

การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป
กรณีศึกษา : กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชาง
ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

พิจิตรา เสนานุช

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2563

**Application of Activity-Based Costing on Processed Tamarind Case
study: Processed Tamarind Community Enterprise, Bann Non Sao Tung,
Ta-bo District, Muang, Phetchabun**

Pijitra Senanuch



**A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy Program
College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University**

2020



ใบรับรองสารนิพนธ์

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา บัณฑิตมหาบัณฑิต

หัวข้อสารนิพนธ์

การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณีศึกษา :
กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะเบา
อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

เสนอโดย

นางสาวพิจิตรา เสนานุช

สาขาวิชา

บัณฑิตมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ผศ.ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบสารนิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

(ผศ.ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต)

.....กรรมการ

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชีรับรองแล้ว

.....คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วันที่ 10 เดือน ก.ค. พ.ศ. 2563

หัวข้อสารนิพนธ์	การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณีศึกษา: กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนน เสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์
ชื่อผู้เขียน	พิจิตรา เสนานุช
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คาร์ณี เอื้อชนะจิต
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2562

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้านี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการดำเนินงานและการบริหารจัดการของ
กลุ่มวิสาหกิจชุมชน วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุน
ฐานกิจกรรมในการบริหารจัดการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการ
สัมภาษณ์เชิงลึกกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ
อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

ผลการวิจัยพบว่า การคำนวณแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมะขามแปรรูปประเภท
มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัมต้นทุนเท่ากับ 46.22 บาท มะขามคลุกบ๊วย 300 กรัมมีต้นทุน
เท่ากับ 57.57 บาทและผลิตภัณฑ์มะขามผ่าเมล็ดต้นทุน 68.91 บาท ศูนย์กิจกรรมการผลิตมะขาม
แปรรูป ทั้งหมด 12 กิจกรรม และมีกิจกรรมย่อย 27 กิจกรรม โดยตัวหลักต้นทุนที่ใช้ในการ
คำนวณต้นทุนในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ได้แก่ กระทบก ถู ขอดขาย กิโลกรัม จำนวนครั้ง จำนวน
แพ็ค จำนวนฝา และชั่วโมงแรงงาน จากการคำนวณต้นทุนการผลิตด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
เมื่อเปรียบเทียบกับราคาขาย และราคาในระบบต้นทุนเดิม ผลิตภัณฑ์มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด
150 กรัม และมะขามคลุกบ๊วยนั้นเกิดส่วนต่างการตั้งราคานั้นต่ำเกินไป ส่งผลให้ขาดทุน
ผู้ประกอบการควรระมัดระวัง และคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เช่น ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์ การ
ขนย้ายผลิตภัณฑ์ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานต่างๆ เพราะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิต ถือเป็น
ต้นทุนในการผลิตสินค้า

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม, ตัวหลักต้นทุน, มะขามแปรรูป

Thematic Paper Title	Application of Activity-Based Costing on Processed Tamarind Products. Case study: Community Enterprise of Supplementary Occupations of Tamarind Processing, Bann None Sap Tong, Tabo District, Muang, Phetchabun.
Author	Pijitra Senanuch
Thematic Paper Advisor	Asst.Prof. Dr.Darane Uachanachit
Department	Accountancy
Academic Year	2019

ABSTRACT

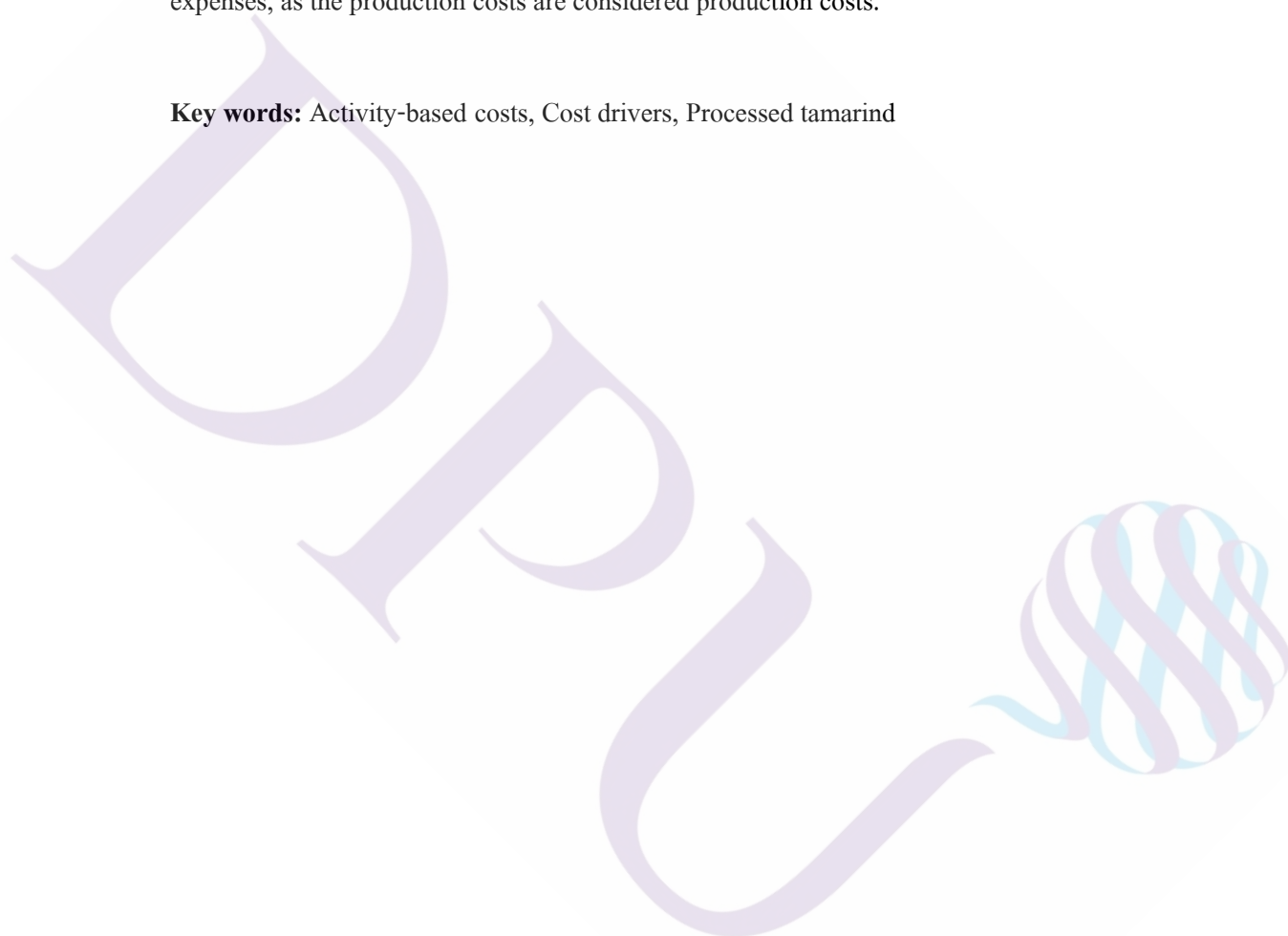
The objective of this research is to study the operation and management of community enterprise groups. Analyze the data to identify the related activities and the application of the activity-based cost system for the management of tamarind products. The data was collected by in-depth interview with Community Enterprise Occupation Tamarind Community Group Ban Non Sao Thong, Tabo Subdistrict, Mueang District, Phetchabun Province.

The results of the research showed that Calculation system for the base cost of processed tamarind processing, 150 grams of sugar coated with tamarind, cost equaled to 46.22 baht, 300 grams of tamarind with plum, costing 57.57 baht and tamarind products, costing 68.91 baht.

The center conducted 12 activities and 27 sub-activities which their cost drivers were calculated by using the activity-based cost system, including jars, bags, sales, kilograms, times, pack amounts, caps, and labor hours. Comparing the production cost calculation through the activity-based costs system with the selling price and the price in the original cost system of 150 grams tamarind with sugar and tamarind mixed with plum, the price difference was too low. As a result, entrepreneurs should be careful and consider the costs incurred such as labor costs in transportation, packaging products, and operating expenses as the production costs as well.

The cost drivers that are used to calculate costs in the activity base cost system, including jars, bags, sales, kilograms, times, pack amounts, caps and labor hours. From the production cost calculation using the activity-based costs system. When compared to the selling price and the price in the original cost system, 150 grams tamarind with sugar and tamarind mixed with plum, the price difference are too low as a result, entrepreneurs should be careful and consider the costs incurred, such as labor costs in transportation of packaging products and operating expenses, as the production costs are considered production costs.

Key words: Activity-based costs, Cost drivers, Processed tamarind



กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณและจารึกพระคุณนี้ไว้ในความทรงจำอย่างมิรู้ลืมเถื่อนว่า ความสำเร็จในครั้งนี้เกิดขึ้นได้ด้วยความกรุณาจากท่านอาจารย์ นอกจากนั้นขอกราบขอบพระคุณคณะกรรมการท่านอื่น ๆ อันประกอบด้วย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู ที่กรุณาให้ความช่วยเหลือในการแก้ไข และให้คำแนะนำที่มีประโยชน์ที่มีส่วนทำให้งานวิจัยครั้งนี้มีคุณค่ามากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณ นายทวี กระจ่าง ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชน และนางสาวสุรีย์วัลย์ จุมพลมา ที่ให้ความเอื้อเฟื้อช่วยเหลือในด้านข้อมูล และประสานในการเข้าเก็บข้อมูลในสถานที่ปฏิบัติงานจริง ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งในความช่วยเหลือ และขอขอบพระคุณอย่างสูงจากใจจริง

ในส่วนของสถานที่ปฏิบัติงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมแปรรูปมะขาม ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ ประธาน กรรมการ ตลอดจนสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชน ที่กรุณาให้ความเอื้อเฟื้อเข้าศึกษาวิจัย ซึ่งได้ให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีในการตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

คุณค่าและประโยชน์ใด ๆ ที่อาจมีจากสารนิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบเป็นเครื่องบูชาพระคุณของบิดามารดาที่ให้กำเนิดและเลี้ยงดูให้การศึกษา ตลอดจนครูบาอาจารย์และผู้ที่มีพระคุณทุกท่านที่มีส่วนในการวางรากฐานการศึกษาให้แก่ผู้วิจัย

พิจิตรา เสนานุช

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฉ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญตาราง	ช
สารบัญภาพ	ฎ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา	3
1.5 ระยะเวลาในการทำวิจัย.....	3
1.6 นิยามศัพท์.....	3
2. แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	4
2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	4
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	25
2.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย	27
3. ระเบียบวิธีวิจัย	28
3.1 ประชากร และการเลือกกลุ่มตัวอย่าง	28
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	28
3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล	29
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	29

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ผลการวิจัย	31
4.1 ข้อมูลทั่วไปและการบริหารจัดการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน	31
4.2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมะขามหวานแปรรูป	34
4.3 ขั้นตอนการผลิตมะขามแปรรูป.....	38
4.4 กำหนดต้นทุนต่อหน่วยของมะขามหวานแปรรูปด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	42
4.5 กำหนดต้นทุนต่อหน่วยของมะขามหวานแปรรูปด้วยระบบต้นทุนแบบเดิม	81
5. บทสรุป และข้อเสนอแนะ	85
5.1 สรุปผล.....	87
5.2 ข้อเสนอแนะ	88
บรรณานุกรม	89
ภาคผนวก	93
ก คำถามแบบสัมภาษณ์เชิงลึก	94
ข เอกสารการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชน	96
ค กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมแปรรูปมะขามหวานฯ ได้รับรางวัลวิสาหกิจชุมชน ดีเด่น รางวัลรองชนะเลิศอันดับที่ 2	98
ประวัติผู้เขียน	99

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
2.1	ประเภทของต้นทุน.....	6
2.2	การระบุกิจกรรมของต้นทุนฐานกิจกรรม.....	15
2.3	ตัวอย่างการกำหนดตัวผลกดันต้นทุน (Cost Driver) ของแต่ละกิจกรรม.....	18
4.1	ต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป.....	34
4.2	จำนวนขนาดผลิตภัณฑ์ที่บรรจุในแต่ละกล่อง.....	35
4.3	การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมการผลิตมะขามแปรรูป.....	42
4.4	ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	44
4.5	ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	45
4.6	ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	47
4.7	ตัวผลกดันต้นทุนการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	48
4.8	ตัวผลกดันต้นทุนการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	50
4.9	ตัวผลกดันต้นทุนการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	51
4.10	ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรม.....	52
4.11	สรุปต้นทุนตามศูนย์กิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการผลิตมะขามแปรรูป.....	55
4.12	ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	57
4.13	ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	60
4.14	ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	63
4.15	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านการจัดหาวัตถุดิบ.....	66
4.16	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการ ดำเนินงานของผลิตภัณฑ์.....	66
4.17	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านซื้อวัตถุดิบ.....	67
4.18	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าโทรศัพท์.....	67

สารบัญญัตินี้ (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.19 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต.....	68
4.20 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงาน.....	68
4.21 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้าน โทรศัพท์.....	69
4.22 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงาน.....	69
4.23 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านคัดเกรดมะขามที่จะใช้ในการผลิต....	70
4.24 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแกะเปลือกมะขามหวาน.....	70
4.25 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านนำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า.....	71
4.26 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านตากมะขามเพื่อลดความชื้น.....	71
4.27 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านการแกะเมล็ดมะขาม.....	71
4.28 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าจ้างคลุกมะขาม.....	72
4.29 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านขนย้ายเพื่อรอการผลิต.....	72
4.30 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์.....	73
4.31 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านติดฉลากในภาชนะ.....	73
4.32 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านติดบาร์โค้ดในภาชนะ.....	74
4.33 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแพ็คสินค้าสำเร็จรูป.....	74
4.34 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านขึ้นฝากระปุก.....	74
4.35 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดเรียงสินค้าลงกล่อง.....	75
4.36 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงานในการตรวจสอบ ผลิตภัณฑ์.....	75
4.37 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแรงงานในการขนย้าย.....	75
4.38 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าน้ำมันในการขนย้าย.....	76

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.39	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านเคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า.....	76
4.40	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดทำบัญชี และสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร.....	77
4.41	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าไฟฟ้า.....	77
4.42	วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าขยะ.....	78
4.43	ต้นทุนผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปจากการคำนวณในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม	78
4.44	คำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป 3 ผลิตภัณฑ์.....	81
4.45	คำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์มะขามคลุกน้ำตาลในส่วนของกลุ่มบรรจุภัณฑ์.....	82
4.46	คำนวณต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม.....	82
4.47	คำนวณต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม.....	83
4.48	คำนวณต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม.....	83
5.1	การเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนแบบเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม.....	87
5.2	คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนระบบต้นทุนเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม.....	87

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 แสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยการผลิตของกิจการผลิตสินค้า.....	11
2.2 สูตรการคำนวณต้นทุนระบบบัญชีเดิม.....	11
2.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรม.....	17
2.4 จำนวนวิสาหกิจชุมชนจำแนกตามกิจการผลิตสินค้า.....	23
4.1. ตัวอย่างโครงสร้างการดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูป.....	32
4.2 สถานที่ผลิตผลิตภัณฑ์และห้องเย็นเก็บรักษามะขาม.....	36
4.3 นำมะขามเข้าอบลมร้อนไฟฟ้า.....	36
4.4 เตรียมมะขามเพื่อคลุก.....	37
4.5 ขั้นตอนการนำมะขามมาคลุกน้ำตาล.....	37
4.6 ขั้นตอนการบรรจุภัณฑ์.....	38
4.7 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม.....	39
4.8 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกบัวขนาด 300 กรัม.....	40
4.9 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปมะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม.....	41
5.1 กราฟแสดงค่าใช้จ่ายในการผลิตมะขามแปรรูปทั้ง 3 ผลิตภัณฑ์.....	86

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีรากฐานของระบบเศรษฐกิจมาจากการเกษตรกรรม อาชีพเกษตรกรจึงมีบทบาทสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ แต่อาชีพเกษตรกรเป็นอาชีพที่มีรายได้ไม่แน่นอน การพัฒนาชีวิตความเป็นอยู่ของเกษตรกรไทยยังล่าช้า นั่นเป็นเพราะเกษตรกรไม่ได้รับการสนับสนุนด้านต้นทุนจากทางภาครัฐอย่างทั่วถึง ทั้งขาดความรู้ด้านเทคโนโลยีเพื่อการเกษตร และขาดการบริหารจัดการที่ดี ยิ่งไปกว่านั้นผลผลิตทางการเกษตรที่มีมากเกินไปเกินความต้องการตลาด ส่งผลให้ราคาสินค้าเกษตรต่ำกว่าที่ควร เป็นผลให้เกษตรกรประสบปัญหาการขาดทุนและมีหนี้สะสม ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาหลักที่ยังไม่สามารถหาทางแก้ไข เพื่อให้ได้รับการพัฒนาอย่างยั่งยืนได้

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนจัดตั้งขึ้นเพื่อช่วยเหลือเกษตรกร และสนับสนุนด้านการกระบวนการคิด การจัดการผลผลิตและทรัพยากรทุกขั้นตอน โดยภูมิปัญญาของชุมชน ซึ่งการประกอบกิจการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมีตั้งแต่ การผลิตโดยใช้ทรัพยากรภูมิปัญญาขององค์ชุมชน จนถึงขั้นตอนการจำหน่าย โดยลักษณะจะเป็นกิจการขนาดเล็ก ซึ่งมุ่งเน้นการสร้างรายได้ให้กับเกษตรกรตั้งแต่กระบวนการผลิต การแปรรูป การบริหารจัดการ (สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน, 2548) จนถึงการพัฒนาสร้างสรรค์ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ มีการทำอย่างมีแบบแผน มีระบบ ขั้นตอน ซึ่งการที่เริ่มเรียนรู้ นำไปสู่การลงมือทำกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมีความสำคัญมาก เพราะการตั้งองค์กรในชุมชนทำให้เกิดพลัง เกิดความร่วมมือ รวมถึงการมีการจัดการและบริหารที่ดี จะทำให้วิสาหกิจชุมชนมีความเข้มแข็ง

สภาวะการแข่งขันในยุคการค้าที่ไร้พรมแดน ผู้ประกอบการต้องสร้างยอดขายสินค้าและบริการต่าง ๆ ซึ่งการที่ผู้ประกอบการจะได้รับกำไรที่ดีนั้น ต้องมีการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ วิธีการคิดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจนั้นมีอยู่หลายวิธี อาทิเช่น วิธีการคิดต้นทุนแบบเดิมนั้นเป็นการคำนวณในมุมมองของนักบัญชี ซึ่งไม่สามารถระบุชัดเจนได้ว่าต้นทุนในการผลิตหรือการบริการต่าง ๆ ที่จริงมีมูลค่ามากน้อยเพียงใด (คำนาย อภิปรัชญาสกุล, 2551) ระบบต้นทุนแบบเดิม ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนที่ประกอบด้วย

วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ในทางตรงกันข้ามหากผู้ประกอบการให้ความสนใจในระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ คือการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาปรับใช้ เนื่องจากการผลิตในยุคปัจจุบันนั้นได้เปลี่ยนไป ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการผลิตต้องมีเกณฑ์เข้ามาช่วยในการจัดสรร (ไพบูลย์ ผจงวงศ์, 2561) และต้องให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรม รวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้อง โดยการแบ่งกิจกรรมที่ทำให้ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ กิจกรรมเหล่านั้นถือเป็นต้นทุนที่แท้จริง

