

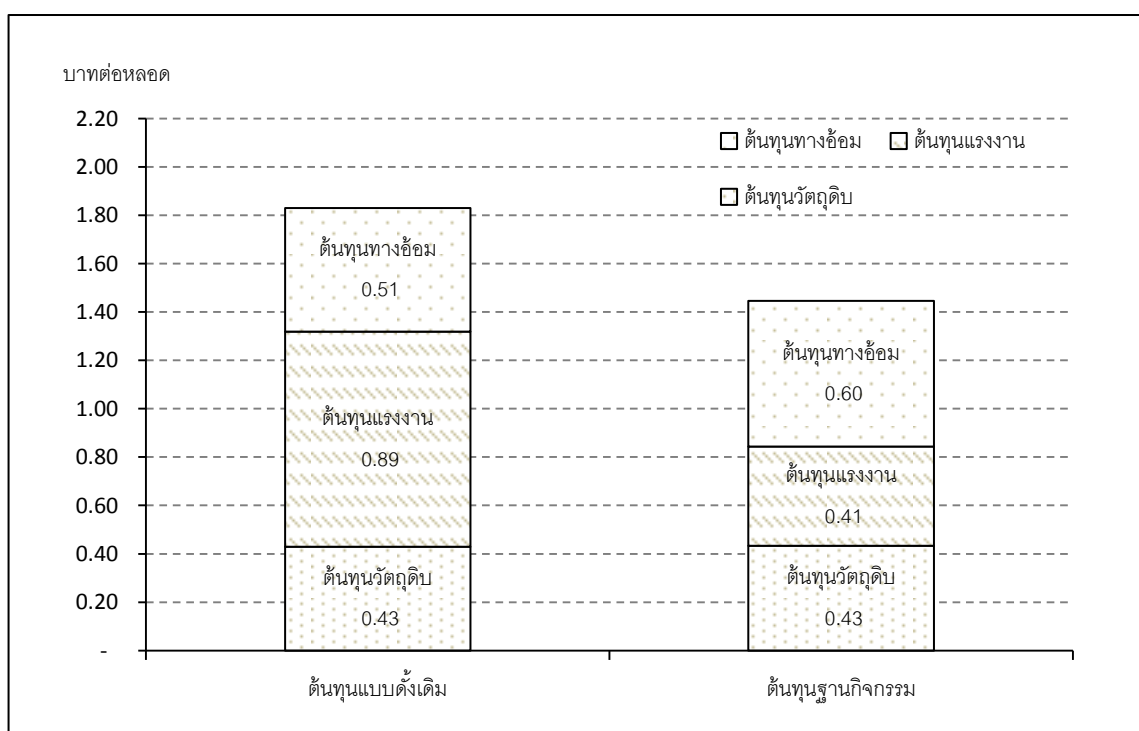
บทที่ 5 สรุปผลและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 13.5 x 75 mm.

จากการเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมขนาด Ø 13.5 x 75 mm. ระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.1 โดยต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่ต่ำกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 0.39 บาท ผลต่างต้นทุนมาจากต้นทุนแรงงานที่ลดลง และต้นทุนทางอ้อมที่สูงขึ้น

ตารางที่ 5.1 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 13.5 x 75 mm.

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ต้นทุนวัตถุดิบ	0.43	0.43	-	-
ต้นทุนแรงงาน	0.89	0.41	-0.48	-53.93
ต้นทุนทางอ้อม	0.51	0.60	0.09	18.12
รวมทั้งหมด	1.84	1.45	-0.39	-21.39



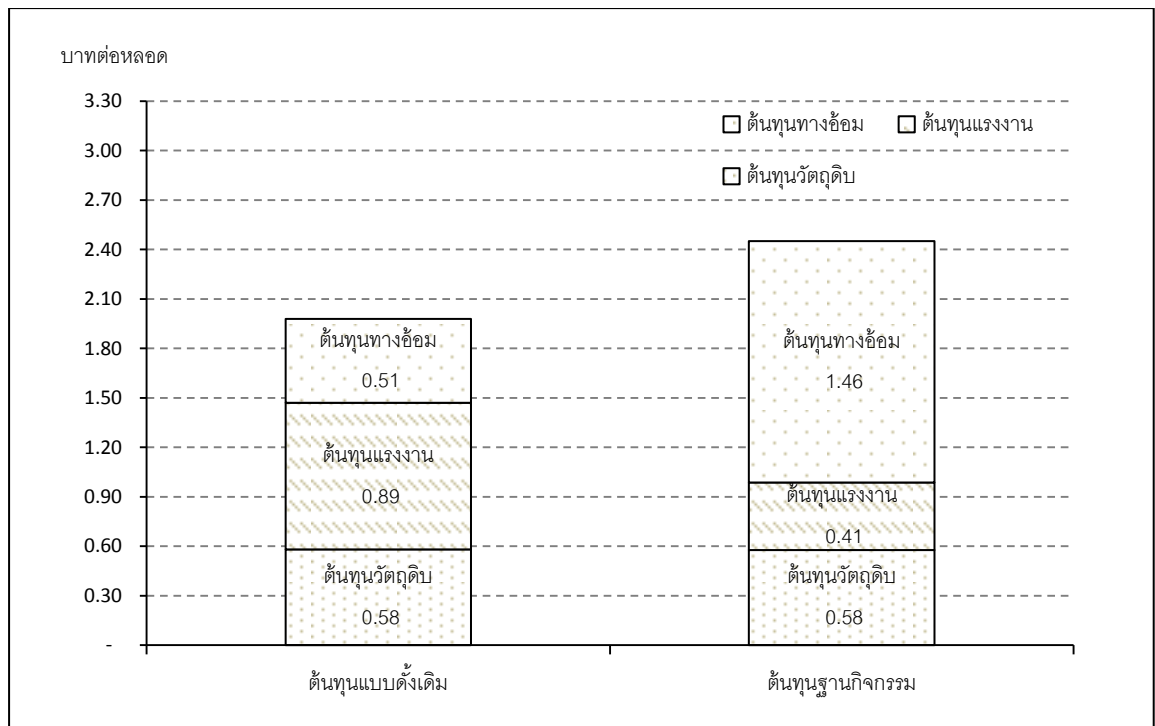
รูปที่ 5.1 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอด ขนาด Ø 13.5 x 75 mm. ตามประเภทต้นทุน

