

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

ในการศึกษา การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท สมบัติบุญยะลาพรินต์ จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อคำนวณต้นทุนของสินค้าให้ได้ใกล้เคียงกับปัจจัยที่ก่อให้เกิดต้นทุนมากที่สุด เพื่อให้สามารถเสนอราคา หรือกำหนดราคาขายให้ได้ถูกต้องมากที่สุด ตลอดจนการศึกษาถึงแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม พร้อมทั้งระบุตัวผลัดต้นทุน

สรุปผลการศึกษา

การศึกษานี้ใช้วิธีการรวบรวมข้อมูล โดยการศึกษาจากโครงสร้างองค์กรในส่วนของ การผลิตโดยเฉพาะ และคำบรรยายลักษณะงานของ ตลอดจนการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับผู้จัดการ ฝ่าย หัวหน้าแผนก พนักงานระดับปฏิบัติการ และการเข้าร่วมสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของ พนักงาน ซึ่งสรุปผลการศึกษาตามขั้นตอนการวิเคราะห์ และการคำนวณทั้ง 10 ขั้นตอน ได้ดังนี้
ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์สินค้าและกระบวนการผลิต พบว่าสินค้าของบริษัทแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ

- ลายแบบที่ 1 กระบวนการผลิตไม่ซับซ้อน และมีปริมาณการผลิตมาก
- ลายแบบที่ 2 กระบวนการผลิตซับซ้อน และมีปริมาณการผลิตมาก
- ลายแบบที่ 3 กระบวนการผลิตไม่ซับซ้อน และมีปริมาณการผลิตน้อย
- ลายแบบที่ 4 กระบวนการผลิตซับซ้อน และมีปริมาณการผลิตน้อย

สินค้าทั้ง 4 ประเภทมีขั้นตอนการผลิต 2 กระบวนการ คือ

1. กระบวนการผลิตหลัก มีทั้งหมด 11 กระบวนการ
2. กระบวนการสนับสนุนการผลิต มีทั้งหมด 2 กระบวนการ

ขั้นตอนที่ 2 การระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตหลัก และกระบวนการสนับสนุนการผลิต โดยคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการหาต้นทุนที่จะไต่ลงไปในแต่ละกิจกรรม ทำให้สามารถระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้ทั้งหมด จำนวน 23 กิจกรรม

ขั้นตอนที่ 3 การระบุต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจกรรม โดยนำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในบัญชีแยกประเภทมาระบุเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจกรรม ค่าใช้จ่ายบางบัญชีสามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยตรง เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรของแต่ละกระบวนการ เรียกว่า “ต้นทุนเดี่ยว” บางบัญชีเกิดจากกิจกรรมมากกว่าหนึ่งกิจกรรม เรียกว่า “ต้นทุนร่วม” เช่น ค่าไฟฟ้า

ขั้นตอนที่ 4 การระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรม เพื่อใช้ในการปันส่วนต้นทุนเข้ากิจกรรม หลังจากทีระบุต้นทุนกิจกรรม และระบุประเภทต้นทุนเดี่ยว และต้นทุนร่วมแล้ว จึงหาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และระบุหน่วยให้ชัดเจน เช่น ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร คือ ชั่วโมงเครื่องจักร ซึ่งมีหน่วยเป็นชั่วโมง

ขั้นตอนที่ 5 การหาจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นตามหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของต้นทุนกิจกรรมเดี่ยว โดยแยกเฉพาะต้นทุนกิจกรรมเดี่ยวออกมาสรุป และข้อมูลที่แสดงเป็นข้อมูลจากบัญชีแยกประเภทของบริษัท ในเดือนพฤษภาคม พ.ศ.2549

ขั้นตอนที่ 6 การปันส่วนต้นทุนร่วมเข้าแต่ละกิจกรรม โดยอ้างอิงจากจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นตามหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ซึ่งมีต้นทุนร่วมจาก 9 กิจกรรม คือ ค่าไฟฟ้า และค่าแก๊ส โดยใช้ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร เป็นตัวปันส่วน

ขั้นตอนที่ 7 การหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของทุกกิจกรรม ทั้งกิจกรรมที่เป็นต้นทุนร่วมที่ได้รับการปันส่วนแล้ว และกิจกรรมที่เป็นต้นทุนเดี่ยว โดยคำนวณจากต้นทุนกิจกรรมหารด้วยจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้น เช่น ต้นทุนกิจกรรมค่าเสื่อมราคาเครื่องข้อม เดือนพฤษภาคม พ.ศ.2549 เป็นเงิน 60,000 บาท หารด้วยจำนวนกิจกรรม 600 ชั่วโมง จะได้ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยเป็น 100 บาทต่อชั่วโมง