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยเล็งเห็นถึงความสำคัญในการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับการผลิตภัณฑ์ของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ จะทำให้ผู้ประกอบการหรือสมาชิกในกลุ่มนั้นทราบต้นทุนที่แท้จริงที่เกิดขึ้นกับผลิตภัณฑ์ชนิดนั้น ๆ และสามารถจำแนกกิจกรรมต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดต้นทุนได้ และยังเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน การบริหารจัดการ รวมถึงสามารถนำต้นทุนที่คำนวณได้นั้นมากำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ ควบคุมต้นทุน และลดค่าใช้จ่าย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาการดำเนินงานและการบริหารจัดการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพมะขามแปรรูป
2. ศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป
3. การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการบริหารจัดการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. การวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปแต่ละผลิตภัณฑ์เข้าใจถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ถูกต้อง และแม่นยำจากการคำนวณต้นทุน
2. กลุ่มวิสาหกิจชุมชนสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาไปประกอบการตัดสินใจในการตั้งราคาผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปที่เหมาะสมได้
3. เพื่อนำผลการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นมาประยุกต์ใช้ในการบริหารจัดการในอนาคต

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยในครั้งนี้ศึกษาเกี่ยวกับแนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่ใช้ในการศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนที่แท้จริงในกระบวนการผลิตมะขามแปรรูป โดยจะคำนวณจากผลิตภัณฑ์ ทั้งหมด 5 ผลิตภัณฑ์ได้แก่ มะขามฝัก มะขามคลุกน้ำตาล มะขามคลุกบ๊วย มะขามผ่าเมล็ด เป็นต้น โดยงานวิจัยนี้เลือกศึกษา มะขามคลุกน้ำตาล มะขามคลุกบ๊วย และมะขามผ่าเมล็ด

2. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรกลุ่มตัวอย่างการใช้ในการวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษา กรณีศึกษากลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

1.5 ระยะเวลาในการทำวิจัย

ในการวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้กำหนดระยะเวลาที่ทำการวิจัย ในช่วงเดือนพฤษภาคม 2563 ถึงเดือน กรกฎาคม 2563

1.6 นิยามศัพท์

ผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป หมายถึง มะขามที่นำมาเพิ่มหรือสร้างมูลค่า และเป็นการถนอมอาหารให้อยู่ได้นานยิ่งขึ้น ซึ่งในการวิจัยในครั้งนี้ศึกษามะขามคลุกบ๊วย มะขามคลุกน้ำตาล

ผู้ประกอบการ หมายถึง กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing) หมายถึง การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้าหรือบริการมาจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น

ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) หมายถึง ปัจจัยที่ส่งผลให้ต้นทุนของกิจกรรมเปลี่ยนแปลง โดยตัวผลักดันกิจกรรม

ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) หมายถึง ปัจจัยหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนดสัดส่วนการใช้กิจกรรมต่าง ๆ เข้าไปกับผลที่ได้หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Objects) เช่น จำนวนยอดขาย จำนวนกิโลกรัม จำนวนปริมาณการผลิตทั้งหมด เป็นต้น

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษางานวิจัยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป
กรณี: ศึกษากลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชาง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ ในครั้งนี้มีดังนี้

2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับหลักการจำแนกต้นทุน

การจัดหาข้อมูลเพื่อใช้ในการวางแผนธุรกิจ ควบคุม และการตัดสินใจ ข้อมูลของบัญชีต้นทุนจึงต้องมีความถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ซึ่งหากมองตามความเป็นจริง ค่าใช้จ่ายในการผลิตนั้นเป็นรายการที่มีความยากในการรวบรวมต้นทุนที่ถูกต้อง ในอดีตส่วนใหญ่ใช้การคิดต้นทุนด้วยระบบต้นทุนเดิม (Traditional Costing System) การนำเกณฑ์การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้ามาช่วยจะทำให้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงการจัดสรรแบบนี้ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมจึงเข้ามาบทบาทมากขึ้น

ต้นทุน (cost) หมายถึง จำนวนทรัพยากรที่ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์หนึ่งวัตถุประสงค์ใด เพื่อให้ได้สิ่งหนึ่งสิ่งใดมา ส่วนใหญ่เป็นต้นทุนจัดแสดงในรูปตัวเงิน (monetary measurement) หรือบริการ เพื่อกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง นอกจากการวัดเป็นรูปตัวเงินแล้ว ต้นทุนอาจพิจารณาในแง่ของวัตถุประสงค์ของผู้พิจารณา (cost object) เช่น ในแง่ผลิตภัณฑ์ แผนก โครงการ ลูกค้า กลุ่มสินค้า กิจกรรม เป็นต้น (กชกร เฉลิมกาญจนนา, 2552)

ต้นทุน (cost) หมายถึง การใช้ทรัพยากรของกิจการ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ เช่น การจ่ายเงิน การสัญญาว่าจะจ่ายเงินสด การหมดไปของมูลค่าสินทรัพย์ การก่อหนี้ เป็นต้น (ไพบุลย์ ผงวงศ์, 2561)

การผลิตสินค้าหรือบริการนั้น การคำนวณต้นทุนของกิจการนั้น ๆ จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างมากสำหรับการอยู่รอดของกิจการ การที่ธุรกิจจะล้มเหลว หรือมีกำไรนั้น ขึ้นอยู่กับการบริหาร

ต้นทุน การควบคุมต้นทุน ตลอดจนการวางแผน การดำเนินธุรกิจทุกประเภทวัตถุประสงค์ที่สำคัญประการหนึ่งคือการดำเนินงานให้ได้กำไร (Profit) กำไรในการดำเนินงานได้รับจากค่าขายหักต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ต้นทุนของสินค้าจะเป็นตัวกำหนดราคาของสินค้าของกิจการ นอกจากนี้ถ้ากิจการมีการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพ การจำแนกประเภทต้นทุนสามารถจำแนกได้หลายลักษณะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำประเภทของต้นทุนนั้นไปใช้ในกระบวนการวางแผนและตัดสินใจ การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับระดับของกิจกรรม สามารถจำแนกได้เป็น 3 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผสม (เบญจรัตน์ คู่กระสังข์, 2556) ซึ่งสอดคล้องกับการอธิบายของ (ไพบุลย์ ผงวงษ์, 2561) ดังนี้ต่อไปนี้

1. ต้นทุนผันแปร (variable cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วจะผันแปรโดยตรงไปตามกิจกรรมหรือตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ เช่น ต้นทุนวัตถุดิบทางตรงจะผันแปร ไปตามปริมาณการผลิต ดังนั้นต้นทุนวัตถุดิบทางตรงถือว่าเป็นต้นทุนผันแปร (กชกร เฉลิมกาญจนา, 2552) หรือเมื่อต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นอัตราส่วนเดียวกับการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมการผลิต คือ เมื่อจำนวนผลิตเพิ่มขึ้น 1 หน่วย หน่วยต้นทุนจะเพิ่มขึ้นในอัตราต้นทุนผันแปรต่อหน่วยเช่นเดียวกัน

2. ต้นทุนคงที่ (fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วไม่ผันแปรไปตามกิจกรรมหรือตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วย โรงจอดรถลงด้วยกิจกรรมเพิ่มขึ้น เช่น ค่าเช่าโรงงาน กิจการจะจ่ายเป็นจำนวนคงที่ไม่ว่าปริมาณการผลิตจะเป็นเท่าใดก็ตาม เช่น ค่าเช่าโรงงานถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ เป็นต้น เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา (2529, น.17) ให้ความหมาย ต้นทุนคงที่ไว้ว่า เป็นต้นทุนที่เมื่อปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงตามถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ ซึ่งในกิจการการเกษตรมีต้นทุนคงที่ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาเครื่องมือเครื่องใช้ ค่าเสื่อมราคาอาคาร ค่าภาษีที่ดิน ค่าเช่าที่ดิน อย่างไรก็ตาม แม้ว่าต้นทุนคงที่จะคงที่ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง แต่ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยของกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับปริมาณของกิจกรรมการผลิต ถ้าผลิตมากต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะต่ำลง แต่ถ้าผลิตน้อยต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะสูงขึ้น

3. ต้นทุนกึ่งผันแปร หรือต้นทุนผสม (Semi variable Cost or Mixed Costs) และต้นทุนคงที่แบบขั้นบันได (Step-fixed Cost)

3.1 ต้นทุนกึ่งผันแปร (semi variable cost or mixed costs) หมายถึง ต้นทุนที่ประกอบด้วยส่วนหนึ่ง เป็นต้นทุนคงที่และอีกส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนผันแปร เช่น ค่าโทรศัพท์ทุกเดือนธุรกิจจะต้องเสียค่าบริการรักษา 100 บาท ต่อเดือน ซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ แต่จะมีอีกส่วนหนึ่งคือ ค่าใช้โทรศัพท์ ต่อครั้งของการใช้จะต้องจ่าย 3 บาทต่อครั้ง ซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนผันแปร ดังนั้น ต้นทุนค่าโทรศัพท์ถือเป็นต้นทุนกึ่งผันแปร

3.2 ต้นทุนคงที่แบบขั้นบันได (step-fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่มีส่วนที่เป็น ต้นทุนคงที่ ณ ระดับกิจกรรมหรือ ณ ระดับตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนหนึ่ง ต่อมาต้นทุนคงที่เหล่านั้นจะขยับ เพิ่มขึ้นและคงที่ ณ อีกระดับหนึ่ง ต่อมาต้นทุนคงที่ดังกล่าวจะขยับเพิ่มขึ้นและคงที่อีกครั้ง อาทิเช่น ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรเมื่อเริ่มดำเนินงาน กิจกรรมอาจจะมีเครื่องจักรเพียงเครื่องเดียว ต่อมาเมื่อ กิจกรรมขยายการผลิตเพิ่มขึ้น ซื้อเครื่องจักรมาเพิ่มค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรก็จะขยับเพิ่มสูงขึ้น และคงที่ระยะหนึ่ง เป็นต้น

ตารางที่ 2.1 ประเภทของต้นทุน (คำนาย อภิปรัชญาสกุล, 2551)

ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผสม	
		ต้นทุนกึ่งผันแปร	ต้นทุนกึ่งคงที่
- วัตถุดิบทางตรง	- ค่าบำรุงรักษาอาคาร	- ค่าโทรศัพท์	- ค่าใช้จ่ายในการเช่าอาคาร
- ค่าแรงทางตรง ลักษณะเป็นรายชั่วโมง รายวัน หรือตามชิ้นงาน	- ค่าเสื่อมราคาอาคารวิธีเส้นตรง	- ค่าแรงงานที่จ่ายเป็นเงินเดือน และมีค่าล่วงเวลา	- ค่าตรวจ สอบคุณภาพ
- ค่ากำลังไฟฟ้า - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง - ค่านายหน้าพนักงาน	- ค่าภาษีโรงเรือน - ค่าเบี้ยประกันภัย - ค่าโฆษณา	- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการคนงานบางประเภท	- เงินเดือนผู้ควบคุมงาน
- ค่าเสื่อมราคา(วิธีผลผลิต)	- ดอกเบี้ยจ่าย	- ค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุง	

ระบบบัญชีต้นทุนเป็นระบบจัดเก็บข้อมูลและสารสนเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับต้นทุนที่ประกอบด้วยกระบวนการดังต่อไปนี้

1. การรวบรวมและสะสมต้นทุนและข้อมูล ที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่อยู่ในกิจการ ข้อมูลดังกล่าวนี้ ประกอบด้วยข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเงิน ซึ่งได้แก่ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ปรากฏในใบสำคัญ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ใบกำกับสินค้า ฯลฯ ส่วนข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงินจะได้แก่ ปริมาณผลิต ชั่วโมงเครื่องจักร จำนวนวัตถุดิบเบิกใช้ จำนวนครั้งที่ใช้บริการ เป็นต้น การเก็บข้อมูลทั้ง 2 ประเภท จะช่วยให้นักบัญชีสามารถพิจารณาความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องระหว่างต้นทุนที่เป็นตัวเงินกับหน่วยวัดที่ไม่เป็นตัวเงิน (เช่น ปริมาณผลิตหรือชั่วโมงเครื่องจักร ฯลฯ)

ได้ชัดเจนมากขึ้น ซึ่งจะเป็นผลให้คำนวณต้นทุนเข้ากับตัวสินค้าหรือบริการ ได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

2. การบันทึกต้นทุน เมื่อนักบัญชีรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากแหล่งต่าง ๆ ได้ครบถ้วนแล้วก็จะบันทึกรายการเหล่านี้ไว้ในสมุดรายวันทั่วไป แล้วผ่านไปบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง สำหรับบัญชีแยกประเภทต้นทุนดังตัวอย่างในรูปที่ 2.1 จะได้แก่บัญชีวัตถุดิบ บัญชีค่าแรง บัญชีค่าใช้จ่ายการผลิต บัญชีงานระหว่างทำ และบัญชีสินค้าสำเร็จรูป การบันทึกบัญชีต้นทุนจะแตกต่างกันตาม

3. การวิเคราะห์ต้นทุน ในกรณีที่ผู้บริหารระดับต่าง ๆ ต้องการทราบต้นทุนเพื่อไปวางแผนงบประมาณหรือวัดผลปฏิบัติงานของแผนต่าง ๆ หรือตัดสินใจปัญหาของธุรกิจ ก็จะต้องศึกษาและจัดหาวิธีการวิเคราะห์ต้นทุนให้ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพการณ์ในแต่ละกรณี

4. การจัดทำหรือการรายงานต้นทุน ถือว่าเป็นกิจกรรมที่สำคัญที่สุดของระบบบัญชีต้นทุน คุณค่าของระบบจะเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารสามารถรับรายงานที่ถูกต้อง เหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ เมื่อเขาเข้าใจสาระของรายงานก็สามารถนำข้อมูลจากรายงานนั้นไปใช้ในการบริหารงานได้เป็นอย่างดี ตัวอย่างของรายงานต้นทุนได้แก่ งบต้นทุนการผลิตสินค้าหรือบริการดังกล่าวมาในบทที่แล้ว งบแสดงค่าใช้จ่ายแยกตามแผนก เปรียบเทียบกับประมาณการณ์ ฯลฯ ส่วนในบทนี้จะเน้นไปในการจัดทำงบต้นทุนการผลิตซึ่งเป็นงบประมาณที่สำคัญของงบกำไรขาดทุน

2.1.2 การจำแนกระบบบัญชีต้นทุน

1. ระบบบัญชีเพื่อคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือ โครงการ (Product or Service or Program Costing) วัดอุปสงค์ของการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ คือเพื่อตีราคาของคงเหลือ (Inventory Valuation) กำหนดต้นทุนในการบริหาร (Service Costing) วัดผลกำไร (Income Determination) กำหนดราคาขาย (Product Pricing) และตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ ดังกล่าวจะแบ่งต้นทุน เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

1.1 แบ่งตามลักษณะการผลิต เนื่องจากกิจการจะวางกระบวนการผลิตสินค้าแตกต่างกันไปทั้งนี้ขึ้นกับชนิดของสินค้า ลักษณะการจ้างงาน ขนาดคำสั่งผลิตและความซับซ้อนของกรรมวิธีการผลิต จึงเป็นผลให้เกิดวิธีการรวบรวมและคิดต้นทุนแตกต่างกันไปเป็น 2 วิธีคือวิธีการบัญชีต้นทุนงาน (Job Order Costing Method) และวิธีการบัญชีต้นทุนช่วงหรือต้นทุนกระบวนการ (Process Costing Method) และระบบผสมระหว่างวิธีการบัญชีต้นทุนงานและวิธีการบัญชีต้นทุนช่วง

1.1.1 วิธีการบัญชีต้นทุนงาน เป็นวิธีการบัญชีต้นทุนที่ใช้ในกิจการผลิตสินค้า ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกันในแต่ละคำสั่งผลิตหรือแต่ละกลุ่ม (Batch, Lot) อย่างเห็นได้ชัด ปกติจะแยก

งานแต่ละคำสั่งผลิตหรือแต่ละกลุ่มออกจากกัน แต่สะดวกต่อการรวบรวมต้นทุนการผลิตในแต่ละงาน และเมื่อทำงานขึ้นใดเสร็จก็สามารถทราบได้ว่าต้นทุนการผลิตของงานขึ้นนั้นเป็นเท่าใด ตัวอย่างของกิจการที่ใช้การบัญชีต้นทุนงานได้แก่ กิจการรับจ้างทำของ รับเหมาก่อนสร้าง อู่ต่อเรือ โรงพิมพ์ เฟอร์นิเจอร์ สำนักงานบัญชีและจดหมาย ฯลฯ

1.2 แบ่งตามหลักการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีทั่วไปนั้นจะใช้หลักการคิดต้นทุนรวมคิดเข้าผลิตภัณฑ์ (Full or Absorption Costing) ซึ่งพิจารณาต้นทุนทั้งคงที่และผันแปรเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ หลักการดังกล่าวนี้อาจไม่ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจปัญหาในระยะสั้นได้เท่ากับหลักการคิดต้นทุนโดยตรงหรือต้นทุนผันแปร (Direct or Variable Costing) เพราะตามแนวความคิดของต้นทุนผันแปร จะพิจารณาเฉพาะต้นทุนผันแปรเท่านั้นเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ส่วนต้นทุนคงที่จะนำไปแสดงเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายตามงวดเวลา (Period Cost) ทั้งนี้เพราะถือว่าต้นทุนคงที่เป็นจำนวนที่จะต้องเกิดขึ้นอยู่แล้วไม่ว่าจะมีปริมาณการผลิตหรือปริมาณขายเป็นเท่าใด

1.3 แบ่งตามชนิดของต้นทุน ที่ใช้ในการบันทึกรายการทางบัญชีและหรือจัดทำรายงานการเงินทั้งที่เสนอต่อหน่วยงานภายในและภายนอกกิจการ

ระบบบัญชีเพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม และวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ฝ่ายบริหารต้องการระบบบัญชีที่จะรวบรวมข้อมูลบัญชีตามศูนย์รับผิดชอบ (Responsibility Center) ปกติบัญชีต้นทุนจะถูกบันทึกและสะสมไว้ในศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ในที่นี้ “ศูนย์ต้นทุน” หมายถึงหน่วยงานที่เล็กที่สุดของกิจกรรมหรือขอบเขตของความรับผิดชอบที่ถูกกำหนดไว้เพื่อสะสมต้นทุน ปกติศูนย์ต้นทุนได้แก่แผนกต่าง ๆ แต่ในบางครั้งก็พบว่ามีศูนย์ต้นทุนอยู่หลายศูนย์ในแผนกเพียงแผนกเดียว เช่น แผนกเครื่องจักรอาจจะมีเครื่องจักรหลาย ๆ ประเภท แต่ละประเภทมีต้นทุนแตกต่างกัน จึงจะถือว่าเครื่องจักรแต่ละเครื่องเป็นศูนย์ต้นทุนหนึ่งศูนย์

ระบบบัญชีต้นทุนที่ดีควรจะสนองจุดมุ่งหมายทั้ง 2 ประการ คือเพื่อคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อรายงานผลการปฏิบัติงานในศูนย์ความรับผิดชอบ นั่นคือ มีการติดตามข้อมูลต้นทุนเข้าตามหน่วยผลิตภัณฑ์และตามศูนย์ต้นทุน โดยมีขั้นตอนตามลำดับ ดังนี้