5.2 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 15.7 x 90 mm.

จากการเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมขนาด 15.7 x 90 mm. ระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.2 โดยต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่สูงกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 0.47 บาท ผลต่างต้นทุนมาจากต้นทุนแรงงานที่ลดลง และต้นทุนทางอ้อมที่สูงขึ้น

ตารางที่ 5.2 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม
ขนาด Ø 15.7 x 90 mm.

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ต้นทุนวัตถุดิบ	0.58	0.58	-	-
ต้นทุนแรงงาน	0.89	0.41	-0.48	-53.93
ต้นทุนทางอ้อม	0.51	1.46	0.95	186.99
รวมทั้งหมด	1.98	2.45	0.47	23.46



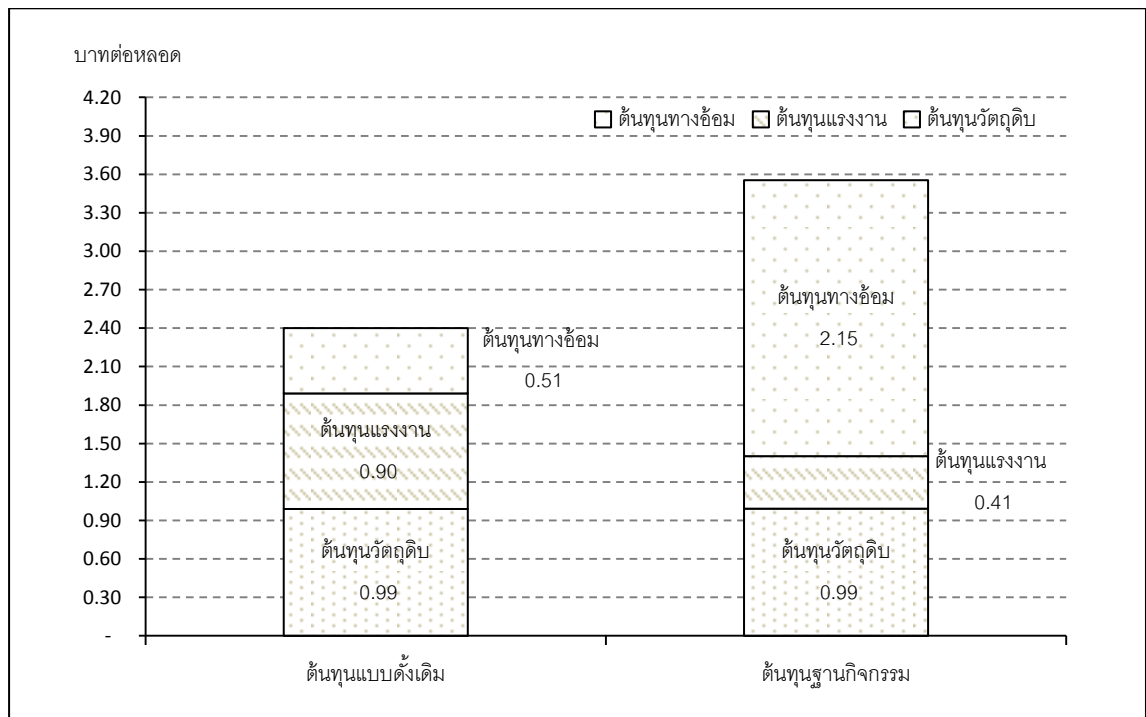
รูปที่ 5.2 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอด ขนาด Ø 15.7 x 90 mm.
ตามประเภทต้นทุน

5.3 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 22.2 x 120 mm.

จากการเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมขนาด 22.2 x 120 mm. ระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.2 โดยต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่สูงกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 1.15 บาท ผลต่างต้นทุนมาจากต้นทุนแรงงานที่ลดลง และต้นทุนทางอ้อมที่สูงขึ้น

ตารางที่ 5.3 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 22.2 x 120 mm.

