

การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิต  
กรณีศึกษากลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี  
Application of activity base cost in production cost calculation  
Study of a housewife group in Chonburi Province

กิตติยา ปริญาสุเดช<sup>1</sup> จตุรวิทย์ ศศิธรานนท์<sup>2</sup> ฉานนพ สืบพิลา<sup>3</sup>  
Kittiya parinyasudeh<sup>1</sup> Chaturavit Sasithranon<sup>2</sup> Channop Suebpila<sup>3</sup>

**บทคัดย่อ**

งานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาต้นทุนการผลิตของกลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี หลักการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมถูกนำมาใช้เพื่อการบริหารต้นทุนมีประสิทธิภาพ และการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม แบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน คือ (1) วิเคราะห์กิจกรรม (2) วิเคราะห์ตัวผลักต้นทุนของทรัพยากร (3) คำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นการอาศัยตัวผลักต้นทุนทรัพยากร และ (4) คำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

จากการคำนวณต้นทุนการผลิตด้วยวิธีการคำนวณต้นทุนตามบัญชีต้นทุนเดิมกับการคำนวณต้นทุนฐาน พบว่า การคำนวณต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุน ประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบ เท่ากับ 2.40 บาทต่อขวด ต้นทุนแรงงาน เท่ากับ 1.60 บาทต่อขวด และต้นทุนค่าไสหุ่ยการผลิต เท่ากับ 3.82 บาทต่อขวด รวมต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่ากับ 7.82 บาทต่อขวด ส่วนการคำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จำแนกการคำนวณต้นทุนออกเป็น 6 กิจกรรม ประกอบด้วย (1) กิจกรรมการวางแผนการผลิต มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 0.39 (2) กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบ มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 0.31 (3) กิจกรรมการผลิตสินค้า มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 1.3 (4) กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 0.18 (5) กิจกรรมการจัดเก็บสินค้าสำเร็จรูป มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 0.35 และ (6) กิจกรรมการส่งมอบสินค้า มีอัตราต้นทุนเท่ากับ 0.79 รวมต้นทุนกิจกรรมกับกับค่าวัตถุดิบจะได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่ากับ 8.41 บาทต่อขวด

**คำสำคัญ :** ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม, การคำนวณต้นทุนการผลิต, ต้นทุนทางบัญชี

<sup>1</sup> อาจารย์ประจำหลักสูตร คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ วิทยาลัยนครราชสีมา, email : Dog422@hotmail.com

Lecturer, Faculty of Business Administration and Information Technology, Nakhonratchasima College

<sup>2</sup> อาจารย์ประจำหลักสูตร คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ วิทยาลัยนครราชสีมา, email : sambea@gmail.com

Lecturer, Faculty of Business Administration and Information Technology, Nakhonratchasima College

<sup>3</sup> อาจารย์ประจำหลักสูตร คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, email : Channop@nmc.ac.th

Lecturer, Faculty of Business Administration and Information Technology, Nakhonratchasima College

## Abstract

This research to study the production cost of a housewife group in Chonburi Province. The activity-based costing principles are used for effective cost management and cost calculation according to the activity-based costing system is divided into 5 steps, (1) analyze activities (2) analyze resource cost drivers (3) calculate activity costs based on resource cost drivers and (4) calculate the activity cost into costs.

From the calculation of production costs using the cost accounting method with the base cost calculation, that found the calculation cost accounting method the consists of raw material costs equal to 2.40 baht per bottle, labor cost is 1.60 baht per bottle and production expenses cost is 3.82 baht per bottle, Total product cost is 7.82 baht per bottle. The cost calculation part according to the activity base costing system classify costing into 6 activities, (1) production planning activities cost rate of 0.39 (2) raw material procurement activities cost rate of 0.31 (3) product production activities cost rate of 1.3 (4) raw material storage activities cost rate of 0.18 (5) finished goods storage activities cost rate of 0.35 and (6) delivery activities cost rate of 0.79, combine the cost of activities with the cost of raw materials to get the product cost equal to 8.41 baht per bottle.