ขั้นตอนที่ 8 การระบุจำนวนกิจกรรมตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าทั้ง 4 ประเภทของบริษัท หลังจากคำนวณได้ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยแล้ว เช่น จำนวนกิจกรรมทั้งหมดในเดือนพฤษภาคม พ.ศ.2549 รวม 600 ชั่วโมง เครื่องจักรสำหรับค่าเสื่อมราคาเครื่องข้อม แบ่งตามจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการผลิตลายแบบที่ 1 จำนวน 150 ชั่วโมง ลายแบบที่ 2 จำนวน 240 ชั่วโมง ลายแบบที่ 3 จำนวน 60 ชั่วโมง และลายแบบที่ 4 จำนวน 150 ชั่วโมง

ขั้นตอนที่ 9 การคำนวณต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าจากจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการผลิต หลังจากระบุจำนวนกิจกรรมตามตัวหลักคั่นต้นทุนในการผลิตสินค้าทั้ง 4 ประเภทแล้ว จึงนำต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยที่หาได้ในขั้นตอนที่ 7 นำมาคูณกับจำนวนกิจกรรมตามตัวหลักคั่นต้นทุนในการผลิตสินค้าแต่ละประเภทในขั้นตอนที่ 8 เพื่อเป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมทุกตัวเข้าสู่สินค้าทั้ง 4 ประเภทนั้น เช่น ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของค่าเสื่อมราคาเครื่องข้อม คือ 100 บาท นำมาคูณกับจำนวนกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการผลิตลายแบบที่ 1 จำนวน 150 ชั่วโมง จะได้ต้นทุนค่าเสื่อมราคาเครื่องข้อมสำหรับลายแบบที่ 1 เป็นเงิน 15,000 บาท เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 10 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า หลังจากปันส่วนต้นทุนกิจกรรมแล้ว คือ การหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละประเภท โดยนำต้นทุนรวมของทุกกิจกรรมสำหรับสินค้าแต่ละประเภท มาหารด้วยจำนวนสินค้าแต่ละประเภทที่ผลิตในเดือนพฤษภาคม พ.ศ.2549 เช่น ต้นทุนสินค้ารวมสำหรับลายแบบที่ 1 คือ 2,126,834.45 บาท หารด้วยจำนวนผ้าถุงลายแบบที่ 1 ที่ผลิตได้ คือ 213,900 ถุง จะได้ต้นทุนต่อถุงสำหรับลายแบบที่ 1 คือ 9.94 บาท เป็นต้น

ผลลัพธ์จากการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าทั้ง 4 ประเภท ทำให้บริษัทพบว่า การคำนวณต้นทุนสินค้าโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม สามารถแสดงต้นทุนของสินค้าแต่ละประเภทได้ละเอียดกว่าการคำนวณต้นทุนสินค้าแบบเดิม คือ ลายแบบที่ 1 ต้นทุนต่อหน่วย 9.94 บาท/ถุง ลายแบบที่ 2 ต้นทุนต่อหน่วย 13.43 บาท/ถุง ลายแบบที่ 3 ต้นทุนต่อหน่วย 9.96 บาท/ถุง และลายแบบที่ 4 ต้นทุนต่อหน่วย 13.78 บาท/ถุง ในขณะที่เดิมบริษัทเข้าใจว่าต้นทุนสินค้าแต่ละประเภทประมาณ 12.30 บาท โดยการคำนวณจากต้นทุนสินค้ารวมในงวดบัญชีนั้น หารด้วยจำนวนผ้าถุงทั้งหมดที่ผลิตได้ในงวดนั้น

จากการเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นของวิธีการคิดต้นทุนระบบกิจกรรม และวิธีการคิดต้นทุนแบบเดิมตามตารางที่ 9 ทำให้บริษัทพบว่า การจำหน่ายสินค้าลายแบบที่ 4 จะทำให้บริษัทได้รับกำไรขั้นต้นมากที่สุด และการจำหน่ายลายแบบที่ 3 แทนลายแบบที่ 2 จะทำให้บริษัทได้รับกำไรขั้นต้นมากกว่าเดิม เพราะวิธีการคิดต้นทุนแบบเดิม ทำให้ผู้บริหารเข้าใจผิดว่าการขายสินค้าลายแบบที่ 2 ทำให้บริษัทได้รับกำไรขั้นต้นมากกว่าการจำหน่ายลายแบบที่ 3