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ต้นทุนวัตถุดิบ	0.99	0.99	-	-
ต้นทุนแรงงาน	0.90	0.41	-0.49	-54.44
ต้นทุนทางอ้อม	0.51	2.15	1.64	321.57
รวมทั้งหมด	2.40	3.55	1.15	48.06



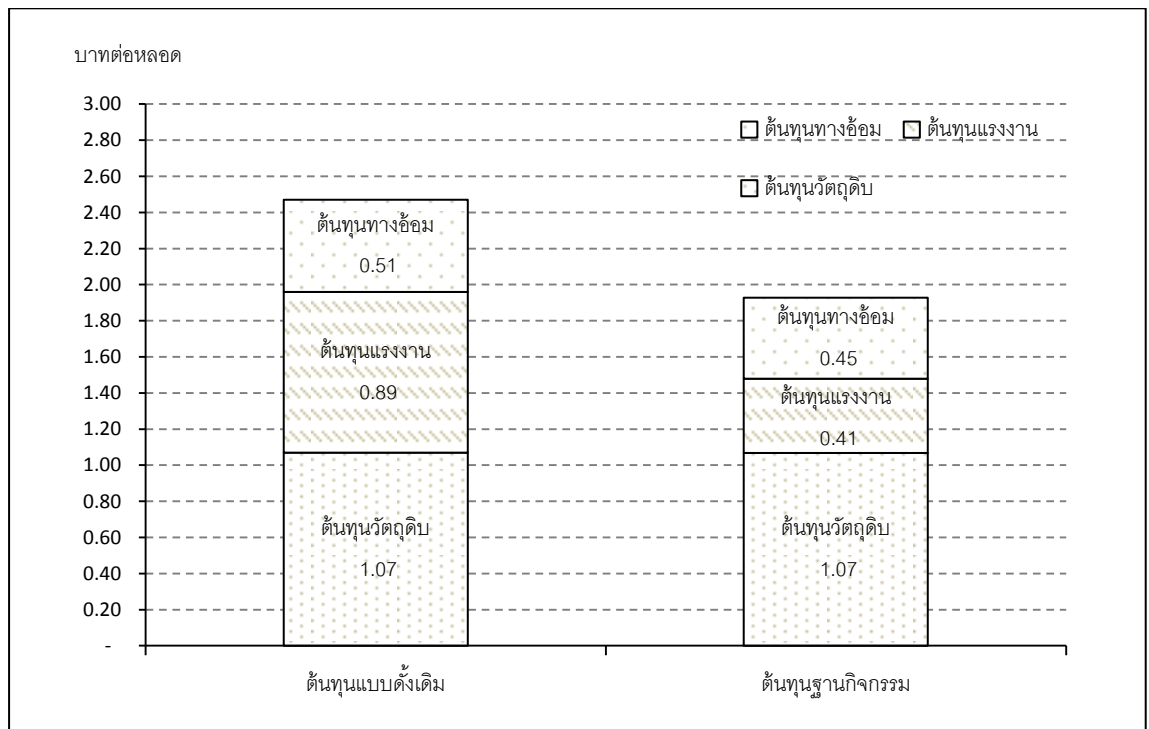
รูปที่ 5.3 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอด ขนาด Ø 22.2 x 120 mm. ตามประเภทต้นทุน

5.4 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 25.2 x 110 mm.

จากการเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมขนาด 25.2 x 110 mm. ระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.4 โดยต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่ต่ำกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 0.54 บาท ผลต่างต้นทุนมาจากต้นทุนแรงงานและต้นทุนทางอ้อมที่ลดลง

ตารางที่ 5.4 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 25.2 x 110 mm.

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ต้นทุนวัตถุดิบ	1.07	1.07	-	-
ต้นทุนแรงงาน	0.89	0.41	-0.48	-53.93
ต้นทุนทางอ้อม	0.51	0.45	-0.06	-11.93
รวมทั้งหมด	2.47	1.93	-0.54	-21.95



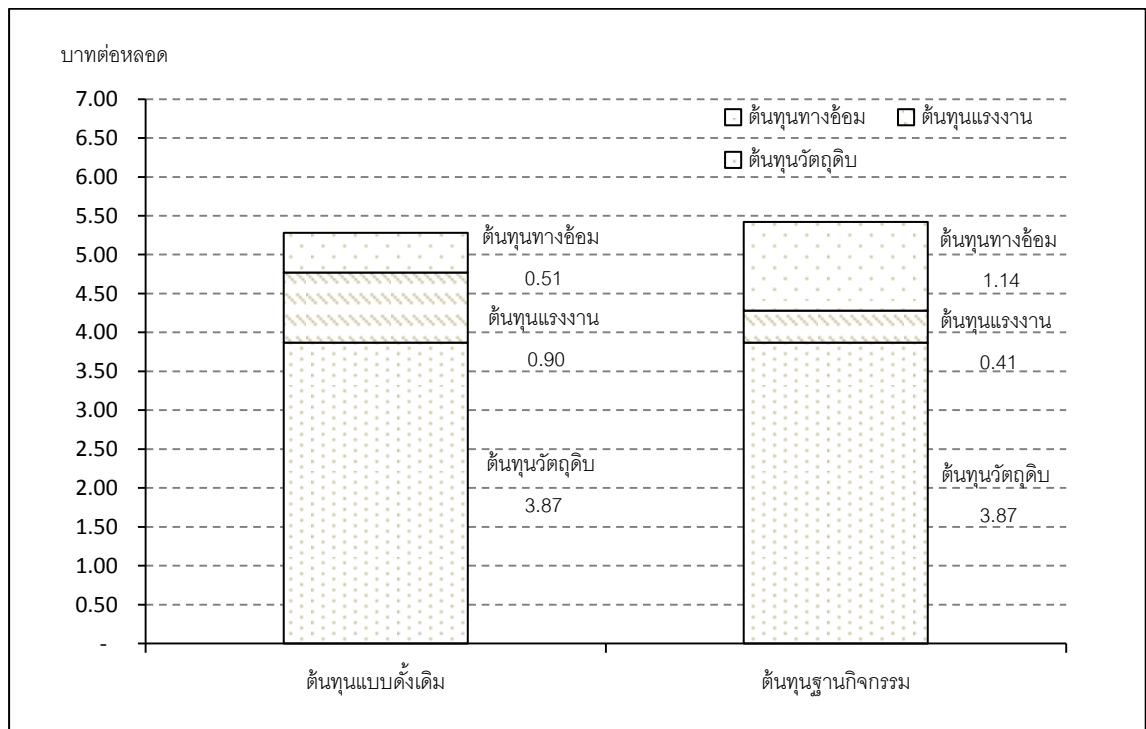
รูปที่ 5.4 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอด ขนาด Ø 25.2 x 110 mm. ตามประเภทต้นทุน