**Keywords:** Activity Based Costing, Calculation of Production Cost, Accounting Costs

## บทนำ

โครงการ “หนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์” (One Tambol One Product หรือ OTOP) เป็นแนวทางที่ จะสร้างความเจริญแก่ชุมชนให้สามารถยกระดับฐานะความเป็นอยู่ของคนในชุมชนให้ดีขึ้น โดยการ ผลิตหรือจัดการทรัพยากรที่มีอยู่ในท้องถิ่นให้กลายเป็นสินค้าที่มีคุณภาพ มีจุดเด่นเป็นเอกลักษณ์ของ ตนเองที่สอดคล้องกับวัฒนธรรมในแต่ละท้องถิ่น สามารถจำหน่ายในตลาดทั้ง ภายในประเทศและ ต่างประเทศ (อรพรรณ บุลสถาพร, 2548: 1 อ้างอิงใน ทศนา หงส์มา, 2553) โดยมีหลักการพื้นฐาน 3 ประการคือ 1) ภูมิปัญญาท้องถิ่นสู่สากล (Local Yet Global) 2) พึ่งตนเอง และ คิดอย่างสร้างสรรค์ (Self-Reliance-Creativity) และ 3) การสร้างทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Development) (วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี, 2563) จากแนวคิดของโครงการ “หนึ่งตำบล หนึ่งผลิตภัณฑ์” นี้เองจึงทำให้หลายหน่วยงานทั้งภาครัฐ และเอกชนหันมาให้ความสนใจและให้ความ ร่วมมือที่จะพัฒนาสินค้า OTOP ให้มีคุณภาพที่ดี และเป็น ที่ต้องการของตลาดทั้งภายในและภายนอก

มากยิ่งขึ้นเพราะในแต่ละตำบลในประเทศไทยนั้นล้วนมีของดีที่นำไปส่งเสริมทั้งสิ้น (ทัศนาศา หงส์มา , 2553) และจากปัญหาวิกฤติเศรษฐกิจที่ผ่านมา

ในหลายปีที่ผ่านมา หน่วยงานภาครัฐประสบความสำเร็จในการผลักดันและสนับสนุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากภูมิปัญญาท้องถิ่นทั่วประเทศภายใต้โครงการ “หนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ หรือ OTOP” ที่จัดทำขึ้นโดยมีเป้าหมายหลักในการสร้างรายได้ให้กับชุมชนในระดับรากหญ้าจนทำให้สินค้า OTOP หลายผลิตภัณฑ์เป็นที่รู้จักและได้รับความนิยมในวงกว้างในทุกภูมิภาคทั่วประเทศ นอกจากนี้กระทรวงมหาดไทยและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ดำเนินการสรุปนโยบายการส่งเสริมผลิตภัณฑ์สินค้า OTOP โดยการกำหนดยุทธศาสตร์ในการส่งเสริมและพัฒนา ประกอบด้วย 2 กลยุทธ์หลักๆ คือ 1) กลยุทธ์ในการส่งเสริมการผลิตให้ได้มาตรฐาน แนวทางในการดำเนินการมี 3 กระบวนการ คือ การค้นหาผลิตภัณฑ์เป้าหมาย ส่งเสริมการพัฒนาผลิตภัณฑ์และเพิ่มศักยภาพกลุ่มอาชีพในแต่ละชุมชน 2) กลยุทธ์การส่งเสริมการบริหารผลิตภัณฑ์ให้เกิดประโยชน์สูงสุด แบ่งการดำเนินการเป็น 3 กระบวนการ ได้แก่ ส่งเสริมการจัดทำคลังความรู้ด้วยการสร้างคลังข้อมูลภูมิปัญญาสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ OTOP สร้างระบบเครือข่ายการผลิตและการตลาด และส่งเสริมการเพิ่มช่องทางการตลาด (เส้นทางเศรษฐกิจ, 2553) ซึ่งแนวคิดของ หนึ่งตำบล หนึ่งผลิตภัณฑ์ เป็นแนวคิดที่จะเน้นกระบวนการสร้างรายได้จากผลิตภัณฑ์ในแต่ละท้องถิ่น อีกทั้งยังสนับสนุนและส่งเสริมให้ท้องถิ่นสามารถสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์ (Product) โดยมีกิจกรรมการคิดค้นและพัฒนาผลิตภัณฑ์ทางการตลาด การผลิต การบริหารจัดการและการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีทางการผลิตให้มีคุณภาพเป็นที่ยอมรับและต้องการของตลาดสากลโดยที่ท้องถิ่นจำเป็นต้องพึ่งพาตัวเอง (Self-Reliance) เป็นหลัก ดังนั้น โครงการ “หนึ่งตำบล หนึ่งผลิตภัณฑ์” จึงเป็นแนวทางการส่งเสริมและการสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์โดยมีกิจกรรมทางการตลาด การผลิต การบริหารจัดการ การประยุกต์ใช้เทคโนโลยีทางการผลิต ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาชนบท และสร้างความเจริญให้แก่ชุมชนจนสามารถยกระดับฐานะความเป็นอยู่ของคนในชุมชนให้ดีขึ้น โดยการผลิตหรือการจัดการทรัพยากรที่มีอยู่ในท้องถิ่นให้กลายเป็นสินค้าที่มีคุณภาพ มีจุดเด่น จุดขาย และสอดคล้องกับวัฒนธรรมในแต่ละท้องถิ่นเพื่อให้เป็นที่รู้จักอย่างแพร่หลายไปทั่วประเทศและทั่วโลก จากสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบันมีความก้าวหน้าและการพัฒนาทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็วตลอดจนการเปิดเสรีทางการค้าทำให้อุตสาหกรรมทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่มีการแข่งขันกันมากขึ้นทั้งในเรื่องของคุณภาพและราคา การกำหนดราคาสินค้าจึงมีความสำคัญเนื่องจากราคาเป็นปัจจัยหนึ่งที่ผู้บริโภคใช้ตัดสินใจเลือกซื้อสินค้า ถ้ากำหนดราคาไว้สูงเกินไปก็จะส่งผลให้ความสามารถในการแข่งขันกับคู่แข่งลดลง แต่ถ้ากำหนดราคาต่ำเกินไปก็จะทำให้ความสามารถในการทำกำไรลดลงหรืออาจทำให้ขาดทุน กิจกรรมที่มุ่งหวังผลกำไรจึงหันมาให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนเพื่อให้ทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งในสภาพการแข่งขันในปัจจุบัน

เดิมการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นจะใช้วิธีคิดคำนวณต้นทุนแบบง่าย ๆ หรือที่เรียกว่าแบบเดิม โดยการคิดแบบเดิมจะไม่สามารถบอกต้นทุนที่แท้จริงได้ เนื่องจากมีค่าใช้จ่ายหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการผลิต (ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม, 2561) ในการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการมีการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นๆ สำหรับต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงจะสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้าได้โดยตรง ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจะคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้า โดยใช้ฐานที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต (Volume Bases) เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น สำหรับการผลิตส่วนใหญ่ในปัจจุบันอยู่ภายใต้สภาวะการตลาดที่มีความเคลื่อนไหวอยู่ตลอดเวลา อีกทั้งรูปแบบของสินค้ามีการปรับเปลี่ยนไป แนวโน้มการผลิตตามคำสั่งพิเศษมีจำนวนมากขึ้นทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตต่างๆ มีมูลค่ามากขึ้นเมื่อเทียบกับค่าแรงงานทางตรงและวัตถุดิบทางตรง การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนสินค้าโดยอาศัยปริมาณการผลิตเป็นฐานจึงทำให้ต้นทุนสินค้าที่คำนวณไม่สะท้อนต้นทุนการดำเนินงานอย่างแท้จริง จึงเป็นที่มาของการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) หรือต้นทุนแบบใหม่ที่จะช่วยให้การกำหนดราคาขาย เพื่อนำไปใช้แข่งขันกับคู่แข่งได้อย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์จะใช้ข้อมูลแรงงานทางตรง (Direct labor) และวัตถุดิบทางตรง (Direct material) เป็นฐานและคิดค่าดำเนินการผลิต (Overhead costs) ใน ลักษณะอัตราส่วนเทียบกับค่าใช้จ่ายทางตรง (แรงงานทางตรงและวัตถุดิบทางตรง) หมายความว่า จะผลิตน้อยหรือมาก การปันส่วนจะปันเท่าๆ กันทั้งหมดทำให้ผลิตภัณฑ์บางตัวที่มีการผ่านกิจกรรมน้อยกว่าเสียเปรียบ ซึ่งการกำหนดราคา ด้วยวิธีนี้จะใช้ได้เฉพาะในโรงงานที่ผลิตผลิตภัณฑ์ไม่หลากหลาย (แคปแลนด และโรเบิร์ต เอส, 2552 อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม, 2561)

