

บทที่ 6

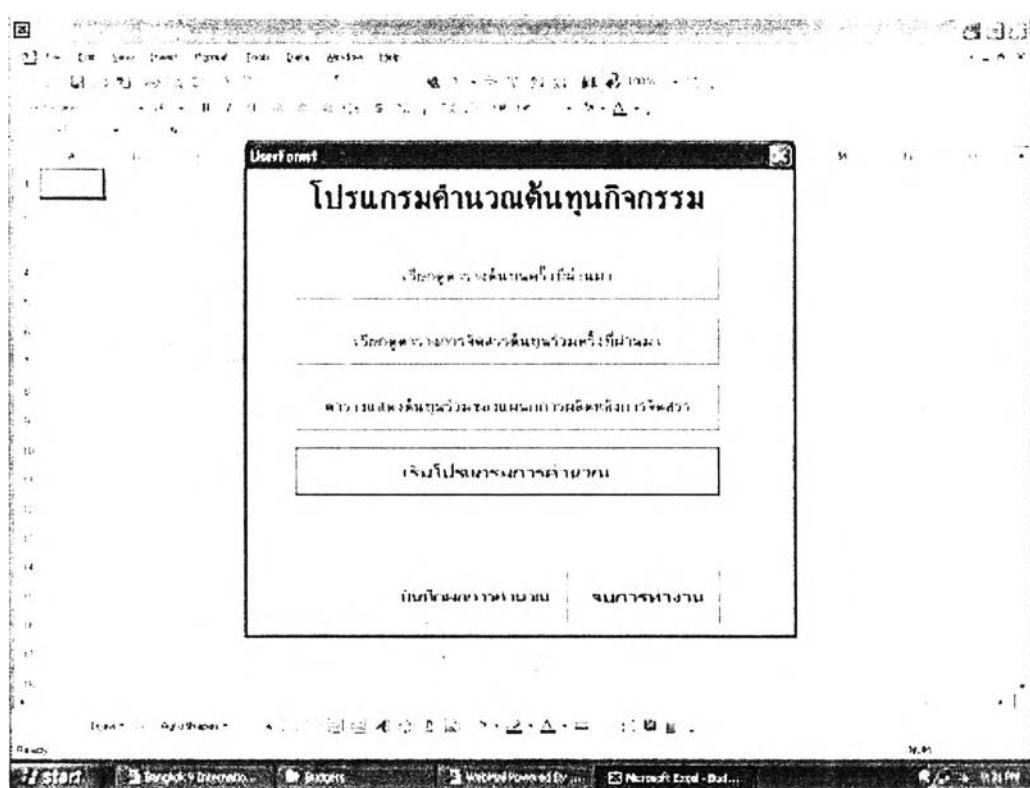
การประยุกต์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์และวิเคราะห์ผล

ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเหล่านี้มักจะต้องใช้ข้อมูลเป็นจำนวนมาก ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ควรจะนำมาเก็บให้เป็นหมวดหมู่ และให้มีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น อีกทั้งจะต้องใช้เวลาในการคำนวณนานหากดำเนินการด้วยตัวเอง ด้วยเหตุทั้งหลายนี้ผู้วิจัยจึงได้จัดทำให้มีการประยุกต์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อลดปัญหาต่างๆ ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

6.1 การประยุกต์ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์

โปรแกรมคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่สร้างขึ้นมานั้นมีรายละเอียดดังนี้

1. โปรแกรมที่ใช้คำนวณ ได้จัดทำโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยใช้ Microsoft Excel version 2002 เป็นตัวประมวลผลการคำนวณ ในขณะที่ใช้โปรแกรม Visual Basic ในการสร้าง format และสั่งงาน
2. ลักษณะของโปรแกรม ในส่วนนี้จะป็นรูปร่างหน้าตาของตัวโปรแกรมที่จะใช้จัดเรียงส่วนประกอบที่จำเป็นต่างๆ ให้กับผู้ใช้สามารถเลือกได้อย่างสะดวกและง่ายต่อการบันทึกข้อมูลใหม่