5.5 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 25.2 x 145 mm.

จากการเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมขนาด 25.2 x 145 mm. ระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.5 โดยต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่สูงกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 0.14 บาท ผลต่างต้นทุนมาจากต้นทุนแรงงานที่ลดลง และต้นทุนทางอ้อมที่สูงขึ้น

ตารางที่ 5.5 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม ขนาด Ø 25.2 x 145 mm.

ประเภทต้นทุน	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ต้นทุนวัสดุดิบ	3.87	3.87	-	-
ต้นทุนแรงงาน	0.90	0.41	-0.49	-54.44
ต้นทุนทางอ้อม	0.51	1.14	0.63	124.25
รวมทั้งหมด	5.28	5.42	0.14	2.72



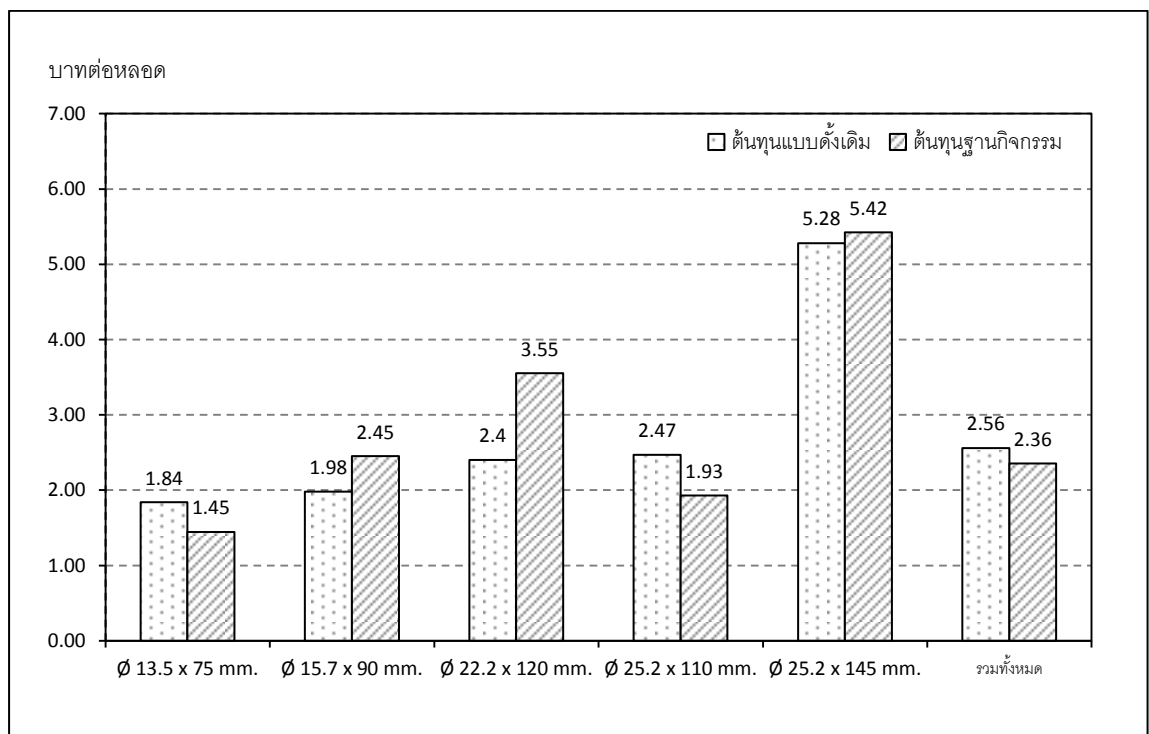
รูปที่ 5.5 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอด ขนาด Ø 25.2 x 145 mm. ตามประเภทต้นทุน