ปัจจุบันกลุ่มแม่บ้านเกษตรสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรีประกอบธุรกิจประเภทผลิตและจัดจำหน่ายแปรรูปผลไม้ โดยมีผลิตภัณฑ์ประเภทเครื่องดื่มน้ำผลไม้ชนิดหนึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ของกลุ่มจากการนำวัตถุดิบที่มีอยู่มีอยู่ในท้องถิ่นของตนมาใช้เป็นวัตถุดิบหลักในการแปรรูป จากการศึกษาข้อมูลข้างต้นพบว่าทางกลุ่มแม่บ้านสตรีประสบปัญหาทางด้านการคำนวณต้นทุนในการขายสินค้าที่จะช่วยในการตรวจสอบทำให้ไม่ทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของสินค้าที่จำหน่ายออกไป จากปัญหาดังกล่าวจึงมีแนวความคิดที่จะทำการคิดต้นทุนที่แท้จริงของสินค้า โดยใช้วิธีการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ซึ่งจะแยกตามทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม โดยจะเริ่มคำนวณตั้งแต่กิจกรรมรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าจนกระทั่งการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า ทั้งนี้ก็เพื่อจะได้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมและสามารถนำข้อมูลมาปรับใช้การคำนวณต้นทุนมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น

### วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อประยุกต์ใช้หลักการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาปรับใช้ในการบริหารต้นทุนเพื่อวางแผนต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ

## ขอบเขตการวิจัย

### 1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

ผู้วิจัยกำหนดขอบเขตเนื้อหา ทบทวนเอกสารจาก เอกสาร ตำรา ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยศึกษาเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม

### 2. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ กลุ่มสตรีแม่บ้านแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี จำนวน 40 คน

### 3. ขอบเขตด้านเวลา

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยทำการศึกษาวิจัยตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2563 ถึง เดือนธันวาคม 2563 รวมระยะเวลา 7 เดือน

## วิธีดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน คือ

ขั้นตอนที่ 1 วิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) โดยพิจารณาว่ากิจกรรมใดบ้างเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นในองค์กรเพื่อที่จะนำมาคิดคำนวณต้นทุน จากนั้นเริ่มการวิเคราะห์กิจกรรมโดยแบ่งองค์กรออกเป็นแผนกแล้วพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนก โดยการกำหนดกิจกรรมนั้นหาข้อมูลได้จาก

(1) ผังโครงสร้างการบริหารองค์กร (Organization Chart) ซึ่งแสดงลักษณะของศูนย์ความรับผิดชอบโดยกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้องกับศูนย์ความรับผิดชอบ

(2) เอกสารการบรรยายลักษณะงาน (Job Description) ซึ่งจะแสดงสิ่งที่ต้องปฏิบัติในการทำงานของแต่ละตำแหน่งทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมได้ง่ายและตรงตามวัตถุประสงค์ของงานแต่ละแผนก

(3) สัมภาษณ์จากผู้ดำเนินงาน (Interview) โดยจะสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นโดยตรงทั้งหัวหน้างานและผู้ปฏิบัติงานเพื่อจะเข้าใจลักษณะงานที่ปฏิบัติงานอยู่จริง

(4) ผังกระบวนการธุรกิจ (Business Flow Chart) จะพิจารณากระบวนการในการดำเนินธุรกิจเพื่อพิจารณากิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการธุรกิจให้ครบถ้วนและความต่อเนื่องของกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 2 วิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของทรัพยากร ในส่วนนี้จะวิเคราะห์ทรัพยากรที่เป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในกิจกรรมต่างๆ

(1) ใช้การสัมภาษณ์เพื่อรวบรวมข้อมูลปริมาณทรัพยากรที่ถูกใช้ไป ระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนทรัพยากรที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรม

(3) ทบทวนลักษณะของตัวหลักต้นทุนทรัพยากรเพื่อกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรที่แท้จริง

ขั้นตอนที่ 3 คำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการอาศัยตัวหลักต้นทุนทรัพยากร เป็นเครื่องมือในการจัดสรรต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยรวบรวมค่าใช้จ่ายต่างๆ (ต้นทุน) ที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรม ซึ่งอาศัยระบบบัญชีเดิมและพิจารณาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจากใบเสร็จต่างๆ ในแผนกบัญชี จากนั้นจะได้ต้นทุนของกิจกรรมแต่ละกิจกรรม (Cost of Activity)