Microsoft Excel - Budgets

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
80	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน
81												
82												
83												
84	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม	งบรายเดือนรวม
85												
86												
87												
88												
89												
90												
91	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน	งบรายเดือน
92												
93												
94												
95												
96												
97												
98												
99												
100												

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

นอกจากนั้นแล้วยังต้องมีการบันทึกข้อมูลการจัดสรรต้นทุนร่วม ซึ่งมีรายละเอียดเป็นดังนี้

Microsoft Excel - Budgets

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

1 ตารางแสดงข้อมูลการจัดสรรต้นทุนร่วม

แผนก

		B1	B2	B3	B4	B5
		ข้อมูลจากร CTV	ข้อมูลจากร APF	โครงการควบคุมคุณภาพการผลิต	โครงการลดต้นทุน	โครงการพัฒนาบุคลากร
		โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
01	ข้อมูลจากร CTV	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2
02	ข้อมูลจากร APF	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2
03	โครงการควบคุมคุณภาพการผลิต	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2
04	โครงการลดต้นทุน	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2
05	โครงการพัฒนาบุคลากร	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2
06	โครงการอื่น ๆ	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1	โครงการ 1
		โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2	โครงการ 2

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

File Edit View Insert Format Tools Data Window Help

4. ผลลัพธ์ที่ได้ในโปรแกรมการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของผู้วิจัยนั้นจะใช้วิธีการทางเมตริกซ์ในการหาผลลัพธ์ของการปันส่วนต้นทุนจากแผนกสนับสนุนการผลิตเข้าสู่แผนกการผลิต ซึ่งจะได้ผลเป็นดังนี้

ตารางแสดงงบประมาณการแผนกการผลิต

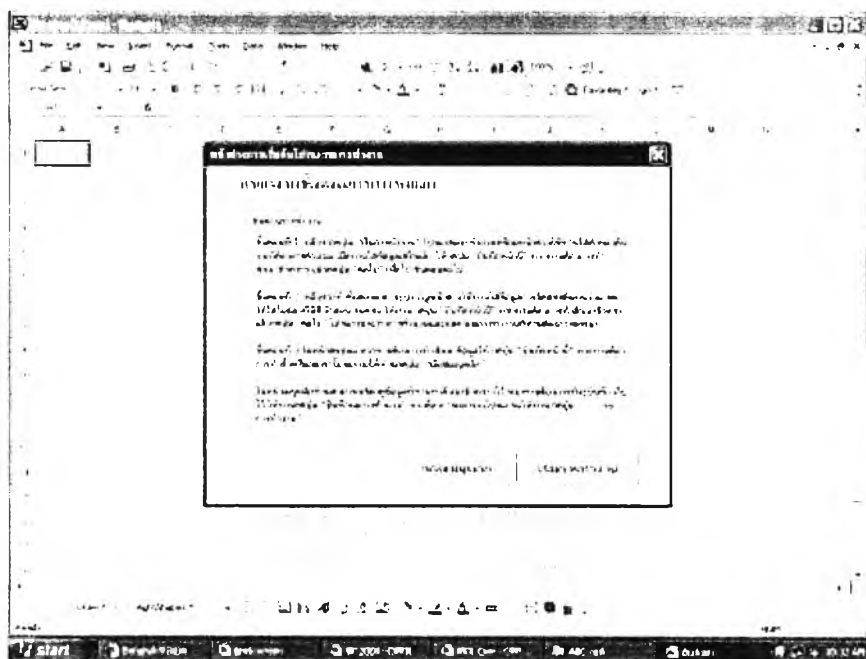
งวด	ต้นทุนผลิต (บาท)
ปี 1	63,913
ปี 2	71,114
ปี 3	5,811
ปี 4	61,114
รวม	100,975