ขั้นที่ 1 รวบรวม บันทึก และสะสมต้นทุนเข้าตามแผนก หรือศูนย์ต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและวัดผลในการดำเนินงานของแผนกหรือศูนย์

ขั้นที่ 2 นำเอาต้นทุนของแผนกหรือศูนย์ต้นทุนที่สะสมได้ไปคิดเข้ากับหน่วยผลได้ (Output) ซึ่งได้แก่ตัวสินค้าหรือบริการที่ผ่านกระบวนการผลิตของแผนกหรือศูนย์ต้นทุนนั้น ทั้งนี้เพื่อคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการในเวลาต่อมา

2.1.3 วงจรการบันทึกต้นทุนการผลิต

การบันทึกต้นทุนการผลิตเป็นกระบวนการที่สำคัญของระบบบัญชีต้นทุนทุกประเภท และก่อนที่จะทำการบันทึกต้นทุนการผลิตสินค้าของกิจการใด จำเป็นต้องทราบเส้นทางทางการผลิตสินค้าและระบบการบันทึกของกองเหลือของกิจการนั้น โดยปกติเส้นทางทางการผลิตของวงจรใดๆ ประกอบด้วยกระบวนการดำเนินงานต่อไปนี้

1. การจัดหา (Procurement) ทรัพยากรต่างเพื่อป้อนเข้าสู่การผลิต ทรัพยากรเหล่านี้ ได้แก่ วัตถุดิบ วัสดุ เครื่องจักร โรงงาน อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ สิ่งอำนวยความสะดวก และสาธารณูปโภคต่าง ๆ รวมทั้งแรงงานประเภทต่าง ๆ ในกรณีที่เป็นวัตถุดิบ และวัสดุต่าง ๆ (Materials and Supplies) นอกจากนี้จะมีการสั่งซื้อ ตรวจสอบ ทดสอบคุณภาพและยังรวมไปถึงการเก็บรักษาวัตถุดิบ ให้อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้

2. การผลิต (Production) เป็นกระบวนการที่สำคัญที่สุด กิจการอาจจะมีแผนกผลิตเพียงแผนกเดียวหรือหลายแผนกหรือหลายโรงงานก็ได้ ขึ้นอยู่กับกรรมวิธีการผลิตและประเภทสินค้า เมื่อเริ่มดำเนินการผลิตจะมีการนำเอาวัตถุดิบ แรงงาน เครื่องจักร และสิ่งอำนวยความสะดวก ในการผลิตเข้าสู่กระบวนการผลิตในโรงงาน จนกระทั่งการผลิตเสร็จสิ้นและได้สินค้าสำเร็จรูป

3. การเก็บสินค้า สินค้าที่ผลิตเสร็จจากโรงงานจะถูกตรวจสอบ นับแล้วนำส่งเข้าเก็บรักษาไว้ในคลังสินค้า เพื่อรอไว้ขายในภายหลัง

4. การขาย (Selling) เมื่อขายสินค้าให้ลูกค้าก็จะนำสินค้าออกจากคลังหรือโรงเก็บสินค้าเพื่อส่งมอบแก่ลูกค้า พร้อมทั้งเก็บเงินค่าขาย

2.1.4 การเลือกเกณฑ์ที่จะใช้คิดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต

เมื่อกิจการต้องการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตให้ถูกต้องและเหมาะสม กับสภาพการผลิตจริง ๆ ก็จำเป็นต้องเลือกเกณฑ์ที่ใช้คิดค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างรอบคอบ ปกติจะพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจการนั้น ๆ มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ประเภทใด เช่น ตามหน่วยที่ผลิตเสร็จเป็นหน่วย ขึ้น กิโลกรัม ปอนด์ ฯลฯ หรือตามมูลค่าแรงงานหรือวัตถุดิบเป็นต้น ทั้งนี้โดยมีหลักการพิจารณาเกณฑ์กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนี้

1. ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิต กับเกณฑ์ที่จะเลือกใช้ว่าใกล้ชิดกันมากน้อยเพียงใด ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายการผลิตสูงขึ้นหรือต่ำลงในทางเดียวกับชั่วโมงแรงงานกับ ชั่วโมงเครื่องจักร เกณฑ์ใดจะให้ผลใกล้เคียงความจริงมากกว่า

2. ลักษณะรายการของค่าใช้จ่ายการผลิต เนื่องจากค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วย บัญชีย่อยหลายบัญชี เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงทางอ้อม ค่าน้ำค่าไฟ ค่าซ่อมแซม ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรในโรงงาน ฯลฯ ซึ่งรายการเหล่านี้มีความสัมพันธ์กับเกณฑ์หรือกิจกรรมต่าง ๆ กัน

เช่น วัตถุดิบทางอ้อมอาจจะสัมพันธ์กันกับหน่วยผลิต ในขณะที่ราคาค่าเสื่อมสินทรัพย์สัมพันธ์กับระยะเวลา อย่างไรก็ตามการที่จะกำหนดเกณฑ์ให้แก่บัญชีย่อยของค่าใช้จ่ายการผลิตทุกบัญชีย่อมเป็นการสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายไปโดยใช้เหตุผล จึงต้องดูแลลักษณะรวมโดยทั่ว ๆ ไปของค่าใช้จ่ายการผลิตว่าเน้นหนักไปทางใด เช่น ถ้าส่วนใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักร เช่นเป็นค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา ค่าเสื่อมราคา ฯลฯ ก็จะพิจารณาเกณฑ์ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นตัวกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

3. ค่าใช้จ่ายที่ประหยัดได้ เป็นความจริงที่ว่ายิ่งต้องการคำนวณต้นทุนให้ละเอียดและถูกต้องมากเท่าใด ก็ยิ่งเสียค่าใช้จ่ายมากขึ้นเท่านั้น ดังนั้นหากมีทางเลือกมากกว่า 2 เกณฑ์ ที่ให้ผลลัพธ์แตกต่างกันไม่มากนักก็ควรเลือกวิธีที่เสียเวลาและค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

4. ความยากง่ายในการคำนวณและการประยุกต์ใช้กับสถานการณ์จริง ในบางกรณีพบว่าผู้ต้องการใช้ข้อมูลดังกล่าวไม่มีความเข้าใจในการคำนวณและวิธีการนำไปใช้

5. ความเป็นอิสระของเกณฑ์ในกรณีที่เกิดการใช้เกณฑ์มูลค่า เช่น ค่าแรงทางตรง หรือมูลค่าวัตถุดิบทางตรง เป็นเครื่องกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตนั้น การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายการผลิตกับเกณฑ์มูลค่านี้นั้นเน้นในด้านการวัดปริมาณ (Volume) เท่านั้น แต่ภายใต้สภาวะเงินเฟ้อขึ้น ระดับราคาสินค้าโดยทั่ว ๆ ไป จะสูงขึ้นอย่างรวดเร็วจะมีผลกระทบต่อมูลค่าวัตถุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ว่าต้นทุนสูงขึ้นทั้ง ๆ ที่ปริมาณผลิตเท่าเดิมหรือลดลงกว่าเดิม สำหรับเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วไปมี 5 เกณฑ์ (ควมฉนิ โคมารทต, 2559) ได้แก่ หน่วยผลิตเสร็จ (Unit of Production) วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials Cost) ค่าแรงทางตรง (Direct Labor Cost) ชั่วโมงแรงงานทางตรง (Direct Labor Hours) ชั่วโมงเครื่องจักร (Machines Hours)

2.1.5 ทฤษฎีระบบต้นทุนเดิม (Traditional Costing System)

ในระบบต้นทุนเดิม การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต ส่วนมากจะเป็นค่าแรงงานทางตรงในการจัดสรรเนื่องจากสมัยก่อนนั้นไม่มีปัญหา เพราะค่าแรงงานทางตรงเป็นต้นทุนส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตซึ่งค่าใช้จ่ายจะสัมพันธ์โดยตรงกับค่าแรงงานทางตรง ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ได้แบ่งต้นทุนในการผลิตสินค้าออกเป็น 3 ชนิด คือวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานหรือค่าใช้จ่ายในการผลิต

1. ต้นทุนการผลิตมีดังนี้

1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) คือ ส่วนหนึ่งของต้นทุนทางตรงที่เป็นวัตถุดิบสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้า โดยถือเป็นต้นทุนสำคัญของสินค้า วัตถุดิบทางตรงมักจะผันแปรไปตามปริมาณการผลิตสินค้าหรือกิจกรรมการผลิตอย่างมีสาระสำคัญ

1.2 ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) คือ ส่วนหนึ่งของต้นทุนทางตรงที่เป็นค่าแรงงานในการผลิตสินค้า โดยถือเป็นต้นทุนสำคัญของสินค้า ค่าแรงทางตรงมักจะผันแปรไปตามปริมาณการผลิตสินค้าหรือกิจกรรมการผลิตอย่างมีสาระสำคัญ

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing Overhead) คือ ค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกิดขึ้นทั้งหมดในการผลิตสินค้า ยกเว้นวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน ค่าแรงทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าเสื่อมราคาโรงงานและเครื่องจักร



ภาพที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยการผลิตของกิจการผลิตสินค้า (พรรณนิภา รอดวรรณะ, 2560) การคำนวณต้นทุนการผลิตของระบบบัญชีเดิมแบบเดิม

$$\text{ต้นทุนการผลิต} = \text{วัตถุดิบทางตรง} + \text{ค่าแรงงานทางตรง} + \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิต}$$

ภาพที่ 2.2 สูตรการคำนวณต้นทุนระบบบัญชีเดิม

ในการคำนวณต้นทุนสินค้าของระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ค่าวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงสามารถระบุเข้าสู่ตัวสินค้าได้โดยตรง แต่ในส่วนของค่าใช้จ่ายในการผลิตไม่สามารถระบุเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าโดยตรงได้ วิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตมี 4 วิธีดังนี้

1. การใช้หน่วยผลิตเป็นหลัก
2. การใช้วัตถุดิบเป็นหลัก
3. การใช้ค่าแรงงานทางตรงเป็นหลัก
4. การใช้ชั่วโมงทำงานของแรงงานทางตรงเป็นหลัก

ในการศึกษางานวิจัยในครั้งนี้ จะใช้หน่วยผลิตเป็นตัวจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยใช้ปริมาณการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ โดยนำเอาค่าใช้จ่ายในการ

ผลิตทั้งหมดของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดหารด้วยปริมาณผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เพื่อประมาณการต้นทุน

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตผลิตภัณฑ์ X}}{\text{ปริมาณการผลิต X}}$$

ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมนั้นการประกอบธุรกิจในยุคปัจจุบันอาจจะไม่ตอบโจทย์ เนื่องจากการคำนวณต้นทุนแบบระบบต้นทุนเดิมนั้นไม่สามารถระบุมูลค่าต้นทุนที่จริงที่เกิดขึ้นได้ และต้นทุนในการผลิตหรือให้บริหารในแต่ละขั้นตอนเป็นเท่าใด

2. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Costs) เป็นค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดใดงวดหนึ่ง และเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงหรือที่ค้างจ่ายในงวดนั้น ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร

ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด (Period Costs) คือ ค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดใดงวดหนึ่ง เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงหรือที่ค้างจ่ายในงวดนั้น เช่น ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses) ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการตลาดหรือการขาย (Marketing or Selling Expenses) และค่าใช้จ่ายการบริหาร (Administration Expenses) ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expenses) ค่าภาษี (Taxes Expenses) ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานมี 2 ประเภท คือ

1. ค่าใช้จ่ายทางการตลาดหรือการขาย คือ ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการสนับสนุนการขาย รวมค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ทำให้สินค้าถึงมือผู้ซื้อ เช่น ค่าขนส่งเมื่อขาย เงินเดือน ค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าโฆษณา ค่ารับรอง

2. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร คือ ค่าใช้จ่ายทุกอย่างที่เกิดขึ้นในสำนักงาน ไม่รวมโรงงาน เช่น ค่าใช้จ่ายในฝ่ายธุรการ ฝ่ายบัญชีการเงิน ฝ่ายการตลาด ฝ่ายบุคลากร ฝ่ายกฎหมาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร รวมถึงเงินเดือน ค่าตอบแทน ค่าสาธารณูปโภค ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมทางการขาย และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในสำนักงาน

ข้อบกพร่องของระบบบัญชีต้นทุนเดิม

ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมนั้นเป็นการเน้นการจัดสรรปันส่วนของค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่สินค้าโดยตรง จากที่เคยกล่าวไปข้างต้นว่า เกณฑ์ในการปันส่วนของระบบบัญชีต้นทุนเดิมจะเป็นการอ้างอิงกับการประมาณการการผลิต อาทิเช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนหน่วยผลิต ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ต้นทุนวัตถุดิบ เป็นต้น ซึ่งการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบนี้จะส่งผลให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตมากนั้นมีค่าใช้จ่ายในการผลิตสูง ในทางตรงกันข้ามหากผลิตภัณฑ์นั้นมีจำนวนในการผลิตที่น้อยค่าใช้จ่ายในการผลิตก็จะต่ำเกินไป ส่งผลให้ผลลัพธ์ที่ได้นั้นอาจบิดเบือนได้

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบเดิมกับแบบฐานกิจกรรมมีลักษณะคล้ายกัน เพียงแต่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนำต้นทุนแต่ละชนิด (Cost Element) ปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมเป็นลำดับแรก ไม่ใช่ปันส่วนเข้ากลุ่มต้นทุนตามระบบเดิม ในขั้นที่ 2 ทำการระบุตัวผลกัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อนำไปสู่การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ซึ่งจะมีจำนวนตัวผลกัณฑ์มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับชนิดและจำนวนกิจกรรมที่ระบุขึ้น และเมื่อคูณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยด้วยปริมาณของตัวผลกัณฑ์กิจกรรมที่แต่ละสินค้าใช้ไปในกิจกรรม ก็จะได้ค่าใช้จ่ายการผลิตสินค้าหรือบริการแต่ละชนิด และเมื่อนำต้นทุนที่ได้ไปรวมกันต้นทุนทางตรงอื่นของสินค้าก็จะได้ต้นทุนรวมของสินค้าหรือบริการในที่สุด

ในส่วนของการปันส่วนแบบเดิมนั้น ค่าใช้จ่ายการผลิตที่สะสมอยู่ตามกลุ่มต้นทุนต่าง ๆ มักจะปันส่วนเข้าสู่สินค้าโดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเน้นที่ตัวสินค้าและปริมาณการผลิต ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารงาน โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมและถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้ในกิจกรรมอีกทีหนึ่ง ซึ่งข้อแตกต่างพอสรุปได้ 2 ประการ

1. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะกำหนดกลุ่มต้นทุนกิจกรรม มากกว่าจะกำหนดในรูปของกลุ่มต้นทุน
2. ตัวผลกัณฑ์กิจกรรมหรือตัวผลกัณฑ์ต้นทุน (Activity or Cost Driver) ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนสินค้าจะมีโครงสร้างแตกต่างไปจากฐานในระบบเดิม ซึ่งในแต่ละกิจกรรมต้องมีการวิเคราะห์หว่าอะไรเป็นตัวผลกัณฑ์หรือเป็นสาเหตุสำคัญแท้จริงที่ทำให้ต้นทุนของกิจกรรมนั้นเปลี่ยนแปลงไป

2.1.6 ทฤษฎีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing)

ระบบต้นทุนกิจกรรม หมายถึง “วิธีการรวบรวมต้นทุนและการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ การจัดสรรค่าใช้จ่ายให้กับกลุ่มกิจกรรมหรือศูนย์กิจกรรม และการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าผลิตภัณฑ์หรือบริการตามตัวผลกัณฑ์ตามต้นทุน”

หลักการสำคัญของแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม ก็คือ กิจกรรมเป็นแหล่งสำคัญในการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยการผลิตต่าง ๆ ในการสร้างผลผลิต จึงต้องมีการคำนวณต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่กำหนดไว้ ทำให้ต้นทุนสินค้าและบริการมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือมากกว่าต้นทุนที่ได้จากระบบต้นทุนแบบเดิม (ดวงมณี โกมารทัต, 2559)

ต้นทุนกิจกรรมเป็นนวัตกรรมในการคิดต้นทุนสินค้าและบริการที่พัฒนาโดย Cooper and Kanplan (1988a) ได้นำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในวารสาร Harvard

Business Review (Kaplan & Cooper, 1988) โดยได้สนับสนุนแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมทั้งในเชิงทฤษฎีและการประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ โดยแบ่งการดำเนินการขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ที่ทำให้ทราบถึงการดำเนินงานว่าประกอบด้วยกิจกรรมที่เกี่ยวข้องอะไรบ้าง เพราะการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมจะทำให้เกิดการบิดเบือนได้ ต้นทุนสินค้าหรือบริการบางชนิดอาจจะมีต้นทุนสูงหรือต่ำไปจากความเป็นจริง ทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ Cooper and Kaplan (1988b) การคำนวณต้นทุนกิจกรรมจะช่วยให้การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตหรือค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีความแม่นยำมากยิ่งขึ้น ตลอดจนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์กิจกรรม
2. การระบุต้นทุนกิจกรรม
3. การระบุตัววัดผลการปฏิบัติงาน ต้นทุนต่อหน่วยของผลได้ สัดส่วนเวลาที่ใช้และคุณภาพของผลได้
4. การระบุความเกี่ยวข้องของผลที่ได้ในแต่ละกิจกรรม และตัวหลักต้นทุน
5. ข้อมูลในการควบคุมและลดต้นทุนของกิจการ อีกทั้งใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนของกิจกรรมที่เกิดขึ้น

6. การระบุต้นทุนกิจกรรมกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีที่ช่วยในการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องมากขึ้นกว่าระบบการคำนวณต้นทุนโดยใช้ระบบบัญชีทั่วไป เนื่องจากระบบต้นทุน (นฤมล ศรีจันทร์, 2558)

ขั้นตอนการวางระบบต้นทุนฐานกิจกรรมแบ่งเป็น 5 ขั้นตอน ดังนี้ (Chen, 2556)

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดวัตถุประสงค์ในการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing Objective) การวางระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมีความซับซ้อนเพียงใดขึ้นอยู่กับข้อกำหนดวัตถุประสงค์ ของการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรม การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมเพื่อต้องการข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลิตภัณฑ์เพื่อให้เป็นแนวทางในการลดต้นทุนของกิจการ การ ปรับปรุงกระบวนการผลิต การลดต้นทุนการผลิต ความซับซ้อนในการวางระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมจะ มีมากขึ้นก็อาจจะต้องใช้ตัวหลักต้นทุนมากขึ้น การวิเคราะห์กิจกรรมก็จะความหลากหลายและ ซับซ้อนมากขึ้น

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์กิจกรรม หมายถึง กระบวนการศึกษาลักษณะการดำเนินงาน เพื่อระบุ อธิบาย จำแนก และประเมินกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานนั้น จะทำให้เราทราบรายละเอียด แบ่งออกเป็น 3 ลักษณะ คือ การวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรม (Identify Activities)

การวิเคราะห์ระดับกิจกรรม (Activities Hierarchy) และการวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม (Value Activities)

1. การวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทั้งหมด โดยทั่วไปเราสามารถจำแนกกิจกรรมได้ 2 กลุ่ม