5.6 สรุปผลต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียมรวม 5 รายการ

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนหลอดอลูมิเนียมทั้ง 5 รายการระหว่างต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.6 โดยเฉลี่ยภาพรวมทั้งหมด ต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนที่ต่ำกว่าต้นทุนแบบดั้งเดิม 0.20 บาท หรือ ลดลงจากต้นทุนแบบดั้งเดิม 7.98%

ตารางที่ 5.6 เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดอลูมิเนียม โดยรวม 5 รายการ

ชนิดของหลอดอลูมิเนียม	ต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาทต่อหลอด)	ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาทต่อหลอด)	ผลต่าง	
			(บาท)	(%)
ขนาด Ø 13.5 x 75 mm.	1.84	1.45	-0.39	-21.39
ขนาด Ø 15.7 x 90 mm.	1.98	2.45	0.47	23.76
ขนาด Ø 22.2 x 120 mm.	2.40	3.55	1.15	48.06
ขนาด Ø 25.2 x 110 mm.	2.47	1.93	-0.54	-21.95
ขนาด Ø 25.2 x 145 mm.	5.28	5.42	0.14	2.72
เฉลี่ยรวมทั้งหมด	2.56	2.36	-0.20	-7.98



รูปที่ 5.6 เปรียบเทียบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรมหลอดโดยรวม 5 รายการ

5.7 สรุปผลและการวิเคราะห์

5.7.1 สรุปผลอัตราต้นทุนก่อนปรับปรุง

จากการวิเคราะห์กิจกรรมที่มาจากการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม พบว่า กลุ่มกิจกรรมที่มีผลต่อการจัดสรรต้นทุนทางอ้อมมากที่สุด คือ กลุ่มกิจกรรมสนับสนุนการผลิต ตามตารางที่ 5.7 แสดงรายการกิจกรรมที่มีอัตราต้นทุนสูงสุด 5 อันดับ

ตารางที่ 5.7 รายการกิจกรรมที่มีอัตราต้นทุนต่อหน่วยสูงสุด 5 อันดับ

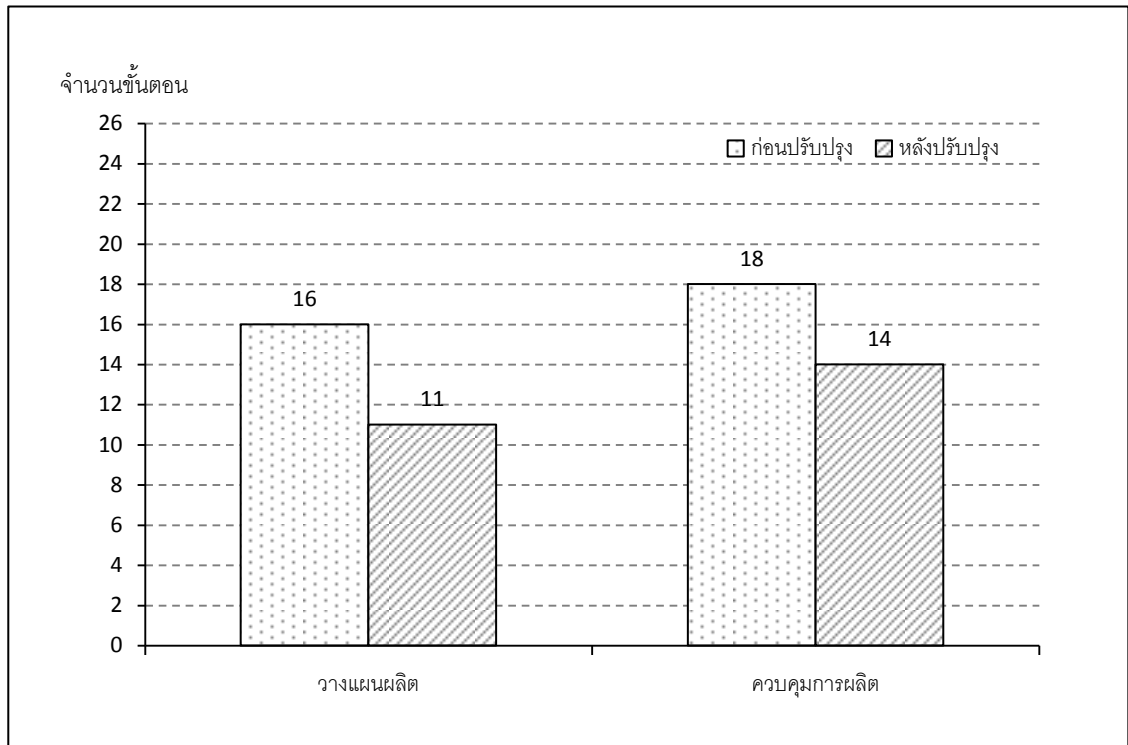
กิจกรรม (Activity)	ตัวผลัดต้นทุน (Cost Driver)	อัตราต้นทุนต่อหน่วย (Cost Driver Rate)
1. การควบคุมการผลิต	จำนวนใบสั่งผลิต	10,353.07 บาท/ใบสั่งผลิต
2. การวางแผนผลิต	จำนวนใบสั่งผลิต	6,978.08 บาท/ใบสั่งผลิต
3. การจัดการงานบุคคล	จำนวนใบสั่งผลิต	6,775.41 บาท/ใบสั่งผลิต
4. การเสนอราคา	จำนวนใบเสนอราคา	6,015.97 บาท/ใบเสนอราคา
5. การบริการลูกค้า	จำนวนครั้งบริการ	3,094.47 บาท/ครั้ง