ขั้นตอนที่ 4 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้เข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนโดยอาศัยตัวหลักต้นทุนของกิจกรรม (Activity Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการใช้ในกิจกรรมคือตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ในระดับ Unit, Batch หรือ Product เป็นเครื่องมือในการจัดสรรต้นทุน โดยคำนวณหาอัตรากิจกรรม (Activity Rate) แล้วพิจารณาว่าผลิตภัณฑ์มีการใช้อัตรากิจกรรมอย่างไรบ้างเพื่อคำนวณหาต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์

#### การวิเคราะห์กิจกรรมการดำเนินงาน

กิจกรรมในการดำเนินงาน ประกอบด้วย 6 กิจกรรมหลัก คือ

1. กิจกรรมการวางแผนการผลิต เนื่องจากการผลิตเป็นแบบ Make to stock การรับคำสั่งซื้อส่วนใหญ่จากลูกค้าจะเป็นการสั่งซื้อทางโทรศัพท์ หรือจากการที่สมาชิกออกไปรับคำสั่งซื้อจากร้านค้าโดยตรง โดยก่อนที่จะรับคำสั่งซื้อนั้นจะทำการตรวจเช็คจำนวนสินค้าคงคลังสำเร็จรูปด้วยการนับ ถ้าสินค้าคงคลังสำเร็จรูปมีไม่เพียงพอต่อความต้องการจะทำการสั่งผลิตสินค้าภายใน 1 ถึง 2 วัน และต้องสามารถกำหนดวันส่งมอบสินค้าได้แน่นอนและหากสินค้ามีเพียงพอต่อความต้องการของลูกค้า ลูกค้าสามารถรับสินค้าได้ในทันทีหรือจัดส่งสินค้าให้ลูกค้าได้ตามความต้องการในการวางแผนการผลิตเริ่มจากการวิเคราะห์ปริมาณวัตถุดิบและกำหนดปริมาณที่ต้องใช้ (กิโลกรัม) เมื่อทราบจำนวนวัตถุดิบหลักที่ต้อง ทำการตรวจเช็ควัตถุดิบอื่นๆ ในสต็อกว่ามีปริมาณเพียงพอหรือไม่เพื่อการวางแผนจัดซื้อวัตถุดิบเหล่านั้น หลังจากนั้นจะทำการแจ้งไปยังสมาชิกกลุ่มเพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการผลิตในวันถัดไป

2. กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบ เมื่อทราบรายการวัตถุดิบคงเหลือและวัตถุดิบที่ขาดแล้วจะดำเนินการจัดซื้อวัตถุดิบซึ่งวัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิตที่มีอุปทานตามฤดูกาลโดยรับซื้อจากสมาชิกของกลุ่มฯ จากชุมชน และรับซื้อจากพ่อค้าส่งเป็นครั้งคราว โดยเปรียบเทียบคุณภาพและราคาเป็นสำคัญ การสั่งซื้อวัตถุดิบจะทำได้โดยการโทรศัพท์สอบถามผู้จัดหาวัตถุดิบว่ามีวัตถุดิบหรือไม่และกำหนดวันที่จะไปรับวัตถุดิบกับผู้จัดหาวัตถุดิบประมาณ 1 วัน (หลังจากการสั่งซื้อ) และมีการจดบันทึกรายรับ-รายจ่ายไว้เป็นลายลักษณ์ โดยจะมีผู้รับผิดชอบในการดูแลการจดบันทึกบัญชี

3. กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ เมื่อได้รับวัตถุดิบจากผู้จัดหาวัตถุดิบจะตรวจเช็คคุณภาพด้วยการสังเกตด้วยตาและการสัมผัสว่าได้ตามคุณภาพที่ต้องการหรือไม่ ถ้าไม่ได้คุณภาพแจ้ง



ให้ผู้จัดหาวัตถุดิบทราบและจัดส่งวัตถุดิบใหม่ จากนั้นจะตรวจนับปริมาณด้วยการชั่งน้ำหนักและลงบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งการจัดเก็บรักษาวัตถุดิบจะทำโดยนำวัตถุดิบใส่ตะกร้าแล้วนำผ้าชุบน้ำมาคลุมไว้ ส่วนวัตถุดิบส่วนผสมอื่นๆ จะจัดเก็บไว้ในตู้มีภาชนะจัดเก็บไว้เรียบร้อย เพื่อให้ง่ายต่อการเบิกจ่ายวัตถุดิบไปใช้ในการผลิตต่อไป

4. กิจกรรมการผลิตสินค้า เมื่อฝ่ายขายได้วางแผนการผลิตให้กับฝ่ายผลิต ฝ่ายผลิตจะเตรียมการผลิตและจัดเตรียมวัตถุดิบสำหรับการผลิต จากนั้นทางฝ่ายผลิตจะแจ้งเวลาและนัดกลุ่มฯว่าจะทำการผลิตในช่วงใดและดำเนินการผลิตและบรรจุ เมื่อได้ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปทางฝ่ายสต็อกสินค้าจะบันทึกปริมาณสินค้าคงคลังต่อไป

5. กิจกรรมการเก็บสินค้าสำเร็จรูป การเก็บรักษาสินค้าสำเร็จรูปจะทำการบรรจุใส่ถุงพลาสติกเป็นแพ็คเกจ ละ 12 ขวด แล้วนำไปแช่ในตู้เย็นขนาดใหญ่ซึ่งสามารถทำการจัดเก็บไว้ในตู้เย็นมีอายุการเก็บจำกัดประมาณ 2 อาทิตย์ และมีปริมาณตามความจุของตู้เย็นที่ใช้ในการจัดเก็บได้ 1,080 ขวด มีการจดบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรในการรับเข้า-จ่ายออก และแยกสินค้าสำเร็จรูปตามวันที่ผลิตเพื่อป้องกันไม่ให้สินค้าปนกันเนื่องจากอายุการจัดเก็บที่จำกัด

6. กิจกรรมการส่งมอบสินค้า เมื่อฝ่ายขายได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าแล้วจะตรวจสอบคำสั่งซื้อและตรวจสอบสินค้าว่ามีปริมาณเพียงพอต่อความต้องการหรือไม่ จากนั้นเบิกสินค้าจากฝ่ายสต็อกสินค้าตามปริมาณคำสั่งซื้อ ในทางกลับกันทางฝ่ายสต็อกจะทำการจดบันทึกปริมาณสินค้าคงคลังที่เหลือไว้เพื่อประกอบการตัดสินใจในการผลิตครั้งต่อไป เมื่อสินค้าพร้อมส่งให้กับลูกค้าทางฝ่ายขายจะออกไปส่งสินค้า ใบเสร็จรับเงินให้กับลูกค้า และจัดส่งสินค้าให้กับลูกค้าต่อไป ในกรณีที่สินค้าเกิดความเสียหายหรือไม่ได้คุณภาพทางลูกค้าจะโทรมาแจ้งกับฝ่ายขายและฝ่ายขายจะดำเนินการจัดส่งสินค้าให้กับลูกค้าใหม่อีกรอบ

#### การคำนวณต้นทุนระบบฐานกิจกรรม

จากสภาพปัญหาของระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมพบว่าควรมีการปรับปรุงระบบการคิดต้นทุน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมซึ่งเริ่มตั้งแต่การวิเคราะห์กิจกรรม วิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อป็นส่วนหรือระบุค่าใช้จ่ายจากข้อมูลทางบัญชีลงสู่ศูนย์ต้นทุน จากศูนย์ต้นทุนลงสู่กิจกรรม เมื่อได้ต้นทุนรวมต่อกิจกรรมแล้วทำการคำนวณหาอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย แล้วจึงทำการคำนวณเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนต่อไป ดังนี้

**ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม** จากข้อมูลเบื้องต้นที่ได้ทำการศึกษา สามารถวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้น ซึ่งขั้นตอนของการระบุกิจกรรมจะเป็นการแบ่งการดำเนินงานภายในกลุ่มโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมย่อยๆ ซึ่งกิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลงานซึ่งจะทำให้กลุ่มฯทราบว่าประกอบด้วยกิจกรรมใดบ้าง เกิดการสูญเสียเวลาและทรัพยากรใด และกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้นส่งผลกระทบต่อกลุ่มฯอย่างไร ในขั้นตอนนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้องรวมทั้งการศึกษาข้อมูลจากระบบการขึ้นตอนการทำงานแต่ละขั้นตอน ในการระบุกิจกรรมในแต่ละขั้นตอนนี้

ซึ่งจะครอบคลุมกิจกรรมที่ทำอยู่ในปัจจุบันและกิจกรรมที่เกิดขึ้น ประกอบด้วย (1) กิจกรรมวางแผนการผลิต (2) กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบ (3) กิจกรรมการผลิตสินค้า (4) กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ (5) กิจกรรมการเก็บสินค้าสำเร็จรูป และ (6) กิจกรรมการส่งมอบสินค้า

**ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน** จากกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มฯ ขั้นตอนต่อไปเป็นการวิเคราะห์ถึงตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ในการประยุกต์ระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้กับกลุ่มฯ เพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ดังนั้นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เลือกใช้จึงอยู่ในรูปของสิ่งนำเข้า (Input) หรือที่เรียกว่า “ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน” ซึ่งในแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้น

### ผลการวิจัย

จากการศึกษาผลิตภัณฑ์ต้นแบบการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยทำการคิดตามระบบต้นทุนเดิมของกลุ่มสตรีแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี และระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่นำมาประยุกต์ใช้ พบว่าการคิดต้นทุนตามระบบบัญชีต้นทุนเดิมของกลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี มีค่าวัตถุดิบเท่ากับ 2.40 บาทต่อขวด ต้นทุนแรงงานเท่ากับ 1.60 บาทต่อขวด และต้นทุนค่าเสียหายการผลิตเท่ากับ 3.82 บาทต่อขวด ซึ่งรวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่ากับ 7.82 บาทต่อขวด ส่วนการคิดต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถจำแนกกิจกรรมออกเป็น 6 กิจกรรมดังนี้ คือ กิจกรรมวางแผนการผลิต กิจกรรมการจัดซื้อวัตถุดิบ กิจกรรมการผลิตสินค้า กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ กิจกรรมการจัดเก็บสินค้าสำเร็จรูป และกิจกรรมการส่งมอบสินค้า ซึ่งผลจากการคำนวณต้นทุนในแต่ละกิจกรรมจะได้อัตราต้นทุนเท่ากับ 0.39, 0.31, 1.3, 0.18, 0.35 และ 0.79 ตามลำดับ เมื่อนำผลรวมจากการคำนวณแต่ละกิจกรรมไปรวมกับค่าวัตถุดิบจะได้ต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่ากับ 8.41 บาทต่อขวด ซึ่งเมื่อทำการเปรียบเทียบต้นทุนทั้ง 2 แบบปรากฏว่าต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีค่ามากกว่าต้นทุนแบบเดิมอยู่ 0.59 บาทต่อขวด ดังแสดงในตารางที่ 1

**ตารางที่ 1** แสดงการเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ทั้งสองแบบ

ระบบการคิดต้นทุน	หมวดต้นทุนผลิตภัณฑ์ (บาท/ชิ้น)			
	วัตถุดิบ (DM)	แรงงาน (DL)	เสียหาย (FOH)	รวม
การคำนวณต้นทุนแบบเดิม	2.40	1.60	3.82	7.82
ระบบต้นทุนกิจกรรม	5.09	3.32		8.41

### อภิปรายผลการวิจัย

จากกรณีศึกษาการคิดต้นทุนของกลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี พบว่าการคิดต้นทุนแบบเดิมจะอาศัยประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของหัวหน้ากลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี ซึ่งคำนวณจากต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ได้แก่ วัตถุดิบที่นำมาผลิต รวมกับต้นทุนแรงงาน



ทางตรง ได้แก่ ค่าแรงของพนักงานในการผลิต ค่าส่วย ซึ่งค่าส่วยที่เกิดขึ้นนี้อาจจะไม่สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่ประมาณจากประสบการณ์ ในขณะที่การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เป็นระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมที่แสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมของกลุ่มแม่บ้านแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี โดยสามารถพิจารณาได้ว่ากิจกรรมใดสามารถที่จะลดต้นทุนในกิจกรรมใดบ้างและเป็นข้อมูลในการกำหนดกลยุทธ์ในการดำเนินการผลิตได้ดียิ่งขึ้น ในการคำนวณต้นทุนในการวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นทั้งกิจกรรมหลักและกิจกรรมย่อยของกระบวนการผลิตต้นทุนฐานกิจกรรมจะสะท้อนต้นทุนการผลิตที่แท้จริงของกิจกรรมการผลิต (กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560) ในการผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วยต้นทุน 3 ประเภท คือ ค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง จะคำนวณเข้าสู่ผลิตภัณฑ์โดยตรงตามที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือส่วยการผลิตจะทำการปันส่วนด้วยการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยระบบฐานกิจกรรม จะส่งผลให้ผู้บริหารสามารถประมาณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ต่างๆ ได้ใกล้เคียงความจริง แม่นยำ และถูกต้องมากยิ่งขึ้น อันจะส่งผลต่อสามารถในการกำหนดราคาขายและการคำนวณกำไรได้อย่างถูกต้อง นอกจากนี้ ยังทราบถึงกิจกรรมการผลิตที่สามารถปรับลดหรือควบคุมอันที่จะส่งผลต่อต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (วิภาดา ศุภรพันธ์, 2548 อ้างถึงใน กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560)

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะการนำไปใช้

การนำวิธีคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้อาจจะมีความยุ่งยากในช่วงแรกเนื่องจากการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมีความซับซ้อนมีขั้นตอนในการวางแผนของแต่ละขั้นตอนเพื่อข้อมูลไปคิดวิเคราะห์โดยเฉพาะการกำหนดค่าใช้จ่ายจากบัญชีลงสู่กิจกรรมในกระบวนการที่เกิดขึ้นซึ่งจะต้องได้รับการออกแบบกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บข้อมูลที่ดี และได้รับความร่วมมือกันในแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องและจะต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจทั้งในด้านบัญชีและด้านกระบวนการผลิตในการคัดกรองข้อมูล ผู้ที่เกี่ยวข้องต้องให้ความสำคัญและสร้างความเข้าใจกับสมาชิกเพื่อให้สามารถนำหลักการของต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### 2. ข้อเสนอแนะการวิจัยครั้งต่อไป

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาข้อมูลของต้นทุนการผลิตเพียง 3 เดือนเท่านั้น ควรทำการเก็บข้อมูลเพิ่มเติมและทำการศึกษาความอ่อนไหวของปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อต้นทุนการผลิตของทุกๆ กิจกรรมการผลิต

ควรศึกษาปัจจัยที่ส่งผลการคิดคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมของกิจการเพื่อให้ได้สะท้อนต้นทุนที่แท้จริง

### บรรณานุกรม

- กนกวรรณ กิ่งผดุง และ สุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์. (2560, มกราคม – เมษายน). การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรซ์ กรณีศึกษาในโรงงาน อุตสาหกรรมนมขนาดเล็ก. *Veridian E-Journal, Silpakorn University ฉบับภาษาไทย สาขามนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ*, ปีที่ 10 ฉบับที่ 1.
- แคปแลนด์ และโรเบิร์ต. (2552). การวิเคราะห์ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา. กรุงเทพฯ: เอ็กซ์เปอร์เน็ท.
- ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม. (2561). การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษาโรงงานผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก. สารนิพนธ์หลักสูตรปริญญาวิศวกรรมมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการงานวิศวกรรม มหาวิทยาลัยสยาม.
- ทัศนาศ หงส์มา. (2553). ปัจจัยส่วนประสมทางการตลาดที่มีต่อพฤติกรรมการเลือกซื้อสินค้า OTOP ที่ผลิตโดยกลุ่มวิสาหกิจชุมชนเกาะเกร็ดจังหวัดนนทบุรี. รายงานการวิจัย วิทยาลัยราชพฤกษ์.
- เบญจรัตน์ คู่กระสังข์. (2556). การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษา: โรงงานน้ำดื่มจตุเพชร. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- รุธิร์ พนามยงค์. (2549). การวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์แบบ ABC. องค์การส่งเสริมการค้าของญี่ปุ่น (เจโทร กรุงเทพฯ).
- วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี. (2563). โครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://th.wikipedia.org>. (22 กรกฎาคม 2563)
- วิภาดา ศุภรพันธ์. (2548). จะเปลี่ยนไปใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือไม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 1(2): 93-105.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2553). การบัญชีต้นทุน : แนวคิดการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการบันทึกบัญชี (Cost Accounting). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เส้นทางเศรษฐกิจ. (2563). กลยุทธ์บูมสินค้า OTOP มหานครไทย ยกระดับมาตรฐานการผลิต เพื่อช่องทางตลาด. แหล่งที่มา : <http://www.thaismefranchise.com>. (23 กรกฎาคม 2563).