

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด ตลอดจนการศึกษาถึงแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม พร้อมทั้งระบุตัวผลต้นทุน การศึกษาครั้งนี้ใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลโดยการศึกษจากโครงสร้างองค์กร และคำบรรยายลักษณะงานของกิจการ ตลอดจนการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการฝ่าย หัวหน้าส่วน พนักงานระดับปฏิบัติการ และการเข้าร่วมสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของพนักงาน ซึ่งสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

สรุปผลการศึกษา

จากการสัมภาษณ์พนักงาน ผู้บริหารในแต่ละฝ่าย/แผนก การศึกษาจากคำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) รวมทั้งการเข้าร่วมสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของพนักงานในแต่ละหน่วยงาน ทำให้สามารถระบุกิจกรรมในแต่ละแผนกของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด ได้ทั้งสิ้น 97 กิจกรรมจาก 13 แผนก แต่เนื่องจากมีบางกิจกรรมที่มีข้อมูลนำเข้า (Input) สิ่งที่เป็นผลงาน (Output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) ที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน จึงได้ทำการรวมกิจกรรมบางกิจกรรมเข้าด้วยกัน เพื่อให้เกิดความสะดวกในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม และลดค่าใช้จ่ายในการกำหนดตัวผลัดกัน (Measurement Costs) อีกทั้งยังช่วยให้ข้อมูลที่ได้รับนั้นมีไม่มากเกินไป ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลไม่มีประโยชน์สำหรับผู้บริหาร เมื่อทำการรวมกิจกรรมเข้าด้วยกันแล้ว จึงเหลือกิจกรรมเพียง 69 กิจกรรม จาก 13 แผนก จากนั้นจึงรายงานกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในแต่ละฝ่าย/แผนก เพื่อให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่ากิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในฝ่าย/แผนกนั้นมีกิจกรรมอะไรบ้าง โดยมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดกิจกรรมดังนี้

1. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นนั้น จะเลือกเฉพาะกิจกรรมที่ใช้เวลาในการปฏิบัติงานมากกว่า 10% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในหนึ่งสัปดาห์ เพื่อไม่ให้กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมีจำนวนมากจนเกินไป ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลที่ได้รับไม่มีประโยชน์ต่อผู้บริหารได้ ทั้งนี้เมื่อนำทุกกิจกรรมในแผนกมารวมกันแล้วจะต้องใช้เวลาในการปฏิบัติงานมากกว่า 80% ของเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานในหนึ่งสัปดาห์

2. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นมานั้นจะต้องสามารถระบุสิ่งนำเข้า (Input) สิ่งที่เป็นผลงาน (Output) และผู้นำไปใช้ประโยชน์ (User) ได้อย่างชัดเจน และสามารถมองเห็นความสอดคล้องกันภายในองค์กร

ภายหลังจากการกำหนดกิจกรรมแล้ว จะนำกิจกรรมเหล่านี้มาวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดกิจกรรมนั้นๆ เพื่อชี้ให้ผู้บริหารทราบว่ากิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้นมีสาเหตุมาจากอะไรบ้าง แล้ววิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เพื่อนำไปคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดัน (Cost Per Driver) ต่อไป นอกจากนี้ได้นำกิจกรรมที่ได้มาวิเคราะห์เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non - Value Added Activity) จากการวิเคราะห์ทำให้ทราบว่ากิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในกิจการมีจำนวนทั้งสิ้น 54 กิจกรรม ซึ่งประกอบด้วยกิจกรรมที่เพิ่มค่าจำนวน 39 กิจกรรม และเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 15 กิจกรรม ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากหลายสาเหตุด้วยกัน ในการศึกษาครั้งนี้ได้ทำการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของแผนกการตลาด เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้บริหารใช้ในการประกอบการพิจารณาถึงต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น รวมทั้งต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า ซึ่งในแผนกการตลาดมีกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าจำนวน 3 กิจกรรม ประกอบด้วยกิจกรรมการติดตามการส่งมอบ การบันทึกข้อร้องเรียน และการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา มีต้นทุนกิจกรรม 285,408.06 บาท, 38,625.06 บาท และ 123,483.09 บาทตามลำดับ และเมื่อนำมาคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดัน (Cost Per Driver) จะได้ผลดังนี้คือ 4,756.80 บาท ต่อครั้งในการติดตามการส่งมอบ 1,287.50 บาทต่อหนึ่งข้อร้องเรียน และ 2,058.05 บาทต่อหนึ่งรายของหนี้ที่มีปัญหา

จากการผลของการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดัน (Cost Per Driver) ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาเรื่องต่างๆ ดังนี้

1. พิจารณาว่าประสิทธิภาพในการทำกิจกรรมของแผนกการตลาดเป็นอย่างไร เช่น กิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา เมื่อมีการติดตามหนี้แล้วได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้หรือไม่ เป็นต้น

2. ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลักดันที่เกิดขึ้นนั้นสูงกว่าแหล่งภายนอกหรือไม่ หากสูงกว่ากิจการอาจพิจารณาว่าควรจ้างแหล่งภายนอกหรือไม่ ทั้งนี้ในการพิจารณาว่าควรจ้างแหล่งภายนอกหรือไม่นั้น ควรคำนึงถึงข้อมูลต่อไปนี้

- คุณภาพ (Quality) ภายนอกจะทำงานได้ดีมีคุณภาพหรือไม่
- เวลา (Time) ภายนอกสามารถส่งมอบงานได้ตรงเวลาหรือไม่
- ความลับ (Confidentiality) เรื่องที่จะให้ภายนอกทำนั้นเป็นความลับหรือไม่