ซึ่งกิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่สามารถปรับปรุงได้ด้วยการศึกษา พิจารณา และวิเคราะห์ด้วยแผนผังการไหลของกระบวนการ (Flow Process Chart) ในขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อดำเนินการตัด ปรับลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ไม่จำเป็น หรือมีความซ้ำซ้อนออกจากระบบการทำงานที่เคยปฏิบัติมา ทั้งนี้ทางบริษัทได้เริ่มนำไปประยุกต์ใช้ในกลุ่มกิจกรรมที่มีมูลค่าอัตราต้นทุนต่อหน่วยสูงสุดก่อน ได้แก่ กิจกรรมการควบคุมการผลิต และกิจกรรมการวางแผนผลิต โดยอาศัยเครื่องมือทางระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) เข้ามาช่วยในการจัดเก็บข้อมูลที่สามารถเรียกแสดงผลได้แบบทันทีในขณะที่ใช้งาน (Real Time) และใช้ระบบโครงข่ายคอมพิวเตอร์ภายในบริษัท (Local Area Network : LAN) เพื่ออำนวยความสะดวกต่อการสื่อสารและประสานงานข้อมูลได้ดียิ่งขึ้น สามารถแสดงรายละเอียดผลเปรียบเทียบได้จำนวน 3 รายการ ดังนี้

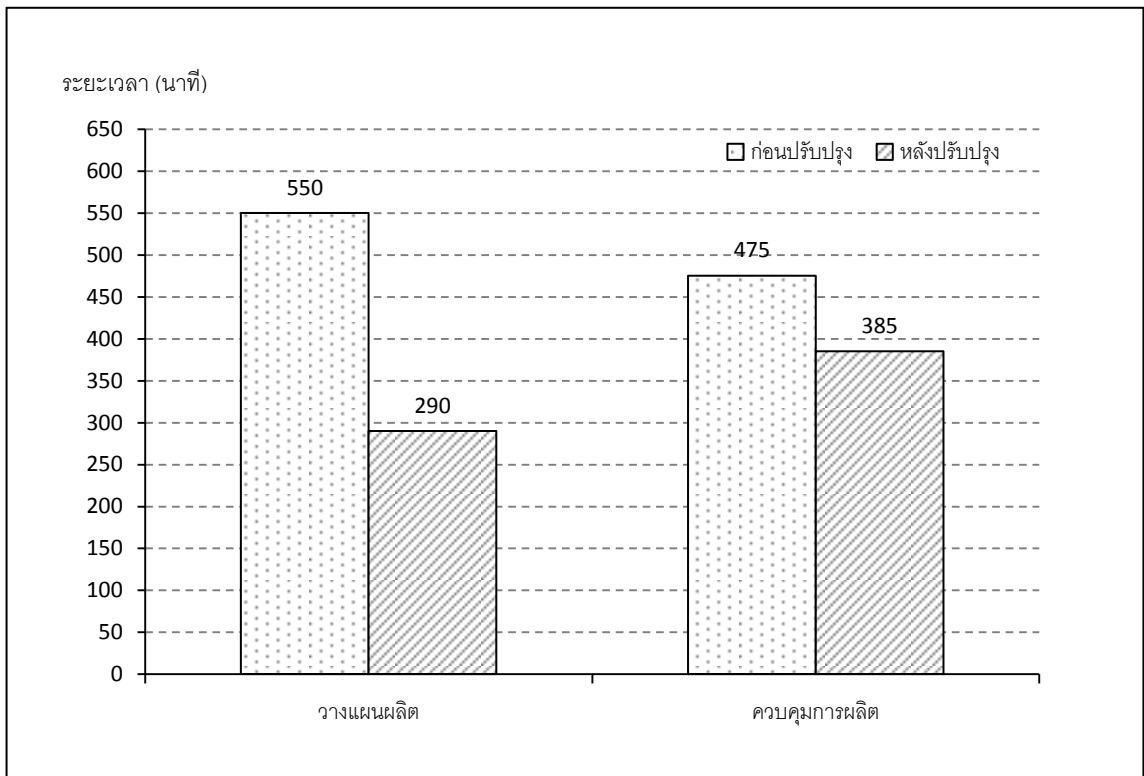
รูปที่ 5.7 เปรียบเทียบด้านจำนวนขั้นตอนปฏิบัติงานกิจกรรมก่อนปรับปรุง-หลังปรับปรุง

รูปที่ 5.8 เปรียบเทียบด้านระยะเวลาปฏิบัติงานกิจกรรมก่อนปรับปรุง-หลังปรับปรุงและ

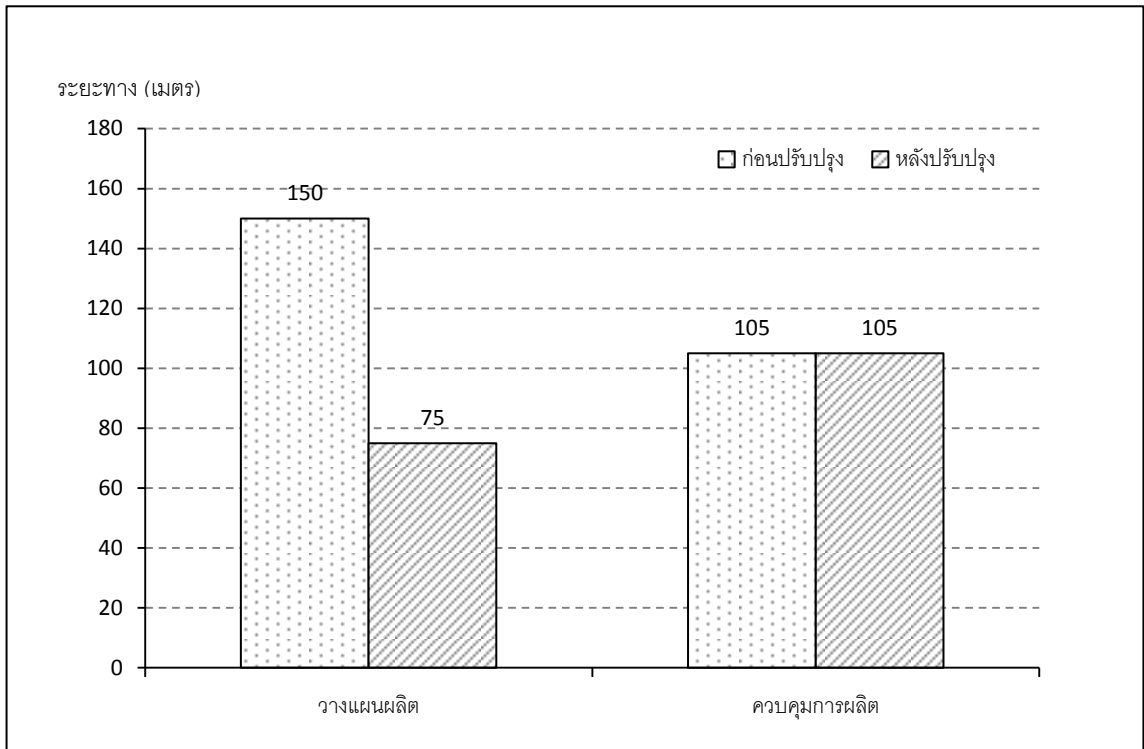
รูปที่ 5.9 เปรียบเทียบด้านระยะทางปฏิบัติงานกิจกรรมก่อนปรับปรุง-หลังปรับปรุง



รูปที่ 5.7 เปรียบเทียบจำนวนขั้นตอนปฏิบัติงานกิจกรรมการวางแผนผลิต และกิจกรรมควบคุมการผลิต



รูปที่ 5.8 เปรียบเทียบระยะเวลาปฏิบัติงานกิจกรรมการวางแผนผลิต และกิจกรรมการควบคุมการผลิต



รูปที่ 5.9 เปรียบเทียบระยะทางปฏิบัติงานกิจกรรมการวางแผนผลิต และกิจกรรมการควบคุมการผลิต

ทั้งนี้จากข้อมูลทั้งหมดข้างต้น สรุปผลเบื้องต้นได้ว่า ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถนำข้อมูลที่ได้มาประยุกต์ใช้งาน และเห็นผลในเชิงปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานในกลุ่มกิจกรรมการวางแผนผลิต และกิจกรรมการควบคุมการผลิตได้ในระดับที่พึงพอใจ

5.7.2 สรุปผลอัตราต้นทุนหลังปรับปรุง

เมื่อนำผลจากการปฏิบัติงานหลังปรับปรุงมาประเมินอัตราต้นทุนกิจกรรมใหม่ สามารถแสดงผลได้ตามตารางที่ 5.8 เปรียบเทียบอัตราต้นทุนกิจกรรมที่ปรับปรุงกระบวนการทำงาน และตามตารางที่ 5.9 อัตราต้นทุนกิจกรรมบรรจุภัณฑ์หลอดออลูมิเนียมหลังปรับปรุง

ตารางที่ 5.8 เปรียบเทียบอัตราต้นทุนกิจกรรมที่ปรับปรุงกระบวนการทำงาน

กิจกรรม	อัตราต้นทุนต่อหน่วย (ก่อนปรับปรุง)	อัตราต้นทุนต่อหน่วย (หลังปรับปรุง)	ผลต่าง
การวางแผนผลิต	6,978.08 บาท/ใบสั่งผลิต	4,047.28 บาท/ใบสั่งผลิต	ลดลง 43%
การควบคุมการผลิต	10,353.07 บาท/ใบสั่งผลิต	8,396.34 บาท/ใบสั่งผลิต	ลดลง 18%

ตารางที่ 5.9 อัตราต้นทุนตามกิจกรรมบรรจุภัณฑ์หลอดคอคูมินิยม (หลังปรับปรุง)

กิจกรรม (Activity)	ตัวผลกัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver)	อัตราต้นทุนต่อหน่วย (Cost Driver Rate)
1. การปั๊มขึ้นรูป	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	104.17 บาท/ชั่วโมง
2. การกลึงเกลียว	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	96.91 บาท/ชั่วโมง
3. การอบนึ่ง	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	272.20 บาท/ชั่วโมง
4. การสเปรย์	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	211.78 บาท/ชั่วโมง
5. การพิมพ์	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	181.52 บาท/ชั่วโมง
6. การทากาวท้ายหลอด	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร	483.38 บาท/ชั่วโมง
7. การบรรจุ	จำนวนชั่วโมงแรงงาน	25.04 บาท/ชั่วโมง
8. การจัดเตรียมวัสดุ	จำนวนใบสั่งผลิต	516.27 บาท/ใบสั่งผลิต
9. การรับวัสดุ	จำนวนใบสั่งซื้อ	139.95 บาท/ใบสั่งซื้อ
10. การจัดเก็บวัสดุ	จำนวนใบสั่งซื้อ	813.50 บาท/ใบสั่งซื้อ
11. การจ่ายวัสดุ	จำนวนใบเบิกวัสดุ	356.24 บาท/ใบเบิก
12. การสั่งซื้อ	จำนวนใบสั่งซื้อ	1,331.76 บาท/ใบสั่งซื้อ
13. การวางแผนผลิต	จำนวนใบสั่งผลิต	4,047.28 บาท/ใบสั่งผลิต
14. การควบคุมการผลิต	จำนวนใบสั่งผลิต	8,396.34 บาท/ใบสั่งผลิต
15. การปรับตั้งเครื่องจักร	จำนวนครั้งการปรับตั้ง	97.75 บาท/ครั้ง
16. การซ่อมบำรุง	จำนวนครั้งการซ่อม	300.84 บาท/ครั้ง
17. การตรวจสอบคุณภาพ	จำนวนครั้งการตรวจสอบ	25.23 บาท/ครั้ง
18. การเสนอราคา	จำนวนใบเสนอราคา	6,015.97 บาท/ใบเสนอราคา
19. การบริการลูกค้า	จำนวนครั้งการบริการ	3,094.47 บาท/ครั้ง
20. การจัดการงานบุคคล	จำนวนใบสั่งผลิต	6,775.41 บาท/ใบสั่งผลิต
21. การจัดการบัญชี	จำนวนใบกำกับภาษี	639.29 บาท/ใบกำกับภาษี

5.8 ข้อจำกัดและอุปสรรคการดำเนินการ

1. บริษัทไม่มีการจัดเก็บข้อมูลปฏิบัติงานในเชิงแสดงรายละเอียดหรือตัวเลขสนับสนุน จึงต้องใช้เวลาในการศึกษา รวบรวมรายละเอียด รวมทั้งสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องและผู้บริหาร ทำให้ข้อมูลที่ได้อาจไม่สมบูรณ์เท่าที่ควร
2. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนฐานกิจกรรมได้มาจากการประเมินร่วมกันจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานหลายระดับ อาจเกิดมุมมองที่คลาดเคลื่อนในบางรายการ ดังนั้นเมื่อนำไปประยุกต์ใช้อาจทำให้เห็นผลได้ไม่ชัดเจนมากนักในบางรายการกิจกรรม
3. การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมต้องอาศัยข้อมูลจากแผนกบัญชีการเงินเป็นหลัก ทำให้การเข้าถึงข้อมูลได้ยาก เนื่องจากข้อมูลบางรายการอาจเป็นความลับของบริษัทซึ่งอาจมีผลทำให้แนวทางหรือผลการคำนวณต้นทุนที่ได้เกิดความแตกต่างจากหลักทฤษฎีที่เกี่ยวข้องได้
4. เนื่องจากการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการคำนวณบัญชีที่แตกต่างจากระบบบัญชีต้นทุนทั่วไป ผู้บริหารอาจยังไม่เห็นความจำเป็น หรือให้ความสำคัญในการผลักดันเชิงนโยบายให้แก่แผนกบัญชีและผู้เกี่ยวข้องเพื่อประยุกต์ใช้งาน

5.9 ข้อเสนอแนะ

1. ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นงานข้อมูลที่ต้องมีการปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดผลที่ชัดเจน ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของบริษัทสมควรที่ต้องดำเนินการปรับปรุงข้อมูล และประยุกต์ใช้งานอย่างต่อเนื่อง
2. ผู้บริหารระดับสูงควรนำข้อมูล และผลการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมที่ได้ไปปรับปรุงโครงสร้างบริหารองค์กรให้เหมาะสม หรืออำนวยความสะดวกต่อกระบวนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องตามศูนย์ต้นทุนระดับฝ่ายงานและแผนกงาน
3. แผนกบัญชีควรเป็นผู้ริเริ่ม ผลักดัน จัดทำและกำหนดระบบวิธีการทำงานด้านเอกสารของแผนกต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม พร้อมทั้งชี้แจงทำความเข้าใจกับพนักงานระดับหัวหน้างาน เพื่อให้มีเกิดรูปแบบข้อมูลทางบัญชีเพื่อนำมาบริหารจัดการฝ่ายผลิตมากขึ้น
4. ส่งเสริมให้มีการจัดทำระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์พื้นฐานเกี่ยวกับระบบคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมที่สามารถใช้งานได้ง่าย รวมทั้งแผนกบุคคลควรกำหนดแผนฝึกอบรมที่เกี่ยวกับระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมให้กับพนักงานระดับหัวหน้างานเป็นประจำเพื่อให้เกิดผลอย่างต่อเนื่อง