 ใหม่ 1895 | ต่ำลง 18.71% | เดิม 1880 ใหม่ 3482 | สูงขึ้น 85.20% | เดิม 5901 ใหม่ 7122 | สูงขึ้น 20.70% | 6,556 |
| 1.2 FCB H/M | เดิม 5237 ใหม่ 10285 | สูงขึ้น 96.01% | เดิม 3285 ใหม่ 114528 | สูงขึ้น 3407% | เดิม 10248 ใหม่ 128539 | สูงขึ้น 1134.8% | 12,667 |
| 2.1 HAB M/M | เดิม 1833 ใหม่ 1770 | สูงขึ้น 8.36% | เดิม 2774 ใหม่ 3351 | สูงขึ้น 20.81% | เดิม 8708 ใหม่ 9422 | สูงขึ้น 8.20% | 13,722 |
| 2.2 HAB H/M | เดิม 5237 ใหม่ 10384 | สูงขึ้น 97.89% | เดิม 4379 ใหม่ 114581 | สูงขึ้น 2517% | เดิม 13745 ใหม่ 129074 | สูงขึ้น 839.08% | 35,000 |
| 3.1 BSB Chem. | เดิม 1789 ใหม่ 3187 | สูงขึ้น 80.17% | เดิม 9756 ใหม่ 8999 | ต่ำลง 7.76% | เดิม 30823 ใหม่ 31284 | สูงขึ้น 2.16% | 35,129 |
| 3.2 BSB Magro | เดิม 3563 ใหม่ 2529 | ต่ำลง 28.81% | เดิม 8382 ใหม่ 5868 | ต่ำลง 30.01% | เดิม 28310 ใหม่ 22771 | ต่ำลง 13.45% | 20,796 |
| 3.3 BSB Silicate | เดิม 3588 ใหม่ 3221 | ต่ำลง 9.88% | เดิม 8599 ใหม่ 7013 | สูงขึ้น 6.27% | เดิม 20712 ใหม่ 20780 | สูงขึ้น 0.33% | 18,756 |
| 3.4 BSB Direct | เดิม 3453 ใหม่ 3210 | ต่ำลง 7.04% | เดิม 8336 ใหม่ 8704 | ต่ำลง 19.58% | เดิม 28184 ใหม่ 24289 | ต่ำลง 7.17% | 29,297 |
| 3.5 BSB HB | เดิม 3453 ใหม่ 5495 | สูงขึ้น 59.14% | เดิม 8336 ใหม่ 11184 | สูงขึ้น 34.17% | เดิม 28184 ใหม่ 31055 | สูงขึ้น 18.69% | 34,111 |
| 4.1 INS Chem. | เดิม 3298 ใหม่ 2806 | ต่ำลง 14.92% | เดิม 5318 ใหม่ 8644 | สูงขึ้น 24.93% | เดิม 16890 ใหม่ 17524 | สูงขึ้น 5.00% | 28,055 |
| 4.2 INS Burnt | เดิม 4396 ใหม่ 4181 | ต่ำลง 4.90% | เดิม 8658 ใหม่ 7472 | ต่ำลง 13.70% | เดิม 27174 ใหม่ 25772 | ต่ำลง 5.18% | 33,231 |
| 5 PC | เดิม 3446 ใหม่ 4521 | สูงขึ้น 31.23% | เดิม 7217 ใหม่ 14968 | สูงขึ้น 107.40% | เดิม 22653 ใหม่ 31480 | สูงขึ้น 38.97% | 45,867 |
| 6.1 KF-CDR | เดิม 8643 ใหม่ 8512 | ต่ำลง 1.51% | เดิม 13042 ใหม่ 12348 | ต่ำลง 5.34% | เดิม 40937 ใหม่ 40110 | ต่ำลง 2.02% | 67,992 |
| 6.2 KF-SIC | เดิม 10159 ใหม่ 10301 | สูงขึ้น 1.40% | เดิม 38472 ใหม่ 44727 | สูงขึ้น 22.83% | เดิม 114479 ใหม่ 122877 | สูงขึ้น 7.34% | 144,091 |
| 7.1 FC&HA CAST | เดิม 787 ใหม่ 773 | สูงขึ้น 0.77% | เดิม 4413 ใหม่ 3090 | ต่ำลง 29.98% | เดิม 13851 ใหม่ 12834 | ต่ำลง 9.51% | 21,080 |
| 7.2 FC&HA CAST INS | เดิม 1228 ใหม่ 901 | ต่ำลง 26.48% | เดิม 3470 ใหม่ 3090 | ต่ำลง 10.95% | เดิม 10891 ใหม่ 10188 | ต่ำลง 6.47% | 39,375 |
| 8 FC&HA Dry Mortar | เดิม 1362 ใหม่ 1298 | ต่ำลง 4.13% | เดิม 1878 ใหม่ 3090 | สูงขึ้น 84.15% | เดิม 5287 ใหม่ 8623 | สูงขึ้น 25.75% | 7,792 |
| 9 FC&HA Wet Mortar | เดิม 1581 ใหม่ 2449 | สูงขึ้น 54.88% | เดิม 2953 ใหม่ 10048 | สูงขึ้น 240.27% | เดิม 9288 ใหม่ 17231 | สูงขึ้น 85.92% | 14,269 |
| 10 BSS | เดิม 398 ใหม่ 891 | สูงขึ้น 123.78% | เดิม 2881 ใหม่ 2703 | สูงขึ้น 0.82% | เดิม 8415 ใหม่ 8930 | สูงขึ้น 6.12% | 10,959 |
| 11 DC | เดิม 1184 ใหม่ 1083 | ต่ำลง 8.56% | เดิม 4398 ใหม่ 2057 | ต่ำลง 53.24% | เดิม 13804 ใหม่ 11361 | ต่ำลง 17.70% | 29,845 |
| 12 Plastic | เดิม 1522 ใหม่ 1754 | สูงขึ้น 15.24% | เดิม 2934 ใหม่ 2978 | สูงขึ้น 1.43% | เดิม 9209 ใหม่ 8483 | สูงขึ้น 2.98% | 15,395 |

ผลการคำนวณต้นทุนจากวิธีการต้นทุนตามกิจกรรมนั้นมีทั้งที่สามารถคำนวณได้ใกล้เคียงและแตกต่างกันจากผลการคำนวณต้นทุน ต้นทุนที่คำนวณได้ด้วยวิธีการต้นทุนตามกิจกรรมสามารถเปรียบเทียบความแตกต่างกับต้นทุนที่คำนวณได้ด้วยวิธีเดิมดังตารางที่ 5.1 ซึ่งได้เปรียบเทียบในส่วนที่เป็นโซหุ่ยการผลิตแปรผัน ,โซหุ่ยการผลิตคงที่ และต้นทุนรวมทั้งหมด อีกทั้งยังได้แสดงราคาขายไว้ด้วย

มีผลิตภัณฑ์จำนวน 14 ผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้สูงกว่าการคำนวณด้วยวิธีการแบบเดิมและมีผลิตภัณฑ์จำนวน 7 ผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ต่ำกว่าการคำนวณด้วยวิธีการแบบเดิม โดยวิธีการคำนวณด้วยต้นทุนตามกิจกรรมนี้สามารถระบุที่มาของต้นทุนได้ชัดเจนมากกว่าวิธีการแบบเดิม

อัตรากิจกรรมที่ได้จากการประยุกต์ต้นทุนตามกิจกรรมเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยให้สามารถควบคุมต้นทุนทั้งในส่วนที่เป็นโซหุ่ยการผลิตคงที่และโซหุ่ยการผลิตแปรผันได้ การพิจารณาถึงต้นทุนแรงงานภายในอัตรากิจกรรมสามารถใช้เป็นตัวแทนเพื่อโยกย้ายจัดสรรกำลังพลในกรณีที่มีความต้องการในการผลิตเพิ่มขึ้นหรือลดต่ำลง การพิจารณาโซหุ่ยการผลิตแปรผันอื่นๆนอกจากต้นทุนแรงงานย่อมแสดงถึงประสิทธิภาพของกิจกรรมได้โดยอาจเปรียบเทียบไปตามช่วงเวลาเปลี่ยนแปลงไป

ผลของการวิเคราะห์ความไวจากผลกระทบด้านราคาของค่าเชื้อเพลิงและค่าไฟฟ้า นั้น แสดงให้เห็นว่าต้นทุนหลักของผลิตภัณฑ์ส่วนใหญ่ไม่มีส่วนประกอบที่เป็นค่าเชื้อเพลิงและค่าไฟฟ้ามากนัก ต้นทุนหลักนั้นมาจากค่าวัตถุดิบและค่าเสื่อมราคาจากการลงทุนเป็นสำคัญ ถึงแม้ว่าราคาค่าเชื้อเพลิงและค่าไฟฟ้าจะเปลี่ยนแปลงอย่างรุนแรงก็ไม่ส่งผลกระทบต่อต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยรวมมากนัก เมื่อแยกพิจารณาผลิตภัณฑ์เป็น 2 กลุ่มคือ อีซูและผลิตภัณฑ์พิเศษแล้ว ค่าเชื้อเพลิงแทบจะไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนผลิตภัณฑ์พิเศษเลย หากราคาค่าเชื้อเพลิงเปลี่ยนแปลงไป 100% ก็ยังมีผลให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์เปลี่ยนแปลงไปเพียงประมาณ 0.1% เท่านั้น ในขณะที่ส่งผลในช่วง 1-8% สำหรับผลิตภัณฑ์ประเภทอีซู หากราคาค่าไฟฟ้าเปลี่ยนแปลงไป 100% ก็จะมีผลกระทบต่อต้นทุนผลิตภัณฑ์ประเภทผลิตภัณฑ์พิเศษเพียงประมาณ 1-2% และมีผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์ประเภทอีซูที่ประมาณ 3-5%

ผลที่ได้รับจากการปรับปรุงต้นทุนมาตรฐานโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรมนี้ทำให้ได้ต้นทุนการผลิตมาตรฐานที่มีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้นและสามารถอธิบายให้เข้าใจถึงที่มาของต้นทุนในการผลิตได้อย่างชัดเจน สามารถกำหนดวิธีการที่ชัดเจนในการคำนวณเพื่อจัดตั้งเป็นมาตรฐานในการคำนวณหรือจัดทำระบบต้นทุนได้ วิธีการจัดทำต้นทุนมาตรฐานโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรมสำหรับอุตสาหกรรมวัสดุทนไฟนั้นเป็นตัวอย่างอีกรูปแบบหนึ่งของการจัดทำต้นทุนโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรมซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับการประยุกต์ใช้ต้นทุนตามกิจกรรมสำหรับอุตสาหกรรมอื่นๆได้บ้าง การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมนั้นทำให้เห็นแนวทางที่จะดำเนินการลดต้นทุนต่อไปโดยจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์กิจกรรมอย่างละเอียดเพื่อให้สามารถระบุการขจัดกิจกรรมหรือลดกิจกรรมซึ่งทำให้มีความต้องการใช้ทรัพยากรน้อยลงอันจะทำให้เป็น

การลดต้นทุนได้โดยปริยาย นอกจากนั้นยังอาศัยอัตรากิจกรรมในการกำหนดเป็นมาตรฐานในการจัดสรรกำลังพลเพื่อควบคุมต้นทุนในกิจกรรมหรือในหน่วยงานต่างๆได้อีกวิธีหนึ่ง

การใช้งานต้นทุนการผลิตมาตรฐานหลังการปรับปรุงด้วยการใช้ต้นทุนตามกิจกรรมนี้มีข้อจำกัดที่ต้องพิจารณาได้แก่ การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีการผลิต, การปรับปรุงกระบวนการ, การเปลี่ยนแปลงด้านปริมาณการผลิต, การเปลี่ยนแปลงราคาของทรัพยากรสำหรับโลหียการผลิต และ การเปลี่ยนแปลงการบริหารงานซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจกรรมที่ได้วิเคราะห์และระบุไว้แล้ว ทั้งนี้ต้นทุนที่คำนวณได้ใหม่นั้นถึงแม้จะยังไม่ได้นำไปใช้ทดแทนระบบต้นทุนมาตรฐานจริงที่เคยใช้มาก่อน ก็ยังสามารถนำไปใช้ในการพิจารณา ร่วมในการเปรียบเทียบจัดตั้งราคาขายเพื่อการแข่งขันและการเลือกที่จะผลิตหรือไม่ผลิตผลิตภัณฑ์บางประเภทตามความเหมาะสมของต้นทุนการผลิตได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

การใช้งานต้นทุนใหม่นั้นควรใช้ในลักษณะที่มีความจำเป็นต้องใช้ความถูกต้องของต้นทุนผลิตภัณฑ์เนื่องจากต้นทุนใหม่ที่ได้จากการใช้ต้นทุนตามกิจกรรมนั้นมีการระบุต้นทุนไว้อย่างชัดเจนมาก ลักษณะงานที่ควรใช้จึงควรเป็นการควบคุมค่าใช้จ่ายในการผลิตเพื่อให้เห็นประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินการผลิต ,การจัดตั้งราคาขาย เพื่อให้สามารถเกิดความสามารถในการแข่งขันโดยเฉพาะอย่างยิ่งจากเรื่องราคาและเพื่อให้สามารถใช้เป็นข้อมูลสำหรับการตัดสินใจได้ถูกต้อง ส่วนต้นทุนในลักษณะเดิมนั้นอาจเลือกใช้ในการจัดทำหรือแสดงงบประมาณเพื่อให้สามารถปรับเปลี่ยนแปลงการแสดงผลได้ในลักษณะที่ต้องการ ทั้งนี้ควรได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบก่อนการใช้งานอีกครั้ง

การจัดทำต้นทุนตามกิจกรรมยังสามารถจัดทำให้ละเอียดยิ่งขึ้นเพื่อให้รองรับการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของทรัพยากรสำหรับโลหียการผลิตต่างๆ โดยปรับการรายงานตัวเลขอัตรากิจกรรมจากเดิมที่รายงานเป็นมูลค่าเงิน ให้เปลี่ยนเป็นการรายงานตัวเลขอัตรากิจกรรมเป็นหน่วยของโลหียการผลิตที่ใช้ไป

การลดต้นทุนการผลิตยังอาจทำได้โดยการทำการวิเคราะห์กิจกรรมให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อให้สามารถจัดแบ่งกิจกรรมที่เกิดประโยชน์และไม่เกิดประโยชน์สำหรับการพิจารณาเพื่อลดต้นทุนการผลิต ซึ่งสามารถทำได้ด้วยการทำวิเคราะห์คุณค่า (Value-Analysis) และควรจัดแบ่งต้นทุนตามกิจกรรมต่างๆ ด้วยแนวคิดตามต้นทุนคุณภาพ ซึ่งแยกลักษณะต้นทุนออกเป็น 2 ประเภทคือ

1. ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากความพยายามในการดำรงรักษาคุณภาพ (Voluntary Costs) ประกอบด้วย ต้นทุนด้านการป้องกัน (Prevention Costs) ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดสินค้าชำรุดเสียหายหรือด้อยคุณภาพ โดยต้องมีการวางแผนการป้องกันความไม่มีคุณภาพตั้งแต่ขั้นตอนการออกแบบตัวสินค้า เลือกใช้วัตถุดิบที่มีคุณภาพ แรงงาน และเครื่องจักรที่มีประสิทธิภาพ อันเป็นการวางแผนและควบคุมคุณภาพตลอดอายุขัยของตัวสินค้า และต้นทุนด้านการประเมินผล (Appraisal Costs) ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในการตรวจสอบและประเมินคุณภาพ

- ของวัตถุดิบหรือสินค้าให้มีมาตรฐานตามที่กำหนด เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนที่จะส่งสินค้าออกจากระบบการผลิต เช่น ต้นทุนการตรวจสอบกระบวนการผลิต ต้นทุนการทดสอบประสิทธิภาพของเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่างๆ
2. ต้นทุนที่เกิดจากความล้มเหลวในการผลิตสินค้าไม่ได้คุณภาพตามที่ต้องการ (Failure Costs) ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกิดจากความเสียหายภายใน (Internal Failure Costs) ซึ่งเป็นต้นทุนที่กิจการได้ตรวจพบว่าการชำรุดเสียหายหรือด้อยคุณภาพในระหว่างการผลิต หรือเมื่อผลิตแล้วเสร็จ การตรวจพบดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า ตัวอย่างของต้นทุนดังกล่าวได้แก่ เศษวัสดุ ของสิ้นเปลือง สินค้ามีตำหนิ ของเสีย ต้นทุนการปรับปรุงแก้ไขงาน (Rework Costs) และต้นทุนที่เกิดจากความเสียหายภายนอก (External Failure Costs) ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังจากการส่งมอบสินค้าด้อยคุณภาพให้แก่ลูกค้า เช่น ต้นทุนที่เกิดจากการตำหนิของลูกค้า ต้นทุนสินค้ารับคืนในระยะเวลาประกัน ต้นทุนค่าซ่อมแซมในระยะเวลาประกัน ต้นทุนในการเปลี่ยนสินค้าใหม่ ฯลฯ นอกเหนือจากรายการที่เป็นตัวเงินที่กล่าวมานี้ กิจการยังได้รับผลกระทบต่อภาพพจน์และชื่อเสียงของบริษัท ซึ่งมีมูลค่ามหาศาลและไม่อาจฟื้นคืนได้ภายในระยะเวลาอันสั้น

การจัดทำต้นทุนมาตรฐานโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรมนั้นอาจจะมีประโยชน์สืบเนื่องต่อสำหรับแนวทางในพัฒนาระบบการบริหารตามกิจกรรม (Activity-Based Management) ซึ่งได้กล่าวถึงไว้บ้างแล้วในบทที่ 2 แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาหรือกำหนดวัตถุประสงค์ให้ชัดเจนแน่นอนในเรื่องต้นซึ่งหากต้องการให้ได้เพียงแคต้นทุนมาตรฐานที่แม่นยำยิ่งขึ้นนั้นอาจต้องลองพิจารณาวิธีการอื่นๆนอกเหนือไปจากวิธีการของต้นทุนตามกิจกรรมด้วย เนื่องจากการจัดทำต้นทุนมาตรฐานนั้นสามารถจัดทำได้โดยอาศัยวิธีการอื่นๆที่ไม่ใช่วิธีการของต้นทุนตามกิจกรรมโดยในแต่ละวิธีการนั้นย่อมจะมีข้อดีและข้อเสียหรือข้อได้เปรียบและข้อจำกัดของแต่ละวิธีแต่ละระบบเองหรืออาจกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้นคือ ต้นทุนตามกิจกรรมนั้นไม่ได้เหมาะสมหรือใช้ได้โดยสะดวกกับทุกๆลักษณะของกิจการหรือรูปแบบของอุตสาหกรรม การเลือกใช้หรือไม่ใช้ต้นทุนตามกิจกรรมควรต้องพิจารณาในประเด็นต่างๆให้ละเอียด เช่น วัตถุประสงค์ที่ต้องการเพียงแคต้นทุนที่แม่นยำถูกต้องหรือมีความต้องการอื่นๆ , ความพร้อมของกิจการในการจัดสร้างและบริหารระบบข้อมูล/ระบบบัญชีมีมากน้อยอย่างไร , ลักษณะของการเกิดต้นทุนภายในกิจการหรืออุตสาหกรรมเป็นลักษณะของต้นทุนบริการหรือต้นทุนร่วม (Common Cost) ที่มีมูลค่ามากซึ่งสอดคล้องกับข้อได้เปรียบของวิธีการหรือไม่ , ผลิตภัณฑ์มีความหลากหลายและมีความแตกต่างในกระบวนการผลิตตลอดจนมีความแตกต่างในปริมาณการผลิตจนก่อให้เกิดความผิดพลาดในการจัดทำต้นทุนการผลิตหรือไม่ และต้นทุนการผลิตที่จัดทำนั้นส่งผลกระทบต่อการจัดราคาขายหรือการกำหนดนโยบายการขายหรือผลิตอย่างไร เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าหรือเหมาะสมในการนำวิธีการต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้งาน