1.1. กิจกรรมหลัก คือกิจกรรมที่ทำหน้าที่ผลิตสินค้าหรือให้บริการลูกค้าโดยตรง เช่น การจัดหาปัจจัยการผลิต การผลิต การขาย การให้บริการหลังการขาย เป็นต้น

1.2. กิจกรรมรอง คือกิจกรรมที่สนับสนุนกิจกรรมหลักให้สามารถดำเนินการให้บริการลูกค้าที่ต้องการกำหนดต้นทุนที่กำหนดไว้ เช่น การเก็บรักษาวัตถุดิบ การตรวจสอบคุณภาพสินค้า การฝึกอบรมพนักงาน การประมวลผลและการรายงาน ในขั้นตอนนี้อาจใช้เวลาพอสมควรในการจำแนกกิจกรรม

2. การวิเคราะห์ระดับกิจกรรม เป็นการวิเคราะห์ลักษณะการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและผลที่เกิดจากกิจกรรมนั้น การวิเคราะห์ในส่วนนี้จะมีประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ระดับ ดังนี้

ตารางที่ 2.2 การระบุกิจกรรมของต้นทุนฐานกิจกรรม

ระดับกิจกรรม	ประเภทกิจกรรม	ตัวหลักกิจกรรม
กิจกรรมระดับหน่วย	สัมพันธ์กับเครื่องจักร	ชั่วโมงเครื่องจักร
	- การตัด	
	- การพิมพ์	
	- การเจาะ	ชั่วโมงแรงงานทางตรง
	สัมพันธ์กับแรงงาน	
	- ประกอบ	
	- การทาสี	
- การเย็บ		
กิจกรรมระดับกลุ่ม	การเตรียมเครื่องจักร	จำนวนครั้งการเตรียม
	การสั่งซื้อ	จำนวนครั้งการสั่งซื้อ
	ต้นทุนการขนย้าย	จำนวนวัตถุดิบต่อ Lot
	การตรวจสอบ	จำนวนครั้งในการตรวจสอบ

ตารางที่ 2.2 (ต่อ)

ระดับกิจกรรม	ประเภทกิจกรรม	ตัวหลักกิจกรรม
กิจกรรมระดับผลิตภัณฑ์	การออกแบบผลิตภัณฑ์ การทดสอบผลิตภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายการพัฒนา	จำนวนครั้งในการออกแบบ จำนวนครั้งการทดสอบ กลุ่มผลิตภัณฑ์
กิจกรรมระดับอำนาจการ	เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ภาษีโรงเรือน ค่าเบี้ยประกันภัย	จำนวนพนักงาน พื้นที่ตารางฟุต พื้นที่ตารางฟุต พื้นที่ตารางฟุต

2.1 กิจกรรมระดับหน่วย (Unit –level Activities) ตัวหลักค้ำต้นตุนของกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต จะเรียกว่า ตัวหลักค้ำต้นตุนระดับหน่วย (Unit Level) กล่าวคือ ปริมาณการผลิตที่เพิ่มขึ้น มีความต้องการใช้วัตถุดิบทางอ้อม วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไปในการผลิตตามจำนวนสินค้าที่ผลิตได้

2.2 กิจกรรมระดับกลุ่ม (Batch–level Activities) ตัวหลักค้ำต้นตุนของกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับรอบ หรือชุดการผลิต จะเรียกว่า ตัวหลักค้ำต้นตุนระดับกลุ่ม (Batch Level) กล่าวคือ ในแต่ละรอบหรือชุดการผลิตหนึ่ง ๆ จะมีการขนย้ายวัตถุดิบ หรือติดตั้งเครื่องจักรเพื่อเตรียมการผลิตในแต่ละชุดหรือการผลิตที่มีความแตกต่างกันไป

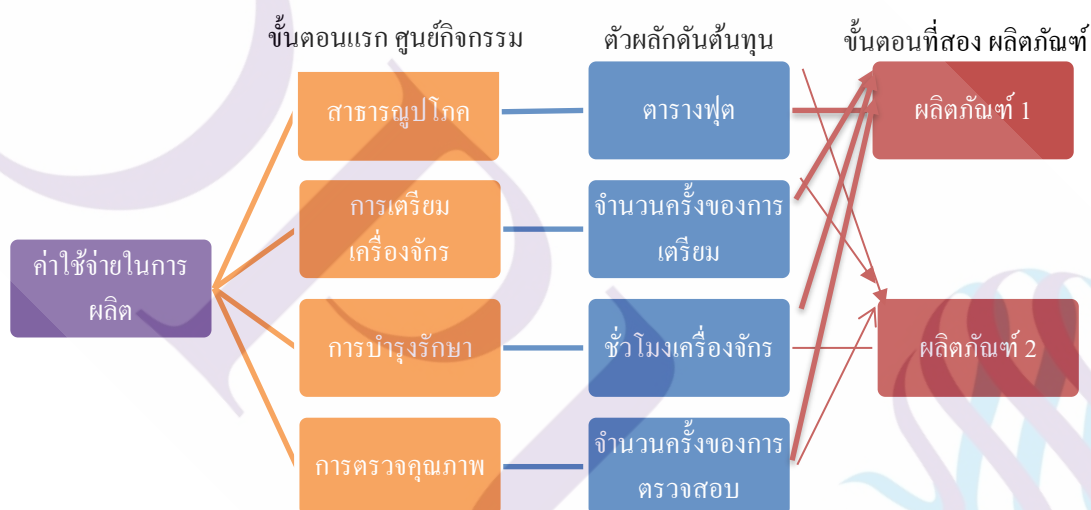
2.3 กิจกรรมระดับผลิตภัณฑ์ (Product –level Activities) ตัวหลักค้ำต้นตุนของกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับลักษณะของผลิตภัณฑ์แต่ละรุ่น จะเรียกว่าตัวหลักค้ำต้นตุนระดับผลิตภัณฑ์ (Product Level) อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ หรือคุณลักษณะเฉพาะของผลิตภัณฑ์ในแต่ละรุ่นแตกต่างกันไป หรือในรอบการดำเนินงานหนึ่ง

2.4 กิจกรรมระดับอำนาจการ (Facility – level Activities) ตัวหลักค้ำต้นตุนของกิจกรรมระดับอำนาจการ เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนกระบวนการผลิตโดยภาพรวม ไม่มีความสัมพันธ์ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับปริมาณการผลิต ปริมาณกลุ่มการผลิต เช่น การบริหารโรงงาน การซ่อมบำรุงโรงงาน การรักษาความปลอดภัยโรงงาน ค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน เป็นต้น (เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ, 2562)

ขั้นตอนที่ 3 การรวบรวมต้นทุนการใช้ทรัพยากรและคิดเข้าสู่กิจกรรม

ในขั้นตอนนี้จะสามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วนคือ การกำหนดศูนย์กิจกรรม และการรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม การกำหนดศูนย์กิจกรรมหลังจากที่ดำเนินการวิเคราะห์เสร็จสิ้น จะพบว่ามีกิจกรรมย่อย ๆ เป็นจำนวนมากที่อยู่ในแต่ละกิจกรรมหลัก การนำกิจกรรมทั้งหมดที่สำรวจมาได้มาคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมทุกรายการเวลาและค่าใช้จ่าย ผู้วางระบบจึงต้องดำเนินการรวบรวมกิจกรรมย่อยเหล่านี้ไว้ในศูนย์กิจกรรม

การรวมต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม เนื่องจากกิจการทั่วไปไม่ได้บันทึกรายการต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม แต่จะบันทึกการรวบรวมต้นทุนฐานกิจกรรมจากรายการต้นทุนดังกล่าวเข้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร แล้วพิจารณาสิ่งที่จะต้องคิดต้นทุน (Cost Driver) ที่สำคัญกับกลุ่มต้นทุนดังกล่าวที่ 2.3 (ไพบูลย์ ผงวงศ์, 2561 น. 75)



ภาพที่ 2.3 การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้ต้นทุนตามกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 4 กำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

เนื่องจากจะนำมาใช้ในการคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อไป ตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรมจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับอะไรเป็นผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรมนั้น ๆ หรืออะไรเป็นสิ่งที่ทำให้ต้นทุนเพิ่มหรือลด เช่น กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพจะมีต้นทุนผันแปรกับชั่วโมงการตรวจสอบ เป็นต้น กิจกรรมการเดินเครื่องจักรจะผันแปรตามชั่วโมงเครื่องจักร กิจกรรมการออกแบบจะขึ้นอยู่กับจำนวนโมเดลของสินค้า กิจกรรมการเตรียมการผลิตจะมีต้นทุนผันแปรตามจำนวนครั้งหรือรอบของการผลิต เป็นต้น สิ่งสำคัญของตัวผลักดันต้นทุนคือต้องเป็นสาเหตุของการ

เปลี่ยนแปลงต้นทุน ในทางปฏิบัติกิจการจะต้องสังเกตการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนว่าขึ้นอยู่กับปัจจัยใด หรืออาจต้องใช้เทคนิคทางสถิติช่วยในการเลือกสรรตัวหลักคั่นต้นทุนที่เหมาะสม การคำนวณอัตราคั่นทุนกิจกรรมต่อตัวหลักคั่นต้นทุนที่ได้เลือกไว้ โดยการนำตัวเลขรวมของต้นทุนแต่ละกิจกรรมหลักมาหารด้วยจำนวนตัวหลักคั่นต้นทุน ตัวอย่างการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุน (Cost Driver) ของแต่ละกิจกรรมดังตารางที่ 2.3

ตารางที่ 2.3 ตัวอย่างการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุน (Cost Driver) ของแต่ละกิจกรรม (สมพงษ์ ปัญญาธิง, 2553)

กิจกรรม	ตัวหลักคั่นต้นทุน
การจ่ายสินค้าออกเป็นกล่อง	จำนวนกล่อง
การจ่ายสินค้าออกเป็นชั้น	จำนวนชั้น
การเตรียมการจ่ายสินค้า	จำนวนบรรทัดคำสั่งซื้อ

การจัดการกับตัวหลักคั่นต้นทุนให้ได้ก่อนที่จะลงมือพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ต่อไปจึงเป็นวิธีที่ได้ผลดีที่สุดในการจัดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า กิจการไม่ควรเสียเวลาไปในการปฏิบัติกิจกรรมบางอย่าง การจัดการตัวหลักคั่นต้นทุนจะช่วยขจัดและลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าให้น้อยลง แล้วเพื่อให้ข้อมูลนั้นเกิดประโยชน์มากที่สุดจึงต้องมีการระบุกิจกรรมว่ากิจกรรมนั้นเป็นการเพิ่มมูลค่า (Value –added Activities) หรือกิจกรรมไม่เพิ่มมูลค่า (Non-Value –added Activities) ซึ่งมีคำนิยามและตัวอย่างดังนี้

1. กิจกรรมเพิ่มมูลค่า (Value – added Activities) เป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าให้กับผลิตภัณฑ์ กิจกรรมที่จำเป็นต่อการผลิตสินค้าและบริการ (ดวงมณี โกมารทัต, 2559) และลูกค้ามีความพึงพอใจที่จะจ่ายเงินสำหรับกิจกรรมนั้น ได้แก่ การออกแบบ การประกอบการ ฟันสี และการบรรจุหีบห่อ เป็นต้น

2. กิจกรรมไม่เพิ่มมูลค่า (Non – Value – added Activities) เป็นกิจกรรมที่ใช้ไปแล้วเกิดเป็นต้นทุนที่ไม่ทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้น กิจกรรมที่เพิ่มค่าใช้จ่ายหรือเพิ่มเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้าและบริการ ได้แก่ การตรวจสอบวัตถุดิบ ค่าเคลื่อนย้ายวัสดุหรือสินค้า การตรวจสอบและการเก็บสินค้า เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าไปในผลิตภัณฑ์

กิจกรรมเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นผลที่ได้รับจากการกระทำกิจกรรม การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จึงต้องทราบว่าผ่านกิจกรรมใดมาบ้าง แล้วจึงกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมและคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม

2.1.7 แนวคิดเกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน

วิสาหกิจ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 ให้ความหมายของ “วิสาหกิจ” หมายถึง การประกอบกิจการ เช่น การผลิต การขนส่ง การจำหน่าย

วิสาหกิจ หมายถึง การประกอบการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการคิด การจัดการผลผลิตและทรัพยากรทุกขั้นตอน โดยภูมิปัญญาขององค์กรชุมชนหรือเครือข่ายขององค์กรชุมชน (เสรี พงศ์พิศ และสุภาส จันทร์หงษ์, 2548)

สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน ให้ความหมายวิสาหกิจชุมชนไว้ว่า “กิจการของชุมชน เกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการหรือ การอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพันมีวิถีชีวิตร่วมกัน และรวมตัวกันประกอบกิจการดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นนิติบุคคลในรูปแบบใดหรือไม่เป็นนิติบุคคลเพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชน และระหว่างชุมชน”

จากความหมายและลักษณะของวิสาหกิจชุมชนข้างต้น สรุปได้ว่า วิสาหกิจชุมชนคือ การประกอบกิจการตั้งแต่การผลิต โดยใช้ทรัพยากรภูมิปัญญาขององค์กรชุมชนทุกขั้นตอนจนถึง การจำหน่าย และการให้บริการอื่น ๆ โดยลักษณะของกิจการเป็นกิจการขนาดเล็ก สร้างรายได้ของชุมชน พึ่งพาตนเองได้ มุ่งเน้นการพึ่งตนเองทางเศรษฐกิจของครอบครัวของชุมชน ทำให้ชุมชนอยู่ดีมีสุข

การรวมกลุ่มวิสาหกิจชุมชน หมายถึง การรวมกลุ่มของสมาชิกในชุมชนที่มีความประสงค์ร่วมกันในการประกอบการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการคิด การจัดการผลผลิต และทรัพยากรทุกขั้นตอนโดยภูมิปัญญาของ องค์กรชุมชนหรือ เครือข่ายองค์กรชุมชน เพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัวชุมชน และระหว่างชุมชน โดยนำวัตถุประสงค์บริการและภูมิปัญญาของชุมชนรวมทั้งงานวิจัยต้นแบบสร้างสรรค์ผลผลิตเพื่อก่อให้เกิดการพัฒนา เศรษฐกิจ สังคม และการเรียนรู้ของชุมชน เพื่อการจัดการ “ทุนของชุมชน” อย่างสร้างสรรค์เพื่อการพึ่งตนเอง

ลักษณะของวิสาหกิจชุมชน วิสาหกิจชุมชน มีลักษณะสำคัญถือเป็นองค์ประกอบของวิสาหกิจชุมชนดังนี้ (สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน, 2548, หน้า 2)

1. ชุมชนเป็นเจ้าของกิจการเอง คนนอกอาจมีส่วนร่วมโดยอาจมีการถือหุ้นได้เพื่อการมีส่วนร่วมหรือร่วมร่วมมือ ให้ความช่วยเหลือ แต่ไม่ใช่หุ้นใหญ่ทำให้มีอำนาจในการตัดสินใจ

2. ผลผลิตมาจากกระบวนการในชุมชน ซึ่งอาจจะนำวัตถุดิบบางส่วนมาจากภายนอกได้ แต่เน้นการใช้ทรัพยากรในท้องถิ่นให้มากที่สุด

3. ริเริ่ม สร้างสรรค์เป็นนวัตกรรมของชุมชน เพื่อการพัฒนาศักยภาพของชุมชนซึ่งมีความรู้ภูมิปัญญาหากมีกระบวนการเรียนรู้ที่เหมาะสมเกิดมีความเชื่อมั่นในตัวเองก็จะริเริ่มสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ ได้โดยไม่เอาแต่เลียนแบบหรือแสวงหาสูตรสำเร็จ

4. มีฐานภูมิปัญญาท้องถิ่นผสมผสานกับภูมิปัญญาสากล ฐานภูมิปัญญาท้องถิ่นเป็นฐานทุนที่สำคัญเป็นการสืบทอดภูมิปัญญาท้องถิ่น โดยปรับประยุกต์ให้ทันสมัย ผสมผสานกับความรู้ภูมิปัญญาสากลหรือจากที่อื่น

5. มีการดำเนินการแบบบูรณาการเชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ ไม่ใช่ทำแบบโครงการเดี่ยวคล้ายกับปลูกพืชเดี่ยว แต่เป็นการทำแบบสวนเกษตร คือ มีหลาย ๆ กิจกรรมประสานผนึกพลัง (synergy) และเกื้อกูลกัน (cluster)

6. มีกระบวนการเรียนรู้เป็นหัวใจหลัก การเรียนรู้คือหัวใจของกระบวนการพัฒนาวิสาหกิจชุมชนหากไม่มีการเรียนรู้ก็จะมีแต่การเลียนแบบ การหาสูตรสำเร็จโดยไม่มีความคิดสร้างสรรค์ใหม่ ๆ หากไม่มีการเรียนรู้ก็จะมีวิสาหกิจชุมชนบนฐานความรู้ แต่บนฐานความรู้สึก ความอยาก ความต้องการตามทีสื่อในสังคมกระตุ้นให้เกิด ทำให้ความอยากกลายเป็นความจำเป็นสำหรับชีวิตไปหมด

7. มีการพึ่งตนเองเป็นเป้าหมาย การพึ่งตนเองคือเป้าหมายอันดับแรกและสำคัญที่สุดของวิสาหกิจชุมชน ถ้าหากพลาดเป้าหมายนี้คือพลาดเป้า วิสาหกิจชุมชนจะกลายเป็นธุรกิจที่มีเป้าหมายที่กำไรก่อนที่จะคิดทำให้อรุด ไม่พัฒนาเป็นขั้นเป็นตอนให้เกิดความมั่นคงก่อนที่จะก้าวไปพัฒนาธุรกิจ

1. ประเภทของวิสาหกิจชุมชน

ในการแบ่งประเภทของวิสาหกิจชุมชน สามารถมองได้หลายมิติ คือ แบ่งตามลักษณะการประกอบการเป็นหลัก และแบ่งตามการจัดระดับและขั้นตอนการพัฒนาการประกอบการของวิสาหกิจชุมชน

การแบ่งตามลักษณะการประกอบการเป็นหลัก สามารถแบ่งออกได้ 2 ประเภท ดังนี้ (ดวงเดือน สมวัฒน์ศักดิ์, 2548)

1. วิสาหกิจชุมชนพื้นฐานเป็นการผลิตเพื่อการใช้ในท้องถิ่นเป็นหลัก ซึ่งมีอยู่ 5 อย่าง คือ ข้าว อาหาร สมุนไพร ของใช้ ปุ๋ย ซึ่งอยู่ในขีดความสามารถของเกษตรกรจะทำได้

2. วิสาหกิจชุมชนก้าวหน้า เป็นวิสาหกิจชุมชนที่สามารถนำออกสู่ตลาดใหญ่ได้ เพราะมีลักษณะเฉพาะตัว มีเอกลักษณ์ท้องถิ่น บางอย่างไม่มีสูตรเด็ดเคล็ดลับหรือคุณภาพดีใน

ระดับมาตรฐาน สามารถแข่งขันกับผลิตภัณฑ์หรือสินค้าทั่วไป หนึ่งตำบลผลิตภัณฑ์ คือหนึ่งในวิสาหกิจชุมชนก้าวหน้า

ส่วนการแบ่งตามการจัดระดับและขั้นตอนการพัฒนาการประกอบการของวิสาหกิจชุมชน สามารถแบ่งออกได้ 2 ประเภท ดังนี้

1. ระดับครอบครัว คือ วิสาหกิจชุมชนแบบพึ่งตนเองในการประกอบกิจการเพื่อใช้ในครอบครัว เพื่อทดแทนการพึ่งพาจากภายนอก เช่น การแปรรูปผลผลิตทางการเกษตรไว้ใช้กินในครอบครัว

2. ระดับชุมชนเครือข่าย คือ วิสาหกิจชุมชนแบบพอเพียง เป็นการประกอบกิจการโดยกลุ่มเพื่อตอบสนองการอุปโภคในชุมชนและเครือข่าย ซึ่งสามารถที่จะพัฒนาให้เป็นวิสาหกิจชุมชนแบบก้าวหน้าได้ เพื่อที่จะแข่งขันกับผลิตภัณฑ์สินค้าทั่วไปได้

อย่างไรก็ตามการประกอบการของวิสาหกิจชุมชนนั้นไม่ได้มุ่งเน้นเพื่อกำไรสูงสุด แต่เน้นที่การลดค่าใช้จ่าย การสร้างรายได้ให้แก่สมาชิกและคนในชุมชนเพื่อที่จะสามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน

2. เครือข่ายวิสาหกิจชุมชน

“เครือข่ายวิสาหกิจชุมชน” มีความหมายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน หมายถึง กลุ่มคนที่รวมตัวกันเป็นองค์กรชุมชนเพื่อประกอบการวิสาหกิจชุมชน ในขณะที่ชาวบ้านทั่วไปและองค์กรพัฒนาเอกชนใช้คำนี้เพื่อหมายถึง องค์กรชุมชนต่าง ๆ ที่สัมพันธ์เป็นเครือข่ายแม้มีความแตกต่างกัน แต่เนื้อหาสำคัญอันเดียวกัน คือ ความสัมพันธ์ระหว่างคนหรือองค์กรในท้องถิ่น ซึ่งเกิดขึ้นเพราะมีความเชื่อมโยงเครือข่ายวิสาหกิจชุมชนนั้นมี 2 ประเภท คือ เครือข่ายภายใน เป็นเครือข่ายที่มีความสัมพันธ์ในระดับหมู่บ้าน ตำบล และ เครือข่ายภายนอก เป็นเครือข่ายที่สัมพันธ์ในระดับอำเภอ จังหวัด และระดับภาค

เครือข่ายวิสาหกิจชุมชนมีความสำคัญมาก ถ้ามีคนรวมกันตั้งเป็นองค์กรในชุมชนและเชื่อมโยงกันในระดับตำบลหรือระหว่างตำบล ก็จะเกิดพลัง ถ้ามีการบริหารจัดการที่ดีจะทำให้วิสาหกิจชุมชนมีความเข้มแข็ง เพราะจะมีการจัดการเรื่องการผลิต การบริโภคเป็นต้น

3. ความแตกต่างของวิสาหกิจชุมชนกับสิ่งที่ชุมชนเคยทำมาก่อน

วิสาหกิจชุมชนเป็นแนวคิดเก่าแต่นำมาคิดใหม่ มีการทำอย่างมีแบบแผน มีระบบ มีขั้น เริ่มจากการเรียนรู้ การคิดก่อนแล้วค่อยลงมือทำ วิสาหกิจชุมชนเน้นความร่วมมือในการทำกิจกรรม เพื่อให้ความสามารถพึ่งพาตนเองได้ ซึ่งแตกต่างจากวิสาหกิจชุมชนและธุรกิจชุมชนซึ่งเน้นที่กระบวนการผลิต การแปรรูป การบริหารจัดการ ที่มุ่งสู่ตลาดใหญ่ (สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน, 2548)

วิสาหกิจชุมชนเป็นระบบที่มีความหลากหลายของกิจกรรม เป็นกระบวนการสร้างสรรค์ทางเศรษฐกิจและสังคมชุมชน เป็นการประกอบกิจการบนพื้นฐานของการใช้ความรู้ ภูมิปัญญาวัฒนธรรมและทรัพยากรที่มีอยู่ในชุมชนอย่างรู้คุณค่า เพื่อการพึ่งพาตนเองของครัวเรือน ชุมชนและระหว่างชุมชน โดยมุ่งประโยชน์ทางสังคมแก่ชุมชนมากกว่าการแสวงหาผลกำไรสูงสุด

4. กฎหมายกำหนดให้มีการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชนอย่างครบวงจร ดังนี้

1. ระดับปฐมภูมิ ส่งเสริมการจัดตั้ง การให้ความรู้ การศึกษาวิจัย ในการนำทุนชุมชนมาใช้เหมาะสม การร่วมมือกันในชุมชน เพื่อให้ชุมชนมีความเข้มแข็งและพึ่งตนเองได้

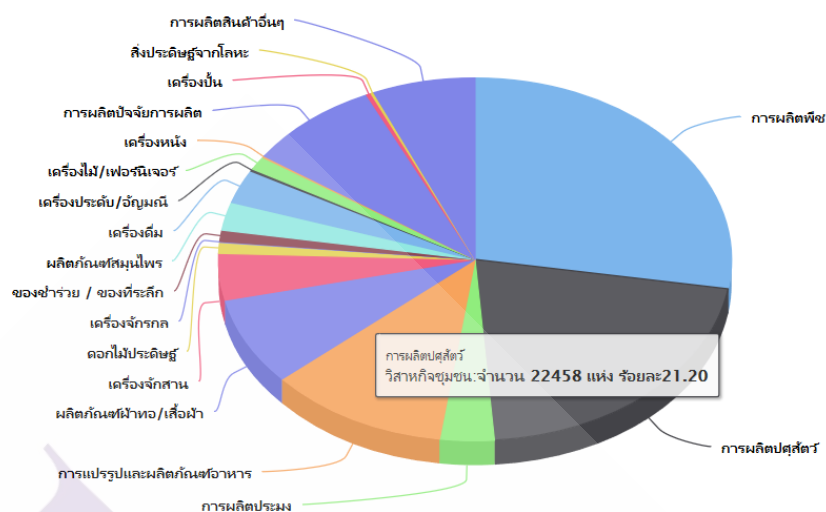
2. ระดับสูงขึ้น ส่งเสริมการพัฒนาผลิตภัณฑ์ การรักษาคุณภาพ การศึกษาวิจัย เทคโนโลยีและการตลาด การสร้างความเชื่อถือทางธุรกิจ และความปลอดภัยแก่ผู้บริโภค การประสานงานแหล่งเงินทุน เพื่อให้สามารถเป็นผู้ประกอบการหรือพัฒนาไปสู่การประกอบธุรกิจขนาดย่อม และขนาดกลาง

3. การส่งเสริมเครือข่ายวิสาหกิจชุมชน รัฐจะให้การสนับสนุนการจัดตั้งการประกอบการ การตลาด ความสัมพันธ์และความร่วมมือกันระหว่างเครือข่าย หรือภาคธุรกิจหรืออุตสาหกรรมอื่น เพื่อขยายและสร้างความมั่นคงให้แก่กิจการวิสาหกิจชุมชน

5. สถานการณ์วิสาหกิจชุมชน

จากข้อมูลสรุปจำนวนวิสาหกิจชุมชนที่ได้รับการอนุมัติให้จดทะเบียนแล้ว (ข้อมูล ณ วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2563) มีจำนวนทั้งสิ้น 105,942 แห่ง ซึ่งเมื่อจำแนกตามกิจการแล้ว ส่วนใหญ่เป็นกิจการการผลิตสินค้า ได้แก่ การผลิตพืช (ร้อยละ 27.59) การผลิตปศุสัตว์ (ร้อยละ 21.20) การแปรรูปและผลิตอาหาร (ร้อยละ 11.33) (กองส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน, กลุ่มทะเบียนและสารสนเทศวิสาหกิจชุมชน, 2563)

อย่างไรก็ตาม จากการรวบรวมข้อมูลผลการประเมินศักยภาพวิสาหกิจชุมชน ณ สิ้นไตรมาสที่ 4 ระหว่างปี 2552-2562 (ตารางที่ 2) (กรมส่งเสริมการเกษตร, ส่วนบริหารจัดการงานส่งเสริมวิสาหกิจชุมชนและเครือข่าย) จะเห็นได้ว่าวิสาหกิจชุมชนที่ได้รับการประเมิน ณ ไตรมาส 4 ในช่วงระยะ 10 ปีที่ผ่านมา ส่วนใหญ่ยังคงมีผลการประเมินระดับปานกลาง ซึ่งหมายถึงมีกระบวนการดำเนินงานหรือ



ภาพที่ 2.4 จำนวนวิสาหกิจชุมชนจำแนกตามกิจการผลิตสินค้า

ที่มา: สรุปจำนวนวิสาหกิจชุมชนจำแนกตามกิจการผลิตสินค้าที่อนุมัติการจดทะเบียนแล้ว จำแนกตามประเภทของกิจการ ข้อมูลวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2563 (กองส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน, กลุ่มทะเบียนและสารสนเทศวิสาหกิจชุมชน, 2563, http://smce.doae.go.th/smce1/report/select_report_graph03.php?smce_type=1&business_group=1&g_format=pie)

ณรงค์ เพ็ชรประเสริฐ (2542) นำเสนอปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นตัวกำหนดความสำเร็จหรือความล้มเหลวของธุรกิจชุมชนไว้อย่างน่าสนใจ ดังต่อไปนี้

1. ปัจจัยด้านการเงิน โดยแหล่งที่มาของเงินทุน สำหรับการประกอบการธุรกิจชุมชน มี 3 แหล่ง ได้แก่ เงินทุนของตนเอง เงินทุนจากแหล่งเงินกู้ และเงินทุนจากการระดมทุนจากคนในชุมชน โดยเงินทุนจากการระดมทุนจากคนในชุมชน โดยเงินทุนจากการระดมทุน เป็นแหล่งการเงินที่สร้างโอกาสในการเจริญเติบโตของธุรกิจได้ดีกว่าเงินทุนจากการกู้ยืม

2. ปัจจัยด้านการตลาด วิสาหกิจชุมชนต้องมีตลาดรองรับผลผลิตของตนเอง มีกลุ่มลูกค้า ที่พอเพียงและเป็นลูกค้าประจำ โดยต้องรู้จักแหล่งขายและวิธีการขาย การตลาดถือว่าเป็นตัวนำการผลิต

3. ปัจจัยด้านการผลิต การผลิตของวิสาหกิจชุมชนที่จะประสบผลสำเร็จต้องสอดคล้องกับโอกาสทางการตลาดและผลผลิตต้องเป็นที่ต้องการของตลาด

4. ปัจจัยด้านการบริหารจัดการ การบริหารงานเกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน แบ่งเป็น 3 ด้าน ซึ่งแต่ละด้านมีอิทธิพลต่อความสำเร็จของวิสาหกิจดังนี้

4.1 การจัดการด้านการเงิน วิสาหกิจชุมชนต้องมีความสามารถในการระดมและสะสมทุนที่นำมาใช้ในการดำเนินงาน

4.2 การจัดการด้านระบบงาน วิสาหกิจชุมชนต้องมีโครงสร้างการทำงานที่ชัดเจน มีการแบ่งหน้าที่กันทำ และมีการตรวจสอบควบคุมอย่างเป็นระบบ

4.3 การจัดการด้านระบบบุคลากร ผู้บริหารและสมาชิกของวิสาหกิจชุมชนต้องใช้ระบบสั่งการ การบังคับบัญชาที่เข้มแข็งจริงจัง ส่วนด้านคุณสมบัติของผู้บริหารและสมาชิกเองนั้น ต้องเป็นผู้มีคุณธรรมและมีความเสียสละด้วย

5. ปัจจัยด้านผู้นำ จากการศึกษาพบว่าวิสาหกิจชุมชนที่ก่อตั้งโดยบุคคลที่ประสบผลสำเร็จในอาชีพ หรือโดยคณะบุคคลที่เป็นที่ยอมรับของชาวบ้าน การระดมทุนจะทำได้ง่าย กิจการขยายตัวได้รวดเร็ว และมีโอกาสในการประสบความสำเร็จสูง

6. ปัจจัยด้านแรงงาน แรงงานในวิสาหกิจชุมชนที่มีลักษณะเป็นลูกจ้างส่วนใหญ่มี น้อย โดยมากเป็นประเภททำงานให้ตัวเอง (Self Employed) ภายในครอบครัว ส่วนใหญ่พบว่าเป็นแรงงานไร้ฝีมือ ขาดทักษะประสบการณ์และความรู้ เป็นแรงงานของคนรุ่น พ่อ แม่ ปู่ ย่า เป็นต้น

7. ปัจจัยด้านการมีส่วนร่วมของสมาชิก การเกิดขึ้นการคงอยู่และการเติบโตที่ยั่งยืนของวิสาหกิจชุมชน ต้องอาศัยความร่วมมือร่วมใจของชุมชน กล่าวคือสมาชิกต้องร่วมกันคิด ร่วมตัดสินใจ ร่วมกันทำงานและร่วมรับผิดชอบ แนวคิดวิสาหกิจชุมชนที่กรมการพัฒนาชุมชน ได้น้อมนำแนวทางที่พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช รัชการที่ 9 ได้ทรงพระราชทานพระราชดำริในการพัฒนาชุมชน เพื่อความยั่งยืน โดยหลักการ “ทฤษฎีใหม่” 3 ชั้น ดังนี้

ชั้นที่ 1 มีความพอเพียง บนพื้นฐานของความประหยัด และจัดการใช้จ่าย

ชั้นที่ 2 รวมพลังกันในรูปกลุ่มเพื่อการผลิต การตลาด การจัดการ รวมทั้งด้านสวัสดิการการศึกษา และการพัฒนาสังคม

ชั้นที่ 3 สร้างเครือข่าย กลุ่มอาชีพและขยายกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่หลากหลาย โดยประสานความร่วมมือกับภาครัฐกิจ ภาคองค์กรพัฒนาเอกชน และภาคราชการในด้านเงินทุน การตลาด การผลิต การจัดการและข่าวสารข้อมูล ซึ่งแนวทางดังกล่าวเป็นหลักการที่พึงระลึกถึงอยู่เสมอ เพื่อให้ผู้ที่ดำเนินการในเรื่องวิสาหกิจชุมชนได้เข้าใจถึงหลักการ และเหตุผลของวิสาหกิจชุมชนที่ถูกต้อง และนำไปใช้ในการดำเนินชีวิตได้อย่างเหมาะสม ซึ่งในปัจจุบันมีระดับของวิสาหกิจชุมชนที่สอดคล้องตามแนว พระราชดำริ แบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ วิสาหกิจชุมชนระดับพื้นฐาน ที่มุ่งเน้นประกอบการเพื่อให้เกิดผลผลิตในการนำไปใช้อย่างพออยู่พอกิน วิสาหกิจชุมชนระดับพัฒนา มุ่งสู่การนำส่วนที่เหลือ จากการใช้ในชีวิตประจำวันแล้ว นำไปแบ่งปันแลกเปลี่ยน หรือจำหน่ายให้เกิดรายได้เพิ่มขึ้น และ วิสาหกิจชุมชนระดับก้าวหน้า มุ่งเน้นสู่การเพิ่มรายได้ มีการลงทุน ขยายการลงทุน ส่งออก ผลิตภัณฑ์ มีการจัดสรรผลกำไรเพื่อสวัสดิการชุมชนหรือกิจการสาธารณประโยชน์ มุ่งสู่การเป็น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมต่อไป สำหรับใน

ส่วนของปัญหาวิสาหกิจชุมชนนั้น เกิดจากภาครัฐเองที่ทำให้ชาวบ้านคุ้นเคย กับการพัฒนาแบบ สงเคราะห์ ที่ภาครัฐได้นำโครงการต่าง ๆ ไปให้ชุมชนแบบที่ภาครัฐหรือส่วน ราชการนั้นๆ ต้องการ แต่ไม่ได้เป็นความต้องการหรือชุมชนมีความพร้อมที่จะทำโครงการทั้งหลาย เหล่านั้น ทำให้ โครงการไม่เกิดการพัฒนายั่งยืน ชาวบ้านจึงเข้าใจว่า วิสาหกิจชุมชน เป็น “โครงการ” ที่รัฐไป บอกชาวบ้านให้รวมตัวกันทำ โดยจะให้การสนับสนุน ซึ่งการสนับสนุนที่ ชาวบ้านคิดเป็นอย่างอื่น ไม่ได้้นอกจากงบประมาณที่จะตกถึงชุมชนในรูปเงินให้เปล่าหรือเงินกู้เงินยืม

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยในอดีตได้มีการศึกษาการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในกิจการทำให้ ผู้ประกอบการนั้นทราบต้นทุนที่แท้จริง และถูกต้อง กิจการส่วนมากยังคงใช้ระบบต้นทุนเดิมใน การคำนวณต้นทุน เนื่องจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นมีความซับซ้อน และต้องมีการวางแผน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในการผลิตสินค้า นั้น ๆ มาจัดสรรค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น (สมบูรณ์ สารพัด, 2561; กนกวรรณ กิ่งผดุง และสุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560; ศรีดา เพ็ญปอพาน, 2558) ศึกษาการนำการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมมาเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนเดิม ผลวิจัยพบว่า การ คำนวณต้นทุนทั้งสองวิธีนั้นให้ตัวเลขแตกต่างกัน จะเห็นได้จากกรณีที่สินค้ามีปริมาณการใช้ กิจกรรมที่ต่างกัน และการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ เนื่องจากต้องการลดค่าใช้จ่ายใน การผลิตจะช่วยให้โรงงานมีความสามารถในการแข่งขันได้สูงขึ้น ต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถ เข้าถึงสัดส่วนของค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรม ผลการศึกษาพบว่า นมที่ปรุงแต่งรสชาติมีต้นทุนฐาน กิจกรรมที่มากกว่านมที่ไม่ปรุงแต่งคิดเป็นร้อยละ 4.68

การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาโดยการนำกิจกรรมต่างๆมาวิเคราะห์ และปรับใช้ ช่วยให้เห็นต้นทุนที่เกิดขึ้นมีความแม่นยำเนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกิจกรรมที่ศึกษา (กนกวรรณ กิ่งผดุง และสุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์, 2560; สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง, 2553) โดยศึกษาการระบุ กิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ซึ่งแบ่งออกเป็น 7 กิจกรรม ได้แก่ การเดินเครื่องจักร ตรวจสอบคุณภาพ การเตรียมการผลิต จัดการวัตถุดิบ ออกแบบสินค้า วิศวกรรมบริหาร อาคารสถานที่ บริหารงาน ทั่วไป โดยตัวหลักต้นทุนที่ใช้ในการศึกษาในครั้งนี้ เป็นชั่วโมงเครื่องจักร ชั่วโมงแรงงาน ทางตรง จำนวนหน่วยผลิต ส่งผลให้การใช้ตัวหลักต้นทุนที่ และมีการแบ่งกิจกรรมย่อยออกจาก กิจกรรมหลัก สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนกิจกรรมได้เป็นอย่างดี สอดคล้องกับ (กิตติพรเพชรดี และนิลวรรณ อยู่ภักดี, 2560) ได้ศึกษาในมุมมองผู้บริหาร การใช้วิธีต้นทุนฐาน กิจกรรมในการวิเคราะห์ต้นทุนของบริการคลินิกเลสิกหูรี แบ่งเป็น 6 กิจกรรมย่อย กิจกรรมที่มี ต้นทุนรวมสูงที่สุด ได้แก่ กิจกรรมจ่ายยาและให้คำปรึกษาด้านยา จากการวิเคราะห์แยกประเภทของ

ต้นทุนพบว่าสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุนสูงที่สุดในกิจกรรมจ่ายยาและให้คำปรึกษาด้านยา ได้แก่ ต้นทุนวัสดุ ซึ่งเมื่อแยกรายละเอียดของวัสดุ พบว่าวัสดุยามีสัดส่วนต้นทุนวัสดุสูงที่สุด

เนื่องจากในยุคปัจจุบันมีการแข่งขันกันมากขึ้น ผู้บริหารหรือผู้ประกอบการจึงให้ความสำคัญในเรื่องต้นทุน (จารุวรรณ ไชยพรรณ, พิษญาภา พรหมพราย, พงศ์พัชร บัวเพ็ชร และรวีศ กาหาญพล, 2560) ได้ศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ABC Costing ในการผลิตหมวกยางพารา เพื่อระบุกิจกรรมการผลิต จากการศึกษาพบว่า การระบุกิจกรรมที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับกิจกรรมหลักกับกิจกรรมสนับสนุน กิจกรรมที่มีต้นทุนสูงที่สุดคือ การขนส่ง การคำนวณต้นทุนแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนั้นมีค่ามากกว่า ซึ่งกลุ่มวิสาหกิจชุมชนไม่ได้นำค่าใช้จ่ายบางส่วนมาคำนวณ แต่แสดงเพียงแต่ค่าใช้จ่ายที่ต้องการเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ (ศศิธร อ่อนสนิท, 2554) พบว่า การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในบริษัท สามารถทำให้บริษัททราบต้นทุนที่แท้จริง และนำมาปรับปรุงบริหารต้นทุนและลดต้นทุนต่อไป

การหาวิธีในการลดต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการต่าง ๆ สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ (อุมาพร เกษเดือน, 2555) ศึกษาต้นแบบการคำนวณต้นทุนการศึกษาโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน การนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาคำนวณต้นทุนการศึกษาโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ผู้บริหารเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กร ค่าอธิบายลักษณะงานนำมาเป็นข้อมูลในการคำนวณต้นทุนซึ่งแบ่งออกเป็น 6 ศูนย์กิจกรรม และใช้ตัวหลักคำนวณต้นทุน ได้แก่ จำนวนรายวิชา จำนวนชั่วโมงการทำงาน จำนวนนักศึกษา

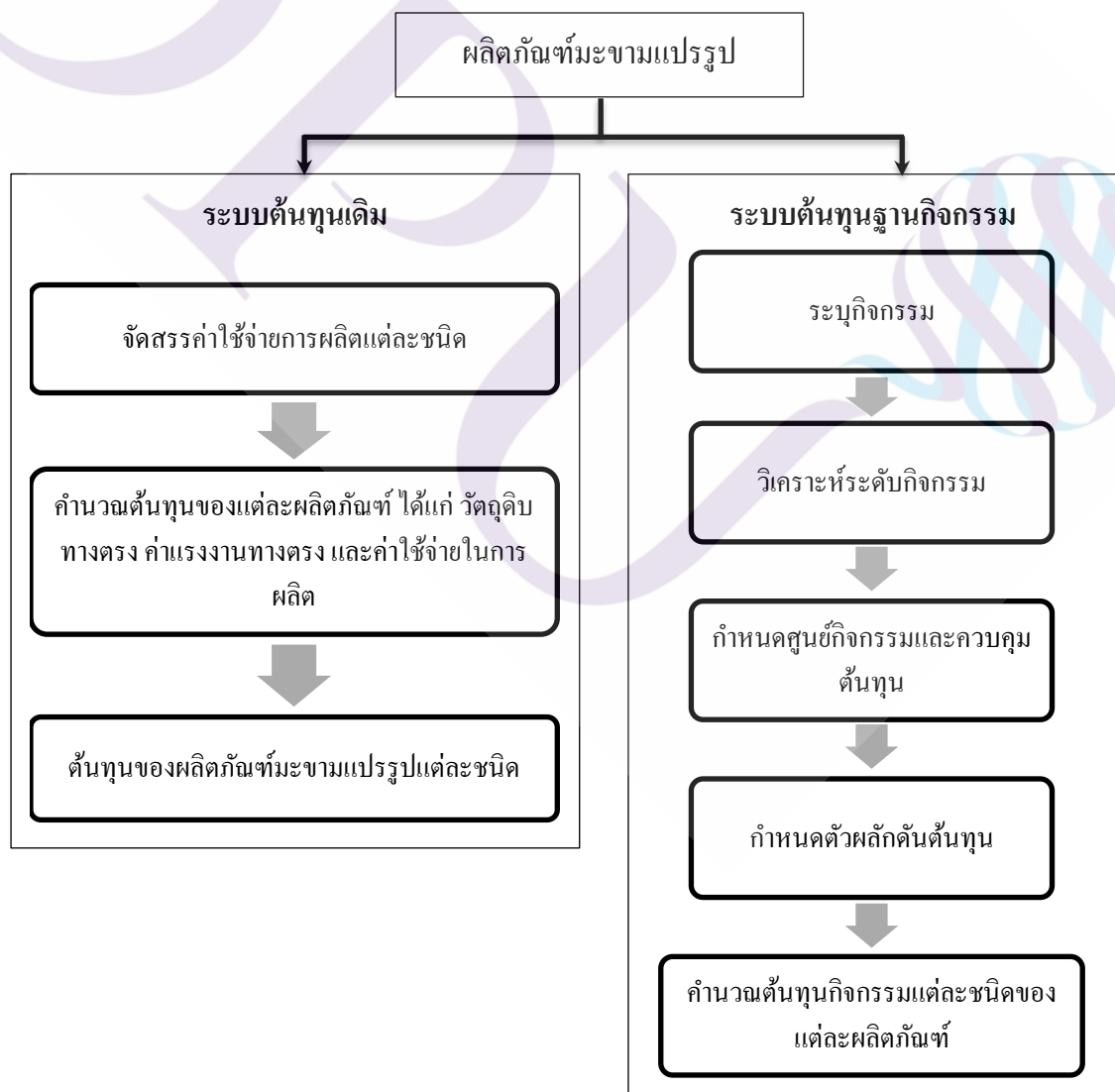
การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อเป็นการวางแผนโดยประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ (นฤมล ศรีจันทร์, 2558) การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมการนำเข้าสินค้า กรณีศึกษาบริษัทผู้ผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก การศึกษาในครั้งนี้เป็นการวางแผนจัดสรรงบประมาณการสั่งซื้อสินค้า เพื่อรับรองการบันทึกข้อมูลในระบบการวางแผนธุรกิจขององค์กรในอนาคต จากการศึกษาสามารถแยกกิจกรรมย่อยได้ทั้งหมด 12 ศูนย์กิจกรรม ทรัพยากรที่นำมาคิดต้นทุน ได้แก่ ต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านบุคคลกร ด้านพื้นที่ ด้านเครื่องจักรและอุปกรณ์ ด้านวัสดุสิ้นเปลือง ซึ่งจากการวิเคราะห์พบว่ากิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายสูงที่สุดคือ ศูนย์กิจกรรมการผ่านพิธีกรมศุลกากรขาออกค่าใช้จ่ายสูงที่สุด คิดเป็นร้อยละ 15.58 และทราบถึงค่าใช้จ่ายต่ำสุดคือกิจกรรมรับและตรวจสอบใบขอซื้อ คิดเป็นร้อยละ 1.34

การนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการสินค้า (ธัญดา ใจใหม่คร้าม, 2558) ได้ศึกษาการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดการสินค้า การควบคุมการจัดการสินค้านั้นเป็นเรื่องสำคัญจุดประสงค์เพื่อสนองความต้องการของลูกค้า จากการศึกษาพบว่าการทำงานไม่มีการวางแผนและระบบในการทำงาน ทำให้กิจการนั้นขาดทุน ส่งผลให้องค์กรนั้นมี

ต้นทุนจมอยู่ในคลังสินค้า ดังนั้นการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาปรับใช้เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดการสินค้า และ (รุ่งศิริ ใจเสมอ และแสงจันทร์ กันตะบุตร, 2559) ศึกษาการประยุกต์ใช้ทฤษฎี ABC Analysis เพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดการสินค้าโรงงานผักผลไม้แช่แข็งจังหวัดเชียงใหม่ โดยผู้วิจัยนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้การประเมินประสิทธิภาพจากกิจกรรมโลจิสติกส์ 9 กิจกรรม การออกแบบและวางผังโรงงานและพื้นที่ในการจัดเก็บสินค้าโดยประเมินจากประเภทของสินค้าที่ขายได้มากที่สุด ไปน้อยที่สุดและวางผังการจัดเรียงสินค้าใหม่ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดส่งสินค้า เพราะประหยัดในเรื่องต้นทุน และเวลาในการจัดส่ง

2.3 กรอบแนวคิดการวิจัย

การศึกษากการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณีศึกษา: กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์



บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณีศึกษา: กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์มีขั้นตอนในการดำเนินการวิจัย ดังต่อไปนี้

- 3.1 ประชากร และการเลือกกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากร และการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

3.1.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ คือ กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

กลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนี้ ศึกษากรณีศึกษากลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลในครั้งนี้ส่วนหนึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลแบบสัมภาษณ์เชิงลึก และเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ กระจายทำการ จากข้อมูลรายรับรายจ่าย ประจำปี 2562 จากสมุดรายวันทั่วไป สมุดต้นทุนกำไร ทะเบียนคุมสินค้า ทะเบียนคุมวัตถุดิบ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ เพื่อศึกษาเป็นกรณีศึกษา

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

3.3.1 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

1. การเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ (primary data) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการใช้แบบสัมภาษณ์เชิงลึกประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชน เพรอญิก เลขานุการ ฝ่ายจัดทำบัญชี และสมาชิกในกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม และข้อมูลรายรับรายจ่ายประจำปี 2562 จากสมุดรายวันทั่วไป สมุดต้นทุนกำไร ทะเบียนคุมสินค้า ทะเบียนคุมวัตถุดิบ

2. การเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น จากเอกสาร หนังสือ บทความ เว็บไซต์ ตลอดจนข้อมูลสถิติจากหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ในการประกอบการศึกษา

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ ในการวิเคราะห์การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณีศึกษา: กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ การวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

3.4.1 การวิเคราะห์ต้นทุนแบบระบบต้นทุนเดิม

1. รวบรวมต้นทุนจากสมุดต้นทุนกำไรของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนฯ ในปี 2562
2. นำต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาจำแนกตามต้นทุนการผลิตซึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต
3. เมื่อจำแนกค่าใช้จ่ายแล้ว จัดสรรเข้าสู่ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต เข้าสู่ผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป

3.4.2 การวิเคราะห์ต้นทุนแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

1. จากการรวบรวมต้นทุนตามประเภทและส่วนประกอบไว้แล้วจากการวิเคราะห์ต้นทุนแบบระบบต้นทุนเดิม วิเคราะห์ค่าใช้จ่ายการผลิตตามต้นทุนฐานกิจกรรม โดยแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนคือ

1.1 ระบุกิจกรรมต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นจริงจากการผลิตมะขามแปรรูป

1.2 วิเคราะห์และระบุระดับกิจกรรม โดยศูนย์กิจกรรมจะประกอบไปด้วย ฝ่ายผลิต ฝ่ายบรรจุภัณฑ์ ฝ่ายตรวจสอบสินค้า ฝ่ายการขนส่งสินค้า

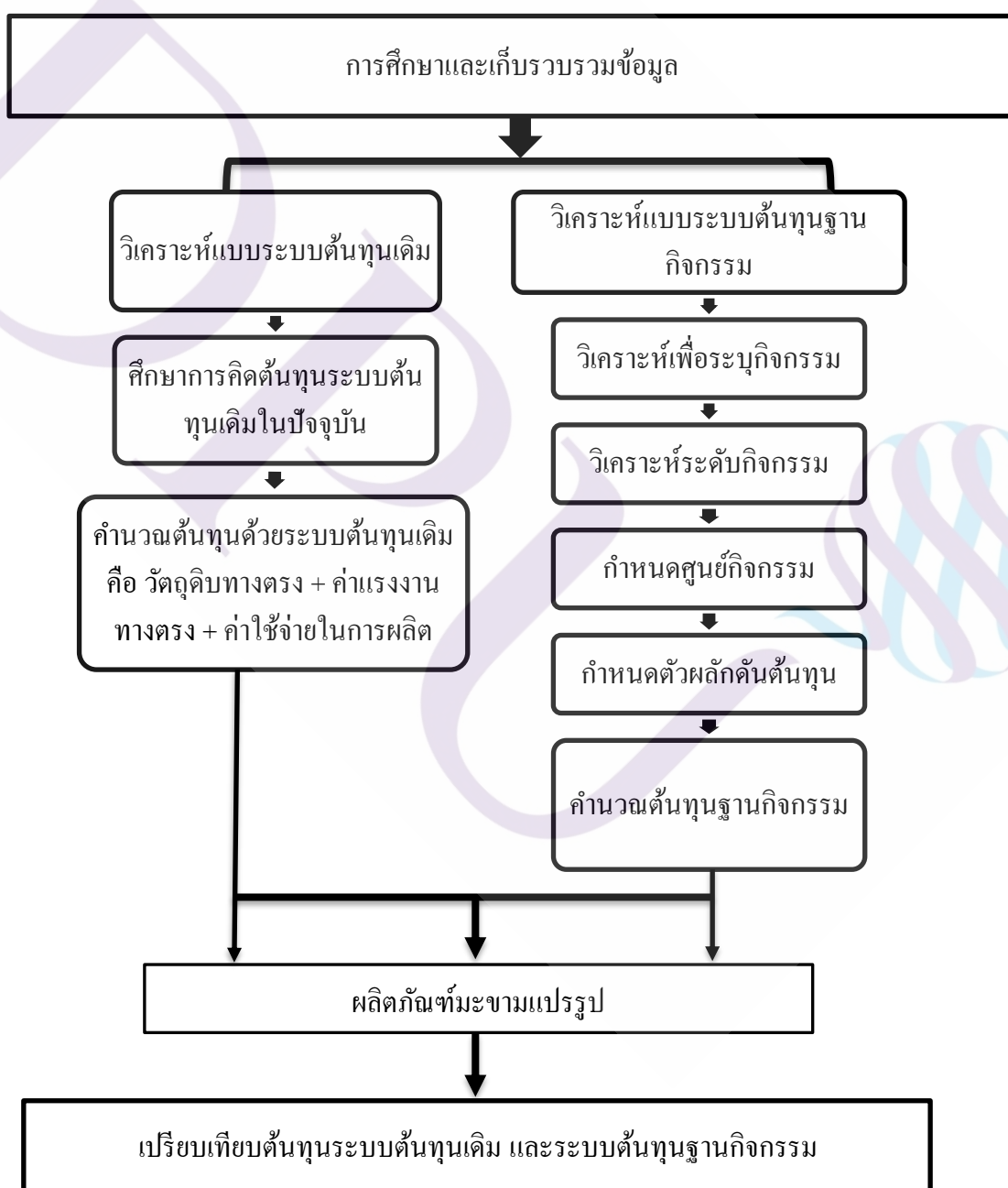
2. กำหนดหาต้นทุนค่าใช้จ่ายตามศูนย์กิจกรรม โดยจัดสรรค่าใช้จ่ายตามค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง

3. วิเคราะห์ตัวผลกคั่นต้นทุนและจำนวนตัวผลกคั่นต้นทุนกิจกรรม

4. จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรมที่จำแนก เข้าสู่ต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

5. เปรียบเทียบต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูปแต่ละผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนเดิมสูงกว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมหรือไม่

จากการวิเคราะห์ระบบต้นทุนเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรมที่กล่าวมาข้างต้นสรุปดังนี้



บทที่ 4

ผลการวิจัย

การศึกษางานวิจัยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปกรณีศึกษา: กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชาง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ ผู้วิจัยได้ทำการสำรวจและเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชน เภรัญญิก และสมาชิกที่เกี่ยวข้องในขั้นตอนการจัดหาวัตถุดิบ ขั้นตอนการผลิต การเข้าไปสังเกตและศึกษาขั้นตอนในการปฏิบัติงานจริงรวมทั้งรวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่าง ๆ ซึ่งจะนำมาพิจารณาในการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละกิจกรรม เพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารและปรับปรุงประสิทธิภาพของต้นทุนตามกรอบแนวคิด และทฤษฎีที่กล่าวไว้ในบทข้างต้น

เมื่อผู้วิจัยได้วางแผนการดำเนินงานวิจัยแล้ว ก็ได้เริ่มสำรวจ รวบรวมข้อมูล และนำข้อมูลมาเคราะห์ด้วยเครื่องมือที่กำหนดไว้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงานวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

- 4.1 ข้อมูลทั่วไปและการบริหารจัดการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน
- 4.2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมะขามหวานแปรรูป
- 4.3 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของมะขามหวานแปรรูปด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
- 4.4 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของมะขามหวานแปรรูปด้วยระบบต้นทุนแบบเดิม
- 4.5 วิเคราะห์การลดต้นทุนการผลิตของมะขามหวานแปรรูป

4.1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูป

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูป เริ่มเปิดดำเนินการตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556 เพื่อประกอบธุรกิจผลิตมะขามแปรรูป โดยมีการบริหารงานโดยยึดหลักเศรษฐกิจพอเพียง ในการสร้างอาชีพที่ยั่งยืนให้กับชุมชน สอดคล้องกับแผนการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติด้านการพัฒนาเศรษฐกิจชุมชนเพื่อสร้างความเข้มแข็งของชุมชนและสังคมให้เป็นรากฐานที่มั่นคงของประเทศ สถานที่ตั้งกลุ่มวิสาหกิจชุมชนอยู่ที่ บ้านโนนเสาชาง หมู่ 6 ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ โดยเริ่มต้นธุรกิจด้วยการรวมตัวระหว่าง ชาวบ้านในหมู่บ้านที่มีสวนมะขามหวานนำมะขามหวานมา

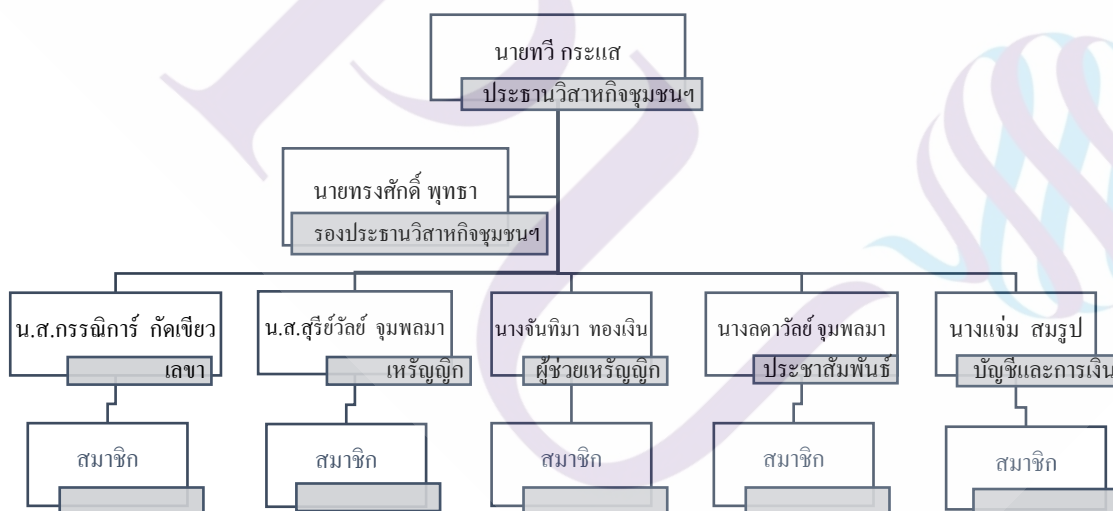
แปรรูปเพื่อเพิ่มรายได้ โดยการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มะขามหวานแปรรูปวางจำหน่ายที่ ท็อปส์ ซูเปอร์มาร์เก็ต หรือกิจการค้าปลีกสินค้าอุปโภคและบริโภค

มะขามหวานแปรรูปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน มีความมุ่งมั่นที่จะผลิตสินค้าให้สะอาด มีมาตรฐาน ถูกหลักอนามัย การเพิ่มคุณภาพผลผลิตมะขามหวานให้สูงขึ้นตามความต้องการของ ตลาด และเพื่อยืนอายุการเก็บรักษาให้ยาวนานมากขึ้น โดยคุณภาพคงเดิมเก็บได้ยาวนานขึ้น ด้วยการอบไอร้อน หรือการอบด้วยตู้อบพลังงานแสงอาทิตย์เป็นการใช้พลังงานทดแทน และลดต้นทุน พลังงานไฟฟ้าและการเก็บห้องเย็น

4.1.1 หลักการดำเนินการและการบริหารงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูปมี ดังนี้

1. โครงสร้างของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูป และกระบวนการทำงาน

โครงสร้างของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูปมีสมาชิกทั้งหมด 22 คน การดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูปนำโดยประธานวิสาหกิจชุมชน คุณทวี กระแส และคุณทรงศักดิ์ พุทธา รองประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชน การบริหารงานมอบหมาย ให้ น.ส.สุรีย์วัลย์ จุมพลมา ดังนี้ภาพ 4.1



ภาพที่ 4.1 ตัวอย่างโครงสร้างการดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนมะขามหวานแปรรูป

4.1.2 การจัดการองค์กร (Organizing)

การจัดการองค์กร และการแบ่งงาน รวมถึงการดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนของส่งเสริมอาชีพมะขามแปรรูป จากการสัมภาษณ์สามารถสรุปและแยกตำแหน่งงานสายงานตามขั้นตอนการผลิตออกเป็นดังนี้

1. ฝ่ายบริหาร
 - ดำเนินงานด้านทรัพยากรบุคคล
 - ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ
 - ตรวจสอบและควบคุมคุณภาพของการผลิตแต่ละฝ่าย
2. ฝ่ายจัดซื้อ
 - จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ
 - จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์
3. ฝ่ายผลิต
 - คัดแยกเกรดมะขามหวานให้ตรงตามขนาดผลิตภัณฑ์
 - แกะมะขามหวาน
 - นำมะขามหวานไปอบลมร้อนไฟฟ้า
 - ส่งวัตถุดิบไปคลุก
4. ฝ่ายบรรจุภัณฑ์
 - บรรจุสินค้าและติดฉลากในภาชนะ
 - จัดเรียงสินค้าลงกล่อง
5. ฝ่ายขนส่ง
 - เคลื่อนย้ายผลิตภัณฑ์เก็บในห้องเย็น
 - เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า
6. ฝ่ายบัญชีและการเงิน
 - ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า
 - จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย
 - สรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร

4.2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมะขามหวานแปรรูป

4.2.1 ข้อมูลวัตถุดิบ

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ การสั่งซื้อวัตถุดิบนั้น ฝ่ายจัดซื้อจะออกไปสำรวจมะขามที่สวนมะขามในหมู่บ้าน และหมู่บ้านใกล้เคียง และทำการเลือกมะขามหวานโดยให้ความสำคัญในเรื่องรสชาติของมะขาม เมื่อเลือกสวนมะขามได้แล้ว ผู้ขายจะนำมะขามไปส่งที่สถานที่ผลิตมะขามแปรรูปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน โดยรอบการสั่งซื้อวัตถุดิบจะสั่งซื้อช่วงเดือนกุมภาพันธ์ ถึงเดือนเมษายน เนื่องจากผลผลิตมะขามในช่วงเดือนนี้เป็นมะขามผลครั้งใหม่ และมีคุณภาพสามารถเก็บได้นานถึง 1 ปี โดยการผลิตมะขามแปรรูป ประเภทมะขามคูลกน้ำตาล จะผลิตตามคำสั่ง หรือใบสั่งซื้อของลูกค้าจากการสอบถามและรวบรวมราคาวัตถุดิบ ปี 2563 จากฝ่ายจัดซื้อของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน

4.2.2 ข้อมูลด้านต้นทุนการผลิต

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ใช้ในการผลิตมะขามหวานแปรรูปซึ่งแหล่งที่มาของต้นทุนเพื่อนำมาคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป โดยรวบรวมข้อมูลจาก

- 1) สมุดคุมวัตถุดิบ
- 2) สมุดรายวันทั่วไป
- 3) สมุดสรุปบัญชีรายเดือน
- 4) สมุดต้นทุนกำไร

จากการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์และพิจารณาจากเอกสารในปี 2563 เดือนมีนาคมที่ใช้ประกอบในการศึกษาในครั้งนี้สามารถจำแนกต้นทุนได้ดังนี้

ตารางที่ 4.1 ต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป

ต้นทุน	จำนวน (บาท)	ร้อยละ
ค่าวัตถุดิบทางตรง	355,826	86.23
ค่าแรงงานทางตรง	36,837.50	8.93
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	20,000	4.85
รวม	413,463	100

จากตารางต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป จากการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า วัตถุดิบทางตรง มีสัดส่วนที่สูงจากค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเป็นร้อยละ 86.23 เนื่องจากราคามะขามหวานในปี พ.ศ. 2563 นั้นสูงขึ้น ทำให้ต้นทุนในการผลิตสูงขึ้น เพราะผู้ผลิตไม่สามารถที่จะคาดการณ์แนวโน้มราคาของมะขามหวานในแต่ละปีได้ ค่าแรงงานทางตรงมีคิดเป็นร้อยละ 8.93 เนื่องจากกรณีศึกษา กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมมะขามแปรรูปนั้นเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ลักษณะการทำงานของสมาชิก กลุ่มวิสาหกิจชุมชนนั้นมีการแบ่งแยกหน้าที่ และต้นทุนค่าแรงงานที่สูงนั้นมาจาก การจ้างเหมาลูก มะขาม ค่าจ้างคัดเกรดมะขามหวาน ค่าบรรจุภัณฑ์ และค่าจ้างแกะมะขามหวาน ในส่วนของ ค่าใช้จ่ายในการผลิตนั้นคิดเป็นร้อยละ 4.85 โดยค่าไฟฟ้าจะสูงมาก เนื่องจากห้องเย็นที่ใช้เก็บรักษา วัตถุดิบและผลผลิตนั้นต้องใช้ไฟฟ้าทุกวัน และสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่สูงรองลงมาค่านขนส่งสินค้าไปส่ง ลูกค้าตามคำสั่งซื้อ การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน จะรวม ระหว่างค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต ทำให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงและต้นทุนจะไม่ คลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ซึ่งเป็นกลยุทธ์การคิดต้นทุนที่เหมาะสม เพราะจะช่วยจัดสรร ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

4.2.3 ข้อมูลปริมาณการผลิต

ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลปริมาณการผลิตแต่ละเดือนจากการสัมภาษณ์ ทราบว่าการ ผลิตมะขามหวานแปรรูปนั้นผลิตตามคำสั่งซื้อของลูกค้า ซึ่งการผลิตในปี 2563 ในรอบเดือน มีนาคม 100 กล่อง โดยรายละเอียดการบรรจุกล่องมีดังนี้

ตารางที่ 4.2 จำนวนขนาดผลิตภัณฑ์ที่บรรจุในแต่ละกล่อง

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย	บรรจุกล่อง	จำนวนผลิตภัณฑ์ ในกล่อง	ราคาขาย
มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม	2,437	1 กล่อง	48 กระปุก	30 บาท
มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม	1,373	1 กล่อง	27 กระปุก	47 บาท
มะขามแคะเมล็ดขนาด 380 กรัม	100	ถุง		100 บาท



ภาพที่ 4.2 สถานที่ผลิตผลิตภัณฑ์และห้องเย็นเก็บรักษามะขาม

จากภาพที่ 4.2. เป็นสถานที่ในการใช้เก็บมะขามหวาน หรือห้องเย็น ใช้เก็บมะขามหวานตั้งแต่มะขามหวานฝัก และผลิตภัณฑ์มะขามหวานที่แปรรูปแล้ว



ภาพที่ 4.3 นำมะขามเข้าอบลมร้อนไฟฟ้า

จากภาพที่ 4.3 การนำมะขามหวานที่แกะเปลือกออกแล้วนำมาอบร้อนไฟฟ้า เพื่อไล่ความชื้นในมะขามหวานและ เป็นการถนอมอาหารเพื่อให้ผลไม้นั้นอยู่ได้นาน



ภาพที่ 4.4 เตรียมมะขามเพื่อคตุก

จากภาพที่ 4.4 เมื่อนำมะขามหวานออกจากการเข้าอบลมร้อนไฟฟ้า พักให้เย็นสนิท และรอคตุกน้ำตาล



ภาพที่ 4.5 ขั้นตอนการนำมะขามมาคตุกน้ำตาล

จากภาพที่ 4.5 เป็นการนำมะขามที่ผ่านการอบ และการพักเพื่อให้มะขามคลายความร้อนเสร็จแล้ว จะทำการนำมะขามมาคตุกกับน้ำตาล เกลือ พริกป่น



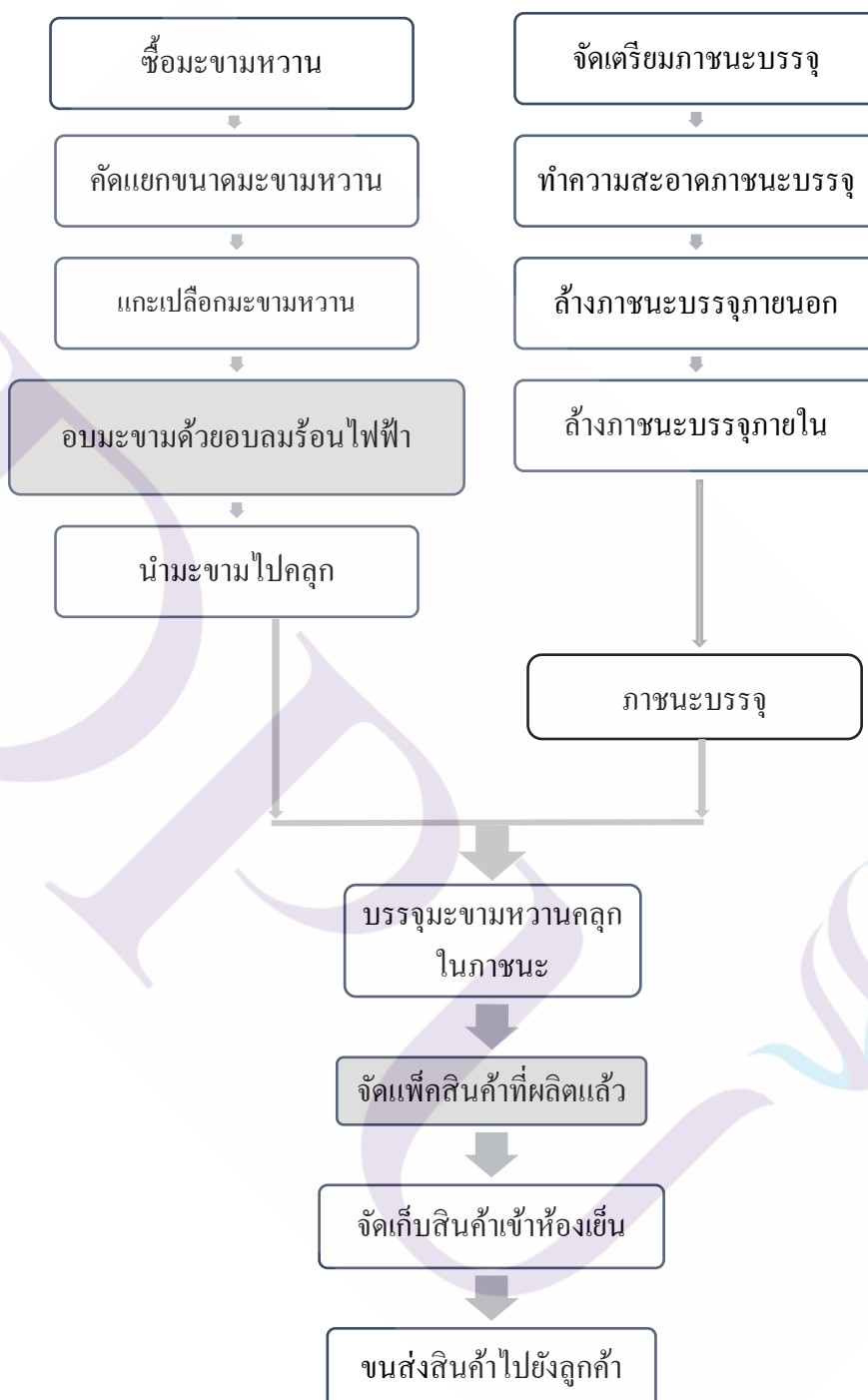
ภาพที่ 4.6 ขั้นตอนการบรรจุภัณฑ์

จากภาพที่ 4.6 เป็นขั้นตอนและกระบวนการบรรจุภัณฑ์การผลิตสินค้ามะขามแปรรูป

4.3 ขั้นตอนการผลิตมะขามแปรรูป

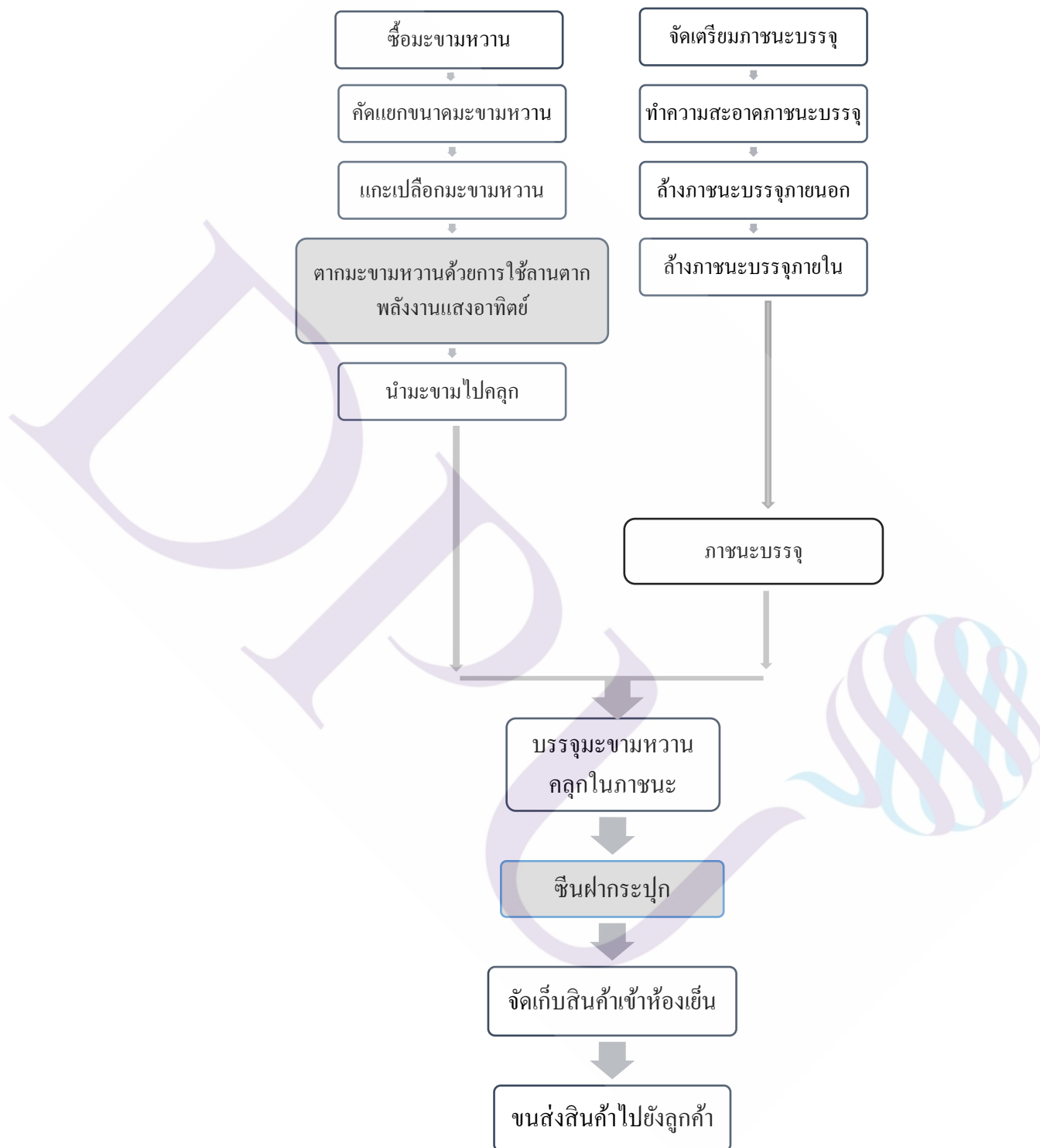
โดยทั่วไปกรรมวิธีในการผลิตตามที่สำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา (อย.) กำหนด และรูปภาพประกอบดังนี้

1. จัดหาวัตถุดิบ
2. ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม



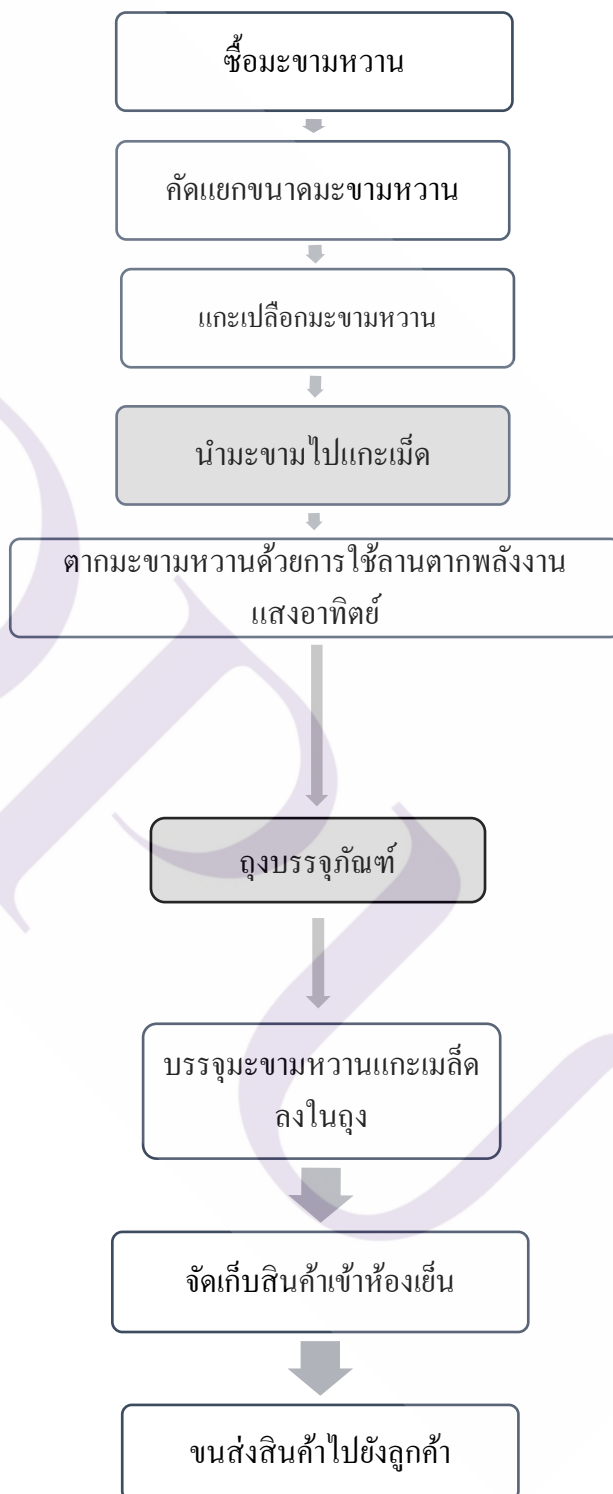
ภาพที่ 4.7 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม

3. ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม



ภาพที่ 4.8 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม

4. ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปมะขามแคะเมล็ดขนาด 380 กรัม



ภาพที่ 4.9 ขั้นตอนการผลิตมะขามหวานแปรรูปมะขามแคะเมล็ดขนาด 380 กรัม

4.4 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตมะขามแปรรูปโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้เพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป ผู้วิจัยได้ศึกษาและวิเคราะห์ตามขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมีรายละเอียดดังนี้

4.4.1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน ผู้วิจัยได้มีการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยการวิเคราะห์ และระบุกิจกรรมของที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมมะขามแปรรูป 3 ผลิตภัณฑ์ โดยจะกำหนดวัตถุประสงค์ตามค่านิยามดังนี้

ตารางที่ 4.3 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมการผลิตมะขามแปรรูป

ศูนย์กิจกรรม	รายละเอียดการปฏิบัติงาน		
	ผลิตภัณฑ์มะขาม ลูกน้ำตาล	ผลิตภัณฑ์มะขาม ลูกบ๊วย	ผลิตภัณฑ์มะขาม แคะเมล็ด
การจัดหาวัตถุดิบ	จะจัดหาวัตถุดิบในหมู่บ้านและหมู่บ้านใกล้เคียงโดยมะขามหวานที่จะเลือกลูกที่รสชาติของมะขามเป็นสำคัญ		
ตั้งชื่อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	การตั้งเมื่อวัตถุดิบและดูแลระบบงานด้านวัตถุดิบ โดยประสานงานกับผู้ขาย เพื่อนำมาเป็นวัตถุดิบในการผลิต		
ทบทวนคำสั่งซื้อจากลูกค้า	รับคำสั่งซื้อตามคำสั่งซื้อจากลูกค้าทางโทรศัพท์มือถือ และรวบรวมจำนวนการสั่งซื้อ เพื่อจัดเตรียมสินค้า		
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต		
เตรียมการผลิต	- แคะมะขาม หวาน - อบมะขามหวาน	- แคะมะขามหวาน - ตากเพื่อลดความ ชื้น	- แคะมะขาม หวาน - แคะเมล็ดมะขาม
ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	การขนย้ายมะขามหวานที่อบแล้วไปยังสถานที่รับคลุกมะขาม		
บรรจุภัณฑ์	- บรรจุลงกระปุก - ตีฉลาก - ติดบาร์โค้ด - แพ็คสินค้า - บรรจุลงกล่อง	- บรรจุลงกระปุก - ตีฉลาก - ติดบาร์โค้ด - ซีนฝากระปุก - บรรจุลงกล่อง	- บรรจุลงห่อ

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	รายละเอียดการปฏิบัติงาน		
	ผลิตภัณฑ์มะขาม คลุกน้ำตาล	ผลิตภัณฑ์มะขาม คลุกบ๊วย	ผลิตภัณฑ์มะขาม แคะเมล็ด
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	หลังจากได้มะขามหวานที่คลุกน้ำตาลแล้ว ตรวจสอบคุณภาพและการบรรจุลงในผลิตภัณฑ์ต้องมีการตรวจสอบปริมาณทุกครั้ง หลังจากบรรจุภัณฑ์แล้วตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์		
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	นำผลิตภัณฑ์ที่บรรจุเสร็จเรียบร้อยแล้วไปเก็บไว้ที่ห้องเย็น		
ขนส่งสินค้า	นำสินค้าที่บรรจุกล่องแล้วส่งลูกค้าตามยอดสั่งซื้อ		
บัญชี	ดำเนินการจัดทำบัญชีรายรับรายจ่าย		
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า		
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ		

จากตารางที่ 4.3 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป ประกอบด้วย 3 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์มะขามคลุกน้ำตาล ผลิตภัณฑ์มะขามคลุกบ๊วย และมะขามหวานแคะเมล็ด จากการศึกษาเกี่ยวกับขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติ สามารถระบุศูนย์กิจกรรมได้ 13 ศูนย์กิจกรรม มีดังนี้ การจัดหาวัตถุดิบ สั่งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต ทบทวนคำสั่งซื้อจากลูกค้า ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ เตรียมการผลิต ขนย้ายเพื่อรอการผลิต บรรจุภัณฑ์ ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า ขนส่งสินค้า การบัญชี ค่าสาธารณูปโภค และค่าใช้จ่ายทั่วไป เมื่อผู้วิจัยทราบถึงศูนย์กิจกรรมของการผลิตมะขามแปรรูปแต่ละประเภท จึงสามารถวิเคราะห์ระดับกิจกรรมได้ดังตารางที่ 4.4

4.4.2 การวิเคราะห์ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามหวานแปรรูป

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมการผลิตมะขามแปรรูปตามตาราง 4.3 แล้วจึงกำหนดชั้นของกิจกรรมพิจารณาระดับกิจกรรมตามลักษณะการทำงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน ดังนี้

1. การวิเคราะห์ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามคลุกน้ำตาล

ตารางที่ 4.4 ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)
	นำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กลุ่มสินค้า (Batch)
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ติดฉลากในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	บาร์โค้ดในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	แพ็คเกจสินค้าสำเร็จรูป	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	ผลิตภัณฑ์ (Product)
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	อำนาจการ (Facility)
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	กลุ่มสินค้า (Batch)

ตารางที่ 4.4 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กลุ่มสินค้า (Batch)
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย สรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนาจการ (Facility)
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนาจการ (Facility)

จากตารางที่ 4.4 การผลิตมะขามคลุกน้ำตาลนั้นประกอบไปด้วยศูนย์กิจกรรมทั้งหมด 13 กิจกรรมและมีกิจกรรมย่อย 27 กิจกรรม โดยขั้นตอนนี้เป็นกระบวนการวิเคราะห์ระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้น ระดับกิจกรรมของการผลิตมะขามคลุกน้ำตาล ประกอบด้วย 4 ระดับกิจกรรมได้แก่ ระดับกิจกรรมหน่วยผลิต (Unit) 5 กิจกรรม ระดับกิจกรรมอำนาจการ (Facility) 11 กิจกรรม ระดับกิจกรรมผลิตภัณฑ์ (Product) 7 กิจกรรม ระดับกิจกรรมกลุ่มสินค้า (Batch) 4 กิจกรรม

2. การวิเคราะห์ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามคลุกบ๊วย

ตารางที่ 4.5 ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)
	นำมะขามตากเพื่อลดความชื้น	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กลุ่มสินค้า (Batch)
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ติดฉลากในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	บาร์โค้ดในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ซีนฝากระปุก	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	ผลิตภัณฑ์ (Product)
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	อำนาจการ (Facility)
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	กลุ่มสินค้า (Batch)
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กลุ่มสินค้า (Batch)
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับ รายจ่ายสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนาจการ (Facility)
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนาจการ (Facility)

จากการวิเคราะห์ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในตารางที่ 4.5 พบว่า การผลิตมะขามคลุกบ๊วยมีทั้งหมด 27 กิจกรรมย่อย สามารถระบุระดับกิจกรรมได้ 4 ระดับกิจกรรม ได้แก่

ระดับกิจกรรมหน่วยผลิต (Unit) 5 กิจกรรม ระดับกิจกรรมอำนาจการ (Facility) 11 กิจกรรม ระดับกิจกรรมผลิตภัณฑ์ (Product) 7 กิจกรรม ระดับกิจกรรมกลุ่มสินค้า (Batch) 4 กิจกรรม

3. การวิเคราะห์ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามผ่าเมล็ด

ตารางที่ 4.6 ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)
	แกะเมล็ดมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)
	นำมะขามไปตาก	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)
	ติดฉลากบนผลิตภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	กลุ่มสินค้า (Batch)

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กลุ่มสินค้า (Batch)
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย สรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนาจการ (Facility)
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนาจการ (Facility)

ระดับกิจกรรมการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในตารางที่ 4.6 การผลิตมะขามผ่าเมล็ดมีกิจกรรมย่อยทั้งหมด 23 กิจกรรม การระบุระดับกิจกรรมประกอบไปด้วย 4 ระดับกิจกรรม ได้แก่ ระดับกิจกรรมหน่วยผลิต (Unit) 6 กิจกรรม ระดับกิจกรรมอำนาจการ (Facility) 10 กิจกรรม ระดับกิจกรรมผลิตภัณฑ์ (Product) 4 กิจกรรม ระดับกิจกรรมกลุ่มสินค้า (Batch) 3 กิจกรรม

4.4.3 การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

จากการวิเคราะห์ระดับกิจกรรม ในขั้นตอนนี้จะเป็นการวิเคราะห์หาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของการผลิตมะขามแปรรูป

1. การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามคลุกน้ำตาล

ตารางที่ 4.7 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	
	ค่าแรงงาน	
สั่งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	กระปุก
	ซื้อวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าแรงงาน	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	ค่าโทรศัพท์	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	กระปุก

ตารางที่ 4.7 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวผลัดกันต้นทุน
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	ค่าแรงงาน	ยอดขาย (หน่วยนับ)
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	กิโลกรัม
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	กิโลกรัม
	นำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า	กิโลกรัม
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กิโลกรัม
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กิโลกรัม
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	กระปุก
	ติดฉลากในภาชนะ	กระปุก
	บาร์โค้ดในภาชนะ	กระปุก
	แพ็คเกจสินค้าสำเร็จรูป	แพ็คเกจ
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	แพ็คเกจ
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	กระปุก
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	กระปุก
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	ครั้ง
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กระปุก
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย สรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	กระปุก
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	กระปุก
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	ยอดขาย (หน่วยนับ)

จากตารางที่ 4.7 การผลิตมะขามคลุกน้ำตาลนั้นมีตัวผลัดกันต้นทุนประกอบด้วย 5 ตัวผลัดกันต้นทุน ได้แก่ กระปุก ครั้ง กิโลกรัม ยอดขาย (หน่วยนับ) และจำนวนฝา

2. การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามคลุกบ๊วย

ตารางที่ 4.8 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	
	ค่าแรงงาน	
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	กระปุก
	ซื้อวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าแรงงาน	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	ค่าโทรศัพท์	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	กระปุก
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	ค่าแรงงาน	ยอดขาย (หน่วยนับ)
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	กิโลกรัม
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	กิโลกรัม
	นำมะขามตากเพื่อลดความชื้น	กระปุก
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กิโลกรัม
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กิโลกรัม
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	กระปุก
	ติดฉลากในภาชนะ	กระปุก
	บาร์โค้ดในภาชนะ	กระปุก
	ขึ้นฝากระปุก	ฝา
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	กระปุก
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	กระปุก

ตารางที่ 4.8 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวผลัดกันต้นทุน
ขนย้ายสินค้าไปที่ คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	กระปุก
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	ครึ่ง
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	ยอดขาย (หน่วยนับ)
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับ รายจ่ายสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่าย บริหาร	ยอดขาย (หน่วยนับ)
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	กระปุก
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	กิโลกรัม

จากการวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อหาตัวผลัดกันต้นทุนกิจกรรมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยในตารางที่ 4.8 พบว่า ตัวผลัดกันต้นทุนของการผลิตมะขามคลุกบ๊วย ประกอบด้วย กระปุก กิโลกรัม ครึ่ง ยอดขาย (หน่วยนับ)

3. การวิเคราะห์ตัวผลัดกันต้นทุนการผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามผ่าเมล็ด

ตารางที่ 4.9 ตัวผลัดกันต้นทุนการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวผลัดกันต้นทุน
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	
	ค่าแรงงาน	
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง การดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	ถุง
	ซื้อวัตถุดิบ	กิโลกรัม
	ค่าแรงงาน	ชั่วโมงแรงงาน
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	ถุง
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	ยอดขาย (หน่วยนับ)
	ค่าแรงงาน	ชั่วโมงแรงงาน

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน
ตรวจสอบคุณภาพของ วัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ใน การผลิต	กิโลกรัม
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	กิโลกรัม
	แกะเมล็ดมะขาม	กิโลกรัม
	นำมะขามไปตาก	กิโลกรัม
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กิโลกรัม
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ถุง
	ติดฉลากบนผลิตภัณฑ์	ถุง
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่าย สรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	ถุง
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	ถุง
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	กิโลกรัม

ตัวหลักต้นทุนของการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในตารางที่ 4.9 การผลิตมะขามผ่าเมล็ดมี
ตัวหลักต้นทุน 4 ตัวหลัก ดังนี้ ชั่วโมงแรงงาน ถุง ยอดขาย (หน่วยนับ) กิโลกรัม

จากการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป สามารถแยกต้นทุนค่าใช้จ่าย
ตามศูนย์กิจกรรมแสดงเป็นตารางได้ดังนี้

ตารางที่ 4.10 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	11,000
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	
	ค่าแรงงาน	

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	10,412
	ซื้อวัตถุดิบ	319,000
	ค่าโทรศัพท์	500
	กระปุก	34,320
	ถุง	500
	ค่าแรงงาน	300
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	500
	ค่าแรงงาน	150
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	1,207
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	4,500
	แกะเมล็ดมะขาม	900
	ค่าจ้างนำมะขามไปตากเพื่อลดความชื้น	600
	ค่าจ้างอบมะขามด้วยเครื่องอบลมร้อนไฟฟ้า	1,800
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	500
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	12,000
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	2,700
	ติดฉลากในภาชนะ	5715
	ติดบาร์โค้ดในภาชนะ	381
	แพ็คเกจรวมกระปุก	600
	ซีนฝากระปุก	900
บรรจุภัณฑ์ (ต่อ)	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	600
	กล่องบรรจุภัณฑ์ใส่ขนาดผลิตภัณฑ์ 150 กรัม	1,248
	กล่องบรรจุภัณฑ์ใส่ขนาดผลิตภัณฑ์ 300 กรัม	1,256
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	900
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	500

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	7,000
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายสรุปรายงาน บัญชีให้ฝ่ายบริหาร	3,000
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	12,000
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	300
รวมต้นทุน		435,289

จากตารางที่ 4.10 เป็นการนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละศูนย์กิจกรรมมาจัดสรรตามหน่วยกิจกรรมย่อยที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของการผลิตมะขามหวานแต่ละประเภทจะแตกต่างกันที่ขั้นตอนการเตรียมการผลิต และการบรรจุภัณฑ์ โดยการเตรียมการผลิตมะขามคลุกน้ำตาล จะมีกิจกรรมย่อย ประกอบด้วย แกะเปลือกมะขาม นำมะขามที่แกะเปลือกแล้วไปอบลมร้อนไฟฟ้า ทำการคลุกมะขาม และขนย้ายเพื่อรอการผลิต ในส่วนของการบรรจุภัณฑ์ มีการติดฉลากและบาร์โค้ดสินค้า แพ็คสินค้าโดย 1 แพ็คมี 6 กระจุก ก่อนที่จะบรรจุลงกล่อง การเตรียมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยมีขั้นตอนการเตรียมการผลิตดังนี้ แกะเปลือกมะขาม นำมะขามที่แกะแล้วตากโดยใช้การตากจากพลังงานแสงอาทิตย์เพื่อลดความชื้นในมะขาม ทำการคลุกบ๊วย รอการขนย้ายการผลิต ในส่วนของการบรรจุภัณฑ์ ประกอบด้วย การติดฉลากบาร์โค้ด ซีนฝากระจุก และบรรจุกล่อง ผลิตภัณฑ์มะขามผ่าเมล็ดมีขั้นตอนการผลิตตามขั้นตอนดังนี้ แกะเปลือกมะขาม แกะเมล็ดมะขาม ตากมะขามจากพลังงานแสงอาทิตย์ลดความชื้นในมะขาม และนำมาบรรจุภัณฑ์ ประกอบด้วย การติดฉลากบนถุงผลิตภัณฑ์

ดังนั้นผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปทั้ง 3 ประเภท มีขั้นตอนการผลิตที่ต่างกัน ซึ่งมะขามคลุกน้ำตาลมีขั้นตอนการอบลมร้อนไฟฟ้า การบรรจุภัณฑ์ มีการแพ็คสินค้า การบรรจุภัณฑ์ใช้กระจุก ในทางตรงกันข้ามผลิตภัณฑ์มะขามคลุกบ๊วยที่ใช้การตากโดยใช้พลังงานแสงอาทิตย์ การบรรจุภัณฑ์สินค้า มีขั้นตอนการซีนฝา และผลิตภัณฑ์มะขามผ่าเมล็ด มีขั้นตอนที่นองที่สุด การเตรียมการผลิตในส่วนที่แตกต่างคือ การผ่าเมล็ดมะขามโดยบรรจุเป็นถุง

4.4.4 การจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม

การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรม สามารถสรุปเป็นศูนย์กิจกรรมได้ดังนี้

การจัดสรรต้นทุนทรัพยากรหรือการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนในการจัดสรรค่าใช้จ่ายซึ่งการวิจัยในครั้งนี้ จะใช้การจัดสรรค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอยู่ 2 วิธี ดังนี้

1. การจัดสรรทางตรง จะใช้ในกรณีที่ทราบปริมาณจริงของทรัพยากรที่ใช้ในการผลิตมะขามแปรรูปแต่ละกิจกรรม

2. การปันส่วนโดยการประมาณ ใช้ในกรณีที่ไมทราบปริมาณการใช้ทรัพยากรโดยตรง จำเป็นต้องอาศัยประมาณค่าใช้จ่ายในแต่ละกิจกรรม ตามที่ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชนให้สัมภาษณ์ ดังนั้นต้นทุนทั้งหมดของแต่ละกิจกรรมสามารถจัดสรรเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรมได้ดังนี้

ตารางที่ 4.11 สรุปต้นทุนตามศูนย์กลางกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการผลิตมะขามแปรรูป

ศูนย์กลางกิจกรรม	ต้นทุน (บาท)	ร้อยละ
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	11,000	2.53
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	365,032	83.86
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	650	0.15
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	1,207	0.28
เตรียมการผลิต	20,300	4.66
บรรจุภัณฑ์	13,400	3.08
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	900	0.21
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	500	0.11
ขนส่งสินค้า	7,000	1.61
บัญชี	3,000	0.69
ค่าสาธารณูปโภค	12,000	2.76
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	300	0.07
รวมต้นทุน	435,920