ดังนั้นผู้บริหารจึงสามารถนำสิ่งที่ได้จากการศึกษานี้ไปตั้งราคาขายสินค้าทั้ง 4 ประเภท และตัดสินใจในการเลือกผลิตสินค้าแต่ละประเภทได้ในกรณีที่กำลังการผลิตของบริษัทมีอยู่อย่างจำกัด หรือผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปคำนวณในการทำให้เกิดกำไรสูงสุดต่อบริษัทได้ รวมทั้งช่วยในการตัดสินใจลด หรือเพิ่มจำนวนการผลิตสินค้าแต่ละประเภท เช่น การผลิตผ้าลายแบบที่ 1 ซึ่งมีการผลิตเป็นปริมาณมาก แต่การผลิตไม่ซับซ้อน จะมีต้นทุนการผลิตต่ำที่สุด ในขณะที่ผ้าลายแบบที่ 4 ซึ่งมีปริมาณการผลิตน้อยและมีการผลิตที่ซับซ้อน จะมีต้นทุนการผลิตสูงที่สุด นอกจากนี้วิธีคิดระบบต้นทุนกิจกรรมยังสามารถระบุกำไรเบื้องต้นของสินค้าตามราคาขายที่เป็นอยู่ในปัจจุบันได้อย่างเหมาะสม และสะท้อนความเป็นจริงมากขึ้น การศึกษานี้จึงช่วยให้ผู้บริหารของบริษัทสมบัติบุญยะลาพรินต์ติ้ง จำกัด เข้าใจโครงสร้างของต้นทุนสินค้าได้ดียิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม

1. การที่บริษัทนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต ควรมีความรู้ ความเข้าใจ ขั้นตอนการดำเนินงาน จัดอบรมให้กับพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องเพื่อให้มีความรู้ ความเข้าใจ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกระบวนการผลิตไปยังกิจกรรม การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม การรวบรวมข้อมูลจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ และการระบุจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ในการผลิตสินค้าแต่ละผลิตภัณฑ์ จะต้องอาศัยการให้ข้อมูลที่ถูกต้องมากที่สุด เพื่อเป็นการป้องกันความผิดพลาดในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตและต้นทุนผลิตภัณฑ์
2. ในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนสินค้า ควรแบ่งขั้นตอนการดำเนินการเป็น 2 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนที่ 1 นำระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อใช้ในการควบคุมต้นทุนของกิจการ เพื่อเป็นการปูพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม และให้พนักงานมีความคุ้นเคยกับระบบต้นทุนกิจกรรม จึงจะสามารถนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการควบคุมต้นทุนได้ เมื่อทำการจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ ครบถ้วน จึงนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นขั้นตอนที่ 2 ก่อนการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ กิจการควรประเมินข้อมูลที่จะได้มาจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิต เปรียบเทียบกับต้นทุนที่ต้องใช้ในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตว่าสามารถให้ข้อมูลที่คุ้มค่ากับต้นทุนที่กิจการต้องจ่ายไปหรือไม่

3. ควรมีการศึกษาความเปลี่ยนแปลงของต้นทุนเมื่อเทียบกับ สัดส่วนการผลิตสินค้าที่เปลี่ยนไป (Sensitivity Analysis) เพื่อดูความเปลี่ยนแปลงของต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าทั้ง 4 ประเภท ที่เปลี่ยนแปลงไป อันเนื่องมาจากสัดส่วนการผลิตที่เปลี่ยนไป
4. ควรมีการศึกษาให้ลึกลงไปอีกว่า ต้นทุนตัวใดเป็นต้นทุนหลักๆที่มีผลกระทบมากต่อต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า เพื่อจะได้มุ่งความสนใจไปจัดการกับต้นทุนตัวนั้นก่อนเพื่อการประหยัดต้นทุน และเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน
5. การบันทึกข้อมูลเพื่อให้ทำระบบต้นทุนกิจกรรมได้ดี ควรมีการเก็บข้อมูลละเอียดในระดับปฏิบัติการ ควรมีการทำความเข้าใจกับพนักงานระดับปฏิบัติการในสายการผลิตให้เข้าใจ และเห็นความสำคัญของการบันทึกข้อมูลที่ถูกต้อง โดยเฉพาะเวลาเครื่องจักรที่ใช้ และจำนวนชั่วโมง-คนที่ใช้ ซึ่งเป็นตัวผลักดันต้นทุนหลักที่พบว่า เป็นตัวผลักดันที่สำคัญสำหรับบริษัทฯ
6. ควรมีการนำโครงสร้างของระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้ในการสร้าง แบบจำลองการตัดสินใจ (Decision Model) เพื่อวางแผน โครงสร้างการผลิตและ การตั้งราคาสินค้า โดยทำการวิเคราะห์สถานการณ์ที่เปลี่ยนไป (Scenario Analysis) อันจะช่วยให้การตัดสินใจมีความถูกต้องแม่นยำมากขึ้น และเป็นการปรับตัวองค์กร ได้อย่างทันที่ต่อ สภาวะตลาดที่อาจเปลี่ยนแปลงต่อไปในอนาคต ข้อเสนอแนะสำหรับบริษัทฯ คือ บริษัท ควรเพิ่มราคาขายของลายแบบที่ 2 ขึ้นไป อีกหากเป็นไปได้ หรือเพิ่มปริมาณการผลิตของลายแบบที่ 3 ให้มากขึ้นไปอีก เพราะได้กำไรขั้นต้นมากกว่าอย่างไรก็ดีการเพิ่มผลผลิตลายแบบที่ 3 มีความเป็นไปได้ว่าจะทำให้โครงสร้างต้นทุนมีการเปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในโอกาสต่อไป