ตารางแสดงการปันส่วนต้นทุนของผลิตภัณ์

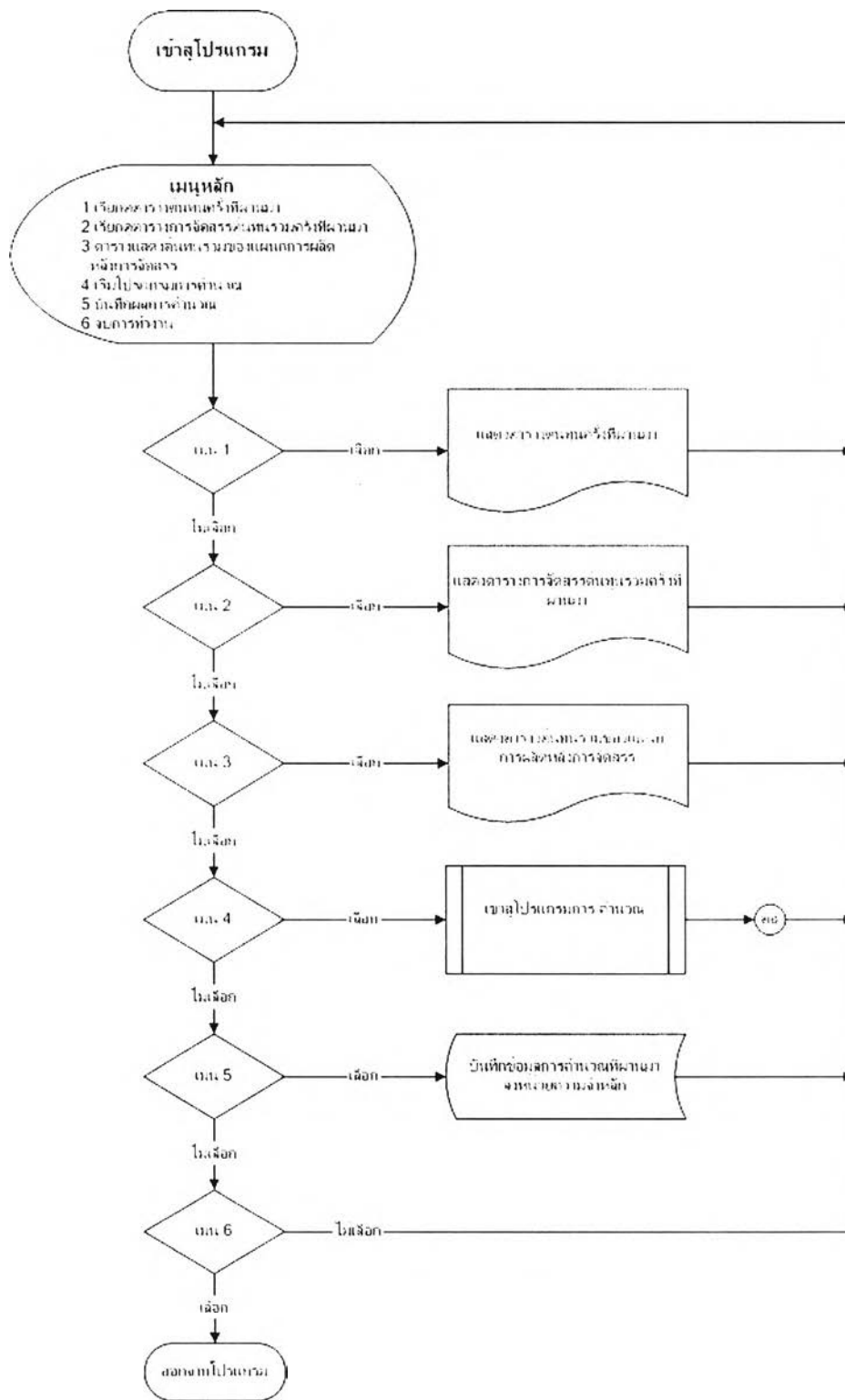
กิจกรรม	ต้นทุน	ต้นทุน (บาท)	ต้นทุน (บาท/หน่วย)	ต้นทุน (บาท/หน่วย)
ปี 1	2554	2578	21.864	21.11
ปี 2	11874	1160	44.30	43.58
ปี 3	4922	487	5.35	5.27
ปี 4	17194	1741	22.624	21
รวม	52544	6181	24.231	23.674

หลังจากนั้นก็ให้นำข้อมูลที่ได้ออกไปคำนวณต่อ โดยการปันต้นทุนรวมและต้นทุนทางตรงลงสู่ผลิตภัณฑ์ แล้วจึงนำมาคิดเป็นต้นทุนต่อหน่วยเป็นลำดับสุดท้าย