นอกจากนี้ต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น มีทั้งในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ เช่น เงินเดือนพนักงาน และค่าใช้จ่ายผันแปร การยุบหรือเลิกกิจกรรมไม่ได้ทำให้ต้นทุนกิจกรรมลดลงทั้งจำนวน ซึ่งหากกิจการจะตัดสินใจจ้างแหล่งภายนอกนั้น ควรพิจารณาในส่วนของค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดขึ้นภายในแผนกรวมทั้งพนักงานที่ทำงานในกิจกรรมนั้น ๆ ด้วย

3. ผู้บริหารใช้พิจารณาว่าต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่จะกลับมานั้นเหมาะสมหรือไม่

4. ใช้เป็นฐานในการโอนต้นทุนให้กับแผนกอื่น ๆ ภายในกิจการ

ดังนั้นผู้บริหารควรจะหันมาให้ความสำคัญในการบริหารกิจกรรมโดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนได้ดังนี้

1. การตัดทอนกิจกรรม(Activity elimination) โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้หมดไป เช่น กิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา หากกิจการมีการวิเคราะห์ลูกค้าที่ดี หรือมีมาตรการในการขายสินค้าที่เข้มงวดมากยิ่งขึ้น กิจกรรมนี้ก็จะไม่เกิดขึ้น ซึ่งหากกิจการตัดกิจกรรมนี้ไปก็ไม่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ อีกทั้งพนักงานที่ใช้เวลาในการทำกิจกรรมนี้ ยังสามารถนำเวลาที่เหลืออยู่ไปใช้ในการสนับสนุนกิจกรรมที่เพิ่มค่าโดยการติดตามการเสนอราคา หรือการให้บริการด้านอื่นๆ แก่ลูกค้า ซึ่งจะช่วยให้ต้นทุนผันแปรที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมนี้หมดไป ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายบางส่วนของกิจการลดลง ในที่สุดจะนำไปสู่การลดต้นทุนของกิจการ

2. การเลือกกิจกรรม (Activity selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ ๆ ที่กิจการยังไม่ได้ทำอยู่ในขณะนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยการเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนค่าที่ต่ำสุดจากหลาย ๆ กิจกรรม

3. การลดกิจกรรม (Activity reduction) โดยกิจการต้องพยายามลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เช่น กิจกรรมการติดตามการส่งมอบกิจกรรมการบันทึกข้อร้องเรียน และกิจกรรมการติดตามทวงถามหนี้ที่มีปัญหา โดยการลดเวลาและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกิจกรรมนี้ จนกระทั่งสามารถตัดกิจกรรมนี้ออกไปได้ในที่สุดทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น และการเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น โดยการเพิ่มผลได้ (Output) จากการทำกิจกรรมให้มากขึ้น เช่น กิจกรรมการเสนอราคา

4. การแบ่งกิจกรรม (Activity sharing) โดยการเพิ่มผลได้ของกิจกรรมที่จำเป็น เช่น กิจกรรมการเสนอราคาหากกิจการสามารถเพิ่มผลได้ของกิจกรรมนี้ได้ นั่นหมายถึงกิจการสามารถสร้างรายได้ของกิจการเพิ่มขึ้นจากกิจกรรมนี้ แต่ทั้งนี้ต้นทุนของกิจกรรมนี้ต้องไม่เพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนต่อหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ลดลง

ข้อค้นพบในการศึกษา

จากการศึกษาแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมของบริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด นั้นมีข้อค้นพบจากการศึกษาดังนี้

1. การกำหนดกิจกรรม โดยการศึกษาจากคำบรรยายลักษณะงาน โครงสร้างองค์กร แผนปฏิบัติการ และจากการสัมภาษณ์ กิจกรรมที่ได้อาจมีจำนวนมากหรือน้อยจนเกินไป หรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่บริษัททำอยู่ อาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายเกิดการผิดพลาด
2. การเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน อาจไม่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นได้
3. การปันส่วนข้อมูลจากแผนกลงสู่กิจกรรมนั้นส่วนใหญ่จะใช้น้ำหนักเวลาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน โดยนำข้อมูลมาจากใบประเมินน้ำหนักเวลาของพนักงาน ซึ่งพนักงานอาจให้ข้อมูลที่ไม่เป็นจริง
4. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม สำหรับค่าใช้จ่ายบางประเภทซึ่งไม่สามารถระบุลงสู่กิจกรรมได้โดยตรง จะต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้ปฏิบัติงาน เพื่อหาเกณฑ์ที่จะใช้ในการปันส่วนลงสู่กิจกรรม ซึ่งอาจยังไม่มีความเหมาะสม

ข้อเสนอแนะ

1. บริษัท พิบูลย์คอนกรีต จำกัด ควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการและสร้างผลกำไรให้แก่กิจการ โดยกิจการควรให้ความสำคัญต่อการบริหารกิจกรรม โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าเพื่อลดความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นภายในกิจการให้หมดไป นอกจากนี้ระบบต้นทุนกิจกรรมยังสามารถรายงานผลการดำเนินงานของกิจการโดยบอกถึงสาเหตุของการกระทำ ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ดียิ่งขึ้นเพื่อใช้ในการบริหารงานต่อไป
2. เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องในการคำนวณต้นทุนกิจกรรม กิจการควรให้พนักงานทุกหน่วยงานมีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรม และควรชี้แจงให้พนักงานทราบถึงสาเหตุของการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เพื่อป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นจากพฤติกรรมเชิงลบ
3. กิจการควรนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ต่อไป ในขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรม และการวัดผลการดำเนินงาน เพื่อจะได้ทราบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่านั้นมีจำนวนเท่าไร อีกทั้งยังสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการบริหารงานต่อไป