

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย

ในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมเข้ามาใช้จัดระบบต้นทุนในโรงงานตัวอย่างนี้ มีความเหมาะสม เนื่องจาก

1. โรงงานตัวอย่างเป็นโรงงานที่มีแผนกบริการจำนวนมาก ต้นทุนที่เกิดขึ้นที่แผนกบริการมีมูลค่าสูง การนำต้นทุนเหล่านี้มาจัดสรรจึงมีความจำเป็นมาก
2. โครงสร้างต้นทุนของโรงงาน ค่าเสียห่วยการผลิตมีมูลค่า 20% ซึ่งเป็นค่าที่ไม่ถือว่าน้อยเกินไปที่จะลงทุนสร้างระบบ
3. ผลิตภัณฑ์ในโรงงานมีหลากหลายชนิด และเป็นงานสั่งทำ การคิดต้นทุนจึงแปรผันตามกิจกรรมที่ผลิต

ในการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม เพื่อจัดระบบต้นทุนการผลิตในโรงงาน มีประโยชน์ ดังนี้

1. ระบบต้นทุนกิจกรรม ช่วยในการอธิบายได้ว่าต้นทุนเกิดขึ้นอย่างไร และทำไมจึงเกิดซึ่งระบบเดิมจะบอกเพียงแค่ว่าต้นทุนเกิดขึ้นเท่าใด จากการรายงานผลเป็นบัญชีกิจกรรม (Bill of Activity) ทำให้ทราบโครงสร้างของการเกิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยละเอียด เป็นการปรับปรุงระบบต้นทุนเพื่อให้ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจในด้านการตั้งราคาขาย และประยุกต์ใช้ในการวัดประสิทธิภาพของการผลิตได้
2. ตัวหลักต้นทุนสามารถบอกความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนทั้งหมดของกิจกรรม กับผลิตภัณฑ์ที่ผ่านกิจกรรม ซึ่งถ้าวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุน ก็จะพบสาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจกรรม เช่น ต้นทุนการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบ สาเหตุของต้นทุนนี้ คือ การส่งวัตถุดิบที่ไม่ได้คุณภาพมาใช้ แก้ไขได้โดยการทำการประเมินผู้ขายวัตถุดิบเพื่อไม่ให้ส่งของที่ไม่มีคุณภาพตามที่กำหนด

3. ระบบต้นทุนกิจกรรม ทำให้ทราบถึงกิจกรรมทุกกิจกรรม ซึ่งในแต่ละกิจกรรมจะมีต้นทุนของกิจกรรมอยู่ และทราบว่ากิจกรรมไหนที่มีความสำคัญกับผลิตภัณฑ์ จากการวิเคราะห์ระดับคุณค่าของกิจกรรม (Value-Added Activity) และระดับชั้นของกิจกรรม (Activity Hierarchy) ข้อมูลที่ได้นี้สามารถนำไปใช้ในการปรับปรุง หรือลดกิจกรรมในขั้นตอนการผลิตบางกิจกรรม เพื่อการลดต้นทุน และตัดต้นทุนบางส่วนที่ไม่จำเป็นออกไป ทำให้การทำงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น
4. เป็นการจัดสรรต้นทุนที่ยุติธรรม ทำให้ลดปัญหาความขัดแย้งระหว่างแผนก ซึ่งบางแผนกอาจไม่ยอมรับต้นทุนที่เกิดขึ้น เนื่องจากแผนกตน แต่เมื่อมีการกำหนดกิจกรรมขึ้น จึงสามารถเห็นได้ชัดเจนว่าต้นทุนเกิดขึ้นที่ใด เพราะเหตุใด และเป็นจำนวนเท่าใด
5. ในการจัดระบบต้นทุนตามกิจกรรม สำหรับกิจกรรมที่ใช้ชั่วโมงทำงานเป็นตัวหลักต้นทุน ทำให้มีผลพลอยได้กับการคิดค่าแรงงานทางตรงได้ถูกต้องมากขึ้น และเวลามาตรฐานในการทำงาน ยังช่วยในการวัดประสิทธิภาพการผลิต
6. แบบสอบถามที่ทำขึ้น เป็นจุดเริ่มต้นในการทำระบบต้นทุนกิจกรรม มีประโยชน์ดังนี้
 - เก็บข้อมูลกิจกรรม ลักษณะที่แท้จริงของกิจกรรม และให้ผู้รับผิดชอบในศูนย์กิจกรรมสามารถวิเคราะห์ และระบุระดับชั้นและระดับคุณค่าของกิจกรรมที่ทำ
 - เก็บข้อมูลทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ และปริมาณทรัพยากรที่กิจกรรมใช้ รวมถึงระบุตัวหลักต้นทุนทรัพยากร และตัวหลักต้นทุน ที่มีผลทำให้เกิดต้นทุนนั้น

ในการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อใช้จัดระบบต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นมา เพื่อช่วยในการจัดระบบต้นทุนการผลิตในโรงงาน และคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ มีประโยชน์ ดังนี้

1. โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการคำนวณหาต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนแรงงานทางตรง ต้นทุนกิจกรรม และต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ตามระบบต้นทุนกิจกรรม

2. เนื่องจากผลิตภัณฑ์ในโรงงานมีหลากหลาย และเป็นงานลักษณะสั่งทำ โปรแกรมคอมพิวเตอร์จะช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการคำนวณต้นทุน และการตีราคาผลิตภัณฑ์ เพื่อดังราคาขาย
3. เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการปรับปรุงระบบต้นทุนการผลิตในโรงงาน ให้มีแบบแผนกว่าการจัดสรร และการประมาณค่าแบบเดิม

ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำระบบต้นทุนการผลิตตามระบบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นเรื่องของบุคลากร ซึ่งถือเป็นทรัพยากรอย่างหนึ่งที่ต้องเพิ่มขึ้น เป็นการลงทุนเพิ่ม และในส่วนของงานที่เพิ่มขึ้นนี้จัดเป็นงานที่จำเจ ใช้เวลาในการทำค่อนข้างมาก ระบบบัญชีต้องมีความแม่นยำ รวมทั้งการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนให้สอดคล้องกับสาเหตุการเกิดต้นทุนของกิจกรรม ซึ่งถ้าเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนผิดไปค่าของต้นทุนที่คำนวณได้ ก็อาจจะผิดไปจากความเป็นจริง

ข้อเสียในการทำระบบต้นทุนกิจกรรม คือ ใช้เวลามาก คนยังไม่พร้อมที่จะใช้งานระบบ ซึ่งอาจเป็นเพราะใช้ไม่เป็น หรือยังไม่จำเป็นต้องใช้ ต้องมีการลงทุนทรัพยากรเพิ่ม ทั้งกำลังคน และเวลาดังที่ได้กล่าวไปแล้ว

ในการทำวิจัยนี้ ต้องอาศัยความร่วมมือจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และการยอมรับของผู้ที่ใช้งาน เพราะเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการทำงาน ในการเก็บข้อมูล แต่ผลที่ได้เป็นที่พอใจเพราะเป็นการลดงานบางส่วนให้กับโรงงาน เช่น การคำนวณต้นทุนเพื่อดังราคาขาย และต้นทุนที่ได้มีความน่าเชื่อถือ สามารถสร้างความมั่นใจในการตั้งราคา และเลือกขายผลิตภัณฑ์ที่ทำกำไรให้กับโรงงาน

เนื่องจากลักษณะของโรงงานเป็นโรงงานที่ใช้แรงงานเป็นส่วนใหญ่ (Labour Intensive) การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนจึงทำได้ง่าย การเลือกใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเหมาะสมในการนำมาปรับปรุงระบบต้นทุนโรงงานนี้ ต้นทุนค่าโลหียการผลิตของโรงงานในที่นี้ถือว่าเหมาะสมในการนำวิธีต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ ซึ่งถ้าค่าโลหียมีค่าน้อยกว่านี้การใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมอาจเป็นวิธีที่ยุ่งยาก และสิ้นเปลืองเวลา ไม่คุ้มกับการลงทุนในการปรับปรุง แต่ถ้าเป็นโรงงานที่มีต้นทุนโลหียการผลิตสูงๆ การลงทุนเพื่อปรับปรุงการคิดต้นทุนตามวิธีนี้จะคุ้มค่ามากกว่า และถ้าเป็นโรงงานที่ผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว หรือเป็นโรงงานที่มีแผนกบริการน้อยทั้งในด้านจำนวน และมูลค่าความจำเป็นของต้นทุนกิจกรรมจะน้อยลง

ข้อเสนอแนะ

การนำต้นทุนที่ได้จากการจัดระบบต้นทุนตามกิจกรรม ไปวิเคราะห์ และปรับปรุง กิจกรรมที่เหมาะสมกับการนำระบบต้นทุนกิจกรรมเข้าไปใช้ คือ กิจกรรมที่มุ่งเน้นความเป็นผู้นำทางด้านต้นทุน (Cost Leadership) และกิจกรรมที่ต้องการจำกัดขอบเขตที่มุ่งต้นทุน (Cost Focus) เพราะกิจการในลักษณะนี้จะเน้นการผลิตผลิตภัณฑ์ที่มีคุณภาพในระดับเดียวกับคู่แข่ง แต่มีต้นทุนที่ต่ำกว่า ดังนั้นการใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเข้ามาวิเคราะห์ และปรับปรุงต้นทุนกิจกรรมที่ไม่มีคุณค่า ไม่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตออกไป จึงเป็นการลดต้นทุนการผลิตลงอย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อมูลในการวิจัยนี้ เป็นข้อมูลที่ได้จากตัวเลขต้นทุนในปี พ.ศ. 2541 ซึ่งการนำตัวเลขนี้ไปใช้ในการประมาณค่าต้นทุนผลิตภัณฑ์สำหรับปีถัดไป อาจมีปัจจัยที่จะส่งผลกระทบต่อตัวเลขต้นทุนตามกิจกรรมที่ได้มานี้เปลี่ยนแปลงไป เช่น

1. กำลังการผลิตเปลี่ยนแปลง
2. ประสิทธิภาพการผลิตเปลี่ยนแปลง
3. วิธีการทำงานเปลี่ยนแปลง

ดังนั้น การปรับเปลี่ยนตัวเลขเพื่อจัดสรรเข้าผลิตภัณฑ์เป็นรายปี หากคิดเมื่อสิ้นปีอาจได้ข้อมูลไม่ตรงกับความเป็นจริงเท่าใดนัก เมื่อนำต้นทุนไปใช้ในกรณีการประมาณค่าต้นทุน จึงเสนอแนะให้มีการปรับตัวเลขต้นทุนให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ตามสภาพการเปลี่ยนแปลง

ในการวิจัยครั้งนี้มีหลายประเด็นที่น่าสนใจในการนำไปทำการศึกษาในขั้นตอนต่อไป เพื่อจะทำให้ระบบสมบูรณ์ยิ่งขึ้น จึงมีข้อเสนอแนะในด้านต่างๆ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การพัฒนาโปรแกรมเพิ่มเติมเพื่อใช้กับโรงงานที่เน้นการผลิตโดยระบบอัตโนมัติ สำหรับงานวิจัยนี้เป็นการนำไปใช้กับโรงงานที่ใช้แรงงานเป็นหลัก ซึ่งในทางปฏิบัติจริงระบบอัตโนมัติจะมีความเหมาะสมกับการใช้ระบบต้นทุนตามกิจกรรม เพราะการจัดสรรตามระบบเดิมทำได้ยาก และได้ข้อมูลคลาดเคลื่อนได้ง่าย

2. การพัฒนาโดยใช้โปรแกรมเวอร์ชันใหม่ซึ่งทำงานบนวินโดวส์เพื่อให้ผู้ใช้งาน ทำงานได้สะดวก และง่ายมากขึ้น
3. การเพิ่มความสามารถในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามกิจกรรม กรณีที่มีการสั่งผลิตภัณฑ์ทดแทน หรือเพิ่มเติมในแต่ละครั้งจะทำให้ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้นมีการเปลี่ยนแปลงไป และผลิตภัณฑ์ที่มีจำนวนมากโดยนำระบบมาช่วยในการคำนวณ
4. การนำข้อมูลที่ได้จากระบบไปใช้วิเคราะห์โดยโปรแกรมต่างๆ ที่มีใช้งานอยู่ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน และประเมินการทำงาน
5. การเพิ่มความสามารถติดตามผลการคำนวณได้ทันทีโดยไม่ต้องเสียเวลาตรวจสอบเอกสารต่างๆ
6. การเชื่อมโยงข้อมูลให้กับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องด้วยระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ เพื่อให้ได้ข้อมูลปัจจุบัน เป็นการลดข้อผิดพลาดจากการที่ได้รับข้อมูลที่ไม่ตรงกับความจริง และสามารถเปรียบเทียบับผลการผลิตจริง
7. การขยายขอบเขตความสามารถของโปรแกรม เพื่อใช้ร่วมกับการวางแผนการผลิต การวางแผนกำลังการผลิต