5. ขั้นตอนการทำงาน เพื่อให้ผู้ใช้งานได้รับความสะดวกและใช้โปรแกรมได้อย่างถูกต้อง จึงได้จัดทำหน้าต่างแสดงคำอธิบายวิธีการทำงาน โปรแกรมก่อนที่จะทำการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

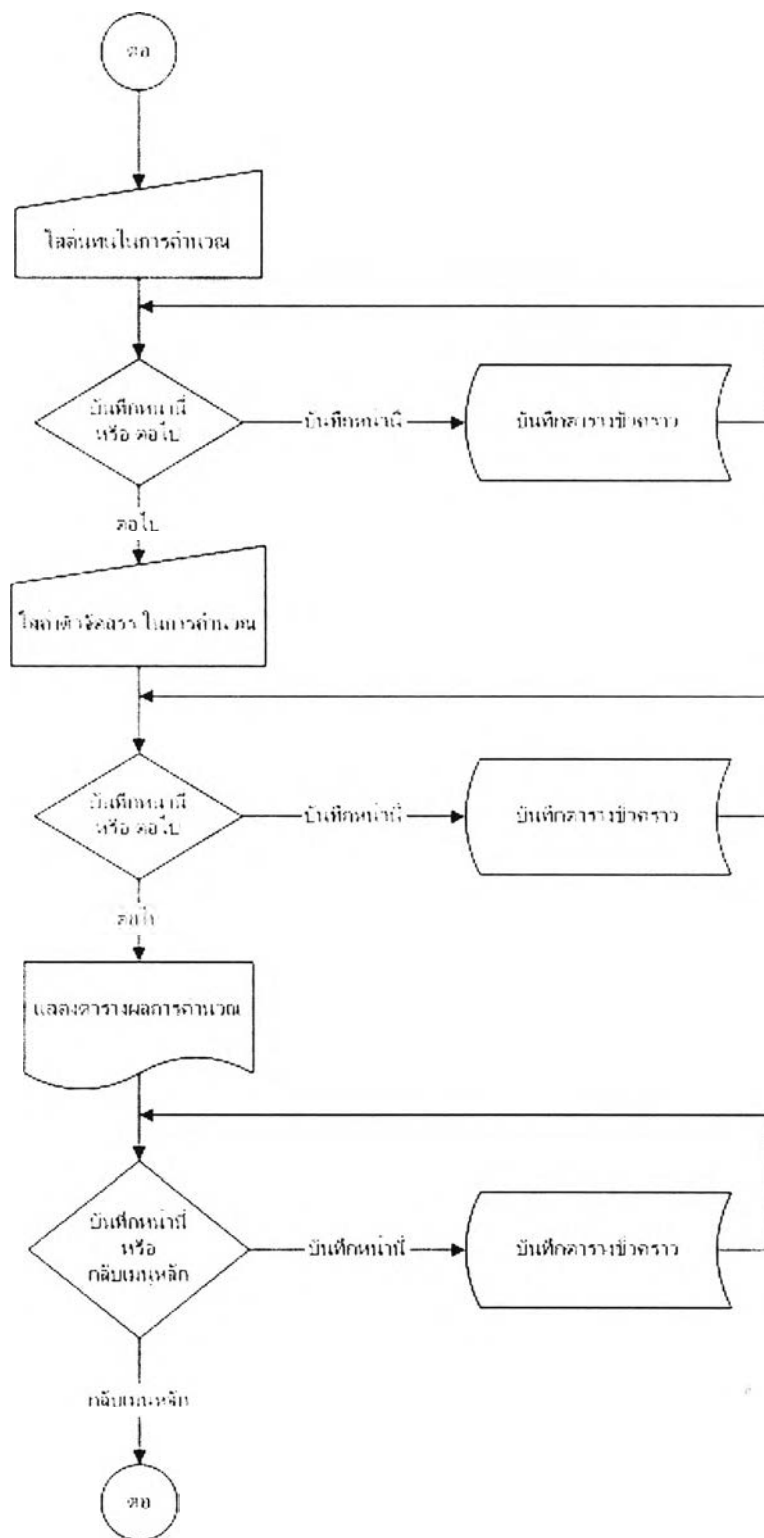


จากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ สามารถเขียนออกมาเป็นแผนขั้นตอนการทำงานของโปรแกรมการคำนวณต้นทุนกิจกรรมได้ดังรูป



รูปที่ 6.1 แสดงแผนขั้นตอนการทำงานของโปรแกรมการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

และมีรายละเอียดขั้นตอนการทำงานของการทำงานของการคำนวณผลโดยใช้โปรแกรมดังรูป



รูปที่ 6.2 แสดงแผนรายละเอียดขั้นตอนการทำงานของการทำงานของการคำนวณผล

6.2 การวิเคราะห์ผล

สำหรับการวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ในฝ่ายผลิตเพื่อปรับปรุงกิจกรรมนั้น หากพิจารณาในรายละเอียดแล้วจะพบว่า กิจกรรมเหล่านั้นสามารถแยกออกมาได้ 2 ประเภท คือ กิจกรรมเพิ่มค่า และกิจกรรมไม่เพิ่มค่า ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

กิจกรรมเพิ่มค่า (Value-Added Activities) หมายถึง

1. กิจกรรมที่ทำให้ผลิตภัณฑ์หรือบริการเกิดคุณค่าในสายตาลูกค้า
2. กิจกรรมที่ทำให้เกิดคุณลักษณะของผลิตภัณฑ์และระดับการให้บริการที่ลูกค้าควรจะได้รับ เพื่อให้ได้มาซึ่งคุณลักษณะของผลิตภัณฑ์และระดับการให้บริการนั้นๆ
3. กิจกรรมที่มีความจำเป็นยิ่งต่อองค์กร

กิจกรรมไม่เพิ่มค่า (Non-Value-Added activities) หมายถึง กิจกรรมที่สามารถลดลงหรือขจัดให้หมดไปได้ ในขณะที่เดียวกันช่วยให้กิจการยังสามารถแข่งขันได้ในแง่ของการตอบสนองข้อกำหนดต่างๆ ของลูกค้า (หรือเกินไปกว่าข้อกำหนดต่างๆ ของลูกค้า) กิจกรรมเหล่านี้มักเกี่ยวข้องกับการแก้ไขหรือทบทวนข้อบกพร่องต่างๆ ซึ่งจำเป็นต้องให้ทรัพยากรไม่ว่าจะเป็นเครื่องมืออุปกรณ์ต่างๆ วัสดุดิบ เนื้อที่ และเวลามากไปกว่าปริมาณขั้นต่ำสุดที่ควรจะใช้ เพื่อก่อให้เกิดการเพิ่มคุณค่าในตัวผลิตภัณฑ์หรือบริการนั้นๆ ผู้บริหารที่ชาญฉลาดย่อมเล็งเห็นถึงความสำคัญของการขจัดหรือลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือหมดไป

กิจกรรมที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งผลได้ที่กิจการต้องการ ตัวอย่างเช่น พนักงานบัญชีอาจมองว่าการจัดทำรายงานเพื่อเสนอผู้บริหารระดับต่างๆ ในองค์กรเป็นกิจกรรมเพิ่มค่า แต่ในขณะเดียวกันอาจมองว่าการจัดให้มีการฝึกอบรมและพัฒนาคนเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เป็นต้น

นอกจากนิยามข้างต้นยังมีผู้ให้นิยามของกิจกรรมไม่เพิ่มค่าไว้ดังนี้

1. นิยามแรกจะมองในแง่ของการผลิต ซึ่งเป็นนิยามที่เกิดขึ้นเมื่อมีการนำเอาปรัชญาการบริหารการผลิตอย่างเช่นระบบการผลิตแบบทันเวลา (JIT) มาใช้ ซึ่งได้ให้นิยามกิจกรรมไม่เพิ่มค่าว่าเป็นกิจกรรมที่ไม่ได้มีส่วนสัมผัสกับตัวผลิตภัณฑ์นั้นๆ ตามนิยามนี้จึงมีแนวโน้มที่ต้นทุนประมาณ 70-80% ที่เกิดขึ้นในฝ่ายปฏิบัติการ โรงงานจะจัดจำแนกเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่า นิยามดังกล่าวมีจุดอ่อนคือไม่สามารถนำไปใช้ได้จริงในทางปฏิบัติเพราะฝ่ายจัดการตลอดจนหน้าที่งานอื่นๆ ในองค์กร เช่น ฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศ ฝ่ายบัญชีการเงิน หรือแม้แต่ฝ่ายการตลาดเองต่างก็ไม่ได้มีส่วนสัมผัสกับตัวผลิตภัณฑ์ การกำหนดนิยามในลักษณะนี้ทำให้เกิดคำถามที่ว่ากิจกรรมทั้งหมดที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตถือเป็นกิจกรรมไม่เพิ่มค่าเช่นนั้นหรือ

2. นิยามที่สองจะเน้นว่าลูกค้ำมองเห็นถึง หรือตระหนักในคุณค่าของกิจกรรมนั้นๆ หรือไม่ นิยามนี้มีความสมจริงมากกว่านิยามแรก แต่ก็ยากต่อการนำมาใช้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะสามารถทราบได้ อย่างไรก็ตามว่าลูกค้ำคิดอย่างไรกับกิจกรรมนั้นๆ

3. นิยามที่สามจัดจำแนกกิจกรรมเพิ่มค่าว่าเป็นกิจกรรมต่างๆ ที่จำเป็นต่อการดำรงอยู่ของ ธุรกิจ กิจกรรมไม่เพิ่มค่าจึงเป็นกิจกรรมอื่นๆ ที่นอกเหนือไปจากกิจกรรมเพิ่มค่าซึ่งจำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ต่างๆ ของบริษัทและการดำรงอยู่ในธุรกิจนั้น

จากคุณลักษณะต่างๆ ที่ได้กล่าวมา การกำหนดกิจกรรมเป็นกิจกรรมเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่าจะช่วยให้ผู้บริหารมุ่งเน้นความสนใจไปที่นโยบายการลดต้นทุน ตลอดจนมองเห็นถึงโอกาสหรือช่องทางต่างๆ ในการพัฒนากระบวนการผลิตและวิธีดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าที่ไม่มีความจำเป็นให้หั่นลงหรือให้หมดไป ส่วนกิจกรรมไม่เพิ่มค่าแต่มีความจำเป็นก็จะต้องพยายามลดให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ การกำหนดกิจกรรมเพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่าเป็นเรื่องที่ทำได้ยากในทางปฏิบัติ เพราะแต่ละหน่วยงานมักไม่ยอมรับว่าหน่วยงานของตนกำลังทำกิจกรรมไม่เพิ่มค่าหรือไม่มีความจำเป็น ฟังระลึกไว้เสมอว่าการที่จะปรับปรุงกระบวนการทำงานให้มีประสิทธิภาพได้นั้น จำเป็นที่ทุกหน่วยงานจะต้องร่วมมือกันลดค่าใช้จ่ายในแต่ละกิจกรรมหรือในกระบวนการต่างๆ ที่ไม่เพิ่มค่าหรือจำเป็นให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไปให้ได้มากที่สุด

ในงานวิจัยนี้ใช้นิยามที่สามจัดจำแนกกิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าและกิจกรรมไม่เพิ่มค่า ซึ่งได้ผลเป็นดังตาราง

หน่วยงาน	กิจกรรมเพิ่มค่า (Value Added Activities)	กิจกรรมไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities)
วิศวกรรมควบคุมกรรมวิธีการผลิต	กำหนดกระบวนการผลิตในพื้นที่ APP และ CTV	
วิศวกรรม Molding	กำหนดกระบวนการผลิตตู้โทรทัศน์	
การบรรจุกล่อง CTV	บรรจุผลิตภัณฑ์กล่องและใส่ตู้คอนเทนเนอร์	
วิศวกรรมอุตสาหกรรม	ปรับปรุงกระบวนการผลิต	
วิศวกรรม Molding	ปรับปรุงกระบวนการผลิตตู้โทรทัศน์	
การผลิต CTV	ผลิตแผงวงจรและโทรทัศน์ด้วยแรงงานคน	
การผลิต APP	ผลิตแผงวงจร โทรทัศน์ด้วยเครื่องจักร	
การผลิต Molding	ผลิตตู้โทรทัศน์ส่วนหน้าและส่วนหลัง	
การผลิตทั้งหมด	การผลิตโดยใช้แรงงานทางตรง	
การผลิตทั้งหมด	การผลิตโดยใช้ไฟฟ้าและน้ำประปา	

หน่วยงาน	กิจกรรมเพิ่มค่า (Value Added Activities)	กิจกรรมไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities)
วิศวกรรมเครื่องกล		แก้ปัญหาทางกลให้กับสายการผลิตในพื้นที่ CTV
วางแผนการผลิต Molding		จัดเก็บวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตตู้โทรทัศน์
วิศวกรรมอุตสาหกรรม		จัดผังสายการผลิต
ซ่อมบำรุง APP		ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต
ซ่อมบำรุง CTV		ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต
ซ่อมบำรุง Molding		ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต
วิศวกรรม Molding		ดำเนินการโครงการใหม่ในพื้นที่การผลิต
วางแผนการผลิต Molding		วางแผนการผลิตตู้โทรทัศน์
วางแผนการผลิต Molding		ส่งตู้โทรทัศน์ไปยังโรงงานผลิตโทรทัศน์

ตารางที่ 6.1 แสดงรายละเอียดของกิจกรรมเพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่า

หลังจากนั้นทำการวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมด เพื่อดูว่ากิจกรรมเพิ่มค่านั้นยังมีส่วนใดบ้างที่สามารถปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพหรือลดต้นทุนให้น้อยลง และในส่วนของกิจกรรมไม่เพิ่มค่านั้นก็หาวิธีที่ลดหรือขจัดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นออกไปให้มากที่สุด ซึ่งจากการวิจัยทำให้ทราบมูลค่าของกิจกรรมต่างๆ ทั้งก่อนและหลังการปรับปรุงเป็นดังตาราง

หน่วยงาน	กิจกรรมเพิ่มค่า (Value Added Activities)	มูลค่าก่อนการปรับปรุง (พันบาท)	มูลค่าหลังการปรับปรุง (พันบาท)
วิศวกรรมควบคุมกรรมวิธีการผลิต	กำหนดกระบวนการผลิตในพื้นที่ APP และ CTV	3526	3524
วิศวกรรม Molding	กำหนดกระบวนการผลิตตู้โทรทัศน์	2845	2844
การบรรจุกล่อง CTV	บรรจุผลิตภัณฑ์ลงกล่องและใส่ตู้คอนเทนเนอร์	1465	1465
วิศวกรรมอุตสาหกรรม	ปรับปรุงกระบวนการผลิต	7445	7298
วิศวกรรม Molding	ปรับปรุงกระบวนการผลิตตู้โทรทัศน์	2845	2844
การผลิต CTV	ผลิตแผงวงจรและโทรทัศน์ด้วยแรงงานคน	6131	6651
การผลิต APP	ผลิตแผงวงจรโทรทัศน์ด้วยเครื่องจักร	20201	20177
การผลิต Molding	ผลิตตู้โทรทัศน์ส่วนหน้าและส่วนหลัง	5568	5568
การผลิตทั้งหมด	การผลิตโดยใช้แรงงานทางตรง	126867	125706
การผลิตทั้งหมด	การผลิตโดยใช้ไฟฟ้าและน้ำประปา	32640	31018

หน่วยงาน	กิจกรรม ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activities)	มูลค่าก่อนการปรับปรุง (พันบาท)	มูลค่าหลังการปรับปรุง (พันบาท)
วิศวกรรมเครื่องกล	แก้ปัญหาทางกลให้กับสายการผลิตในพื้นที่ CTV	4545	4543
วางแผนการผลิต Molding	จัดเก็บวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตตู้โทรทัศน์	1011	1010
วิศวกรรมอุตสาหกรรม	จัดฝั่งสายการผลิต	4964	4964
ซ่อมบำรุง APP	ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต	17443	17412
ซ่อมบำรุง CTV	ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต	4230	4226
ซ่อมบำรุง Molding	ซ่อมบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ในพื้นที่การผลิต	15390	15150
วิศวกรรม Molding	ดำเนินการ โครงการใหม่ในพื้นที่การผลิต	1423	1423
วางแผนการผลิต Molding	วางแผนการผลิตตู้โทรทัศน์	1300	1300
วางแผนการผลิต Molding	ส่งตู้โทรทัศน์ไปยังโรงงานผลิตโทรทัศน์	578	578

ตารางที่ 6.2 แสดงมูลค่าของกิจกรรมเพิ่มค่าและไม่เพิ่มค่าทั้งก่อนและหลังการปรับปรุง

จากตารางข้างบนถึงแม้ว่าในบางกิจกรรมจะมีมูลค่าของกิจกรรมสูงขึ้นกว่าก่อนการดำเนินการปรับปรุง แต่หากพิจารณามูลค่าของกิจกรรมโดยรวมแล้วจะเห็นว่าลดลง 1.04 % ซึ่งแสดงให้เห็นว่าในการปรับปรุงกิจกรรมต่างที่ดำเนินการไปแล้วนั้นประสบผลสำเร็จในการลดต้นทุนการผลิตเป็นอย่างดี

นอกจากนี้แล้วในแต่ละกิจกรรมเราจะทราบตัวหลักต้นทุนและอัตราของตัวหลักต้นทุน ดังตารางที่ 5.8 ซึ่งเราจะนำมาใช้ควบคุมต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์ เพื่อให้สามารถรักษาระดับของต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยให้ได้ตามที่ต้องการ แต่จาก 4 ตัวอย่างที่ได้เปรียบเทียบกับอัตราของตัวหลักต้นทุนของการปรับปรุงกับอัตราของตัวหลักต้นทุนของจริงจะสังเกตได้ว่า การควบคุมอัตราของตัวหลักต้นทุนของจริงของกิจกรรมการผลิตแผงวงจร โทรทัศน์ดั่งเครื่องจักรและกิจกรรมบรรจุผลิตภัณฑ์ลงกล่องและใส่ตู้คอนเทนเนอร์ซึ่งอยู่ในส่วนต้นทุนคงที่นั้น การควบคุมอัตราของตัวหลักต้นทุนให้เป็นไปตามค่าที่กำหนดไว้ นั้นยังไม่สามารถทำได้ดีเพียงพอ จากการวิเคราะห์ผลพบว่ายังไม่ได้มีการควบคุมปัจจัยที่ก่อให้เกิดต้นทุนของกิจกรรมทั้ง 2 กิจกรรมให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับปริมาณการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละเดือน จึงทำให้มีอัตราของตัวหลักต้นทุนที่สูงกว่าที่กำหนดไว้ในเดือนที่มีปริมาณการผลิตน้อยกว่าปกติ ซึ่งผู้ที่รับผิดชอบจะต้องเสนอแนวทางการปรับปรุงให้กับผู้บริหารได้พิจารณาเพื่อตัดสินใจเลือกวิธีการควบคุมต้นทุนที่ยืดหยุ่นเหมาะสมกับปริมาณการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละเดือน

สำหรับการควบคุมอัตราของตัวหลักต้นทุนของจริงของกิจกรรมการผลิต โดยใช้แรงงานทางตรงและกิจกรรมผลิตโดยใช้ไฟฟ้าและน้ำประปาซึ่งอยู่ในส่วนต้นทุนแปรผันนั้น การควบคุมอัตราของตัวหลักต้นทุนให้เป็นไปตามค่าที่กำหนดไว้ นั้นยังไม่สามารถทำได้คืออย่างสม่าเสมอ จากการวิเคราะห์ผลพบว่า

การควบคุมปัจจัยที่ก่อให้เกิดต้นทุนของกิจกรรมทั้ง 2 กิจกรรมนี้ ควรจะต้องมีการปรับปรุงโดยผู้ที่รับผิดชอบเสนอแนวทางแก้ไขไปให้กับผู้บริหารได้พิจารณาเพื่อตัดสินใจเลือกวิธีการควบคุมต้นทุนให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อรักษาระดับอัตราของตัวผลกคณต้นทุนให้อยู่ในระดับที่ต้องการอย่างสม่ำเสมอในแต่ละเดือนต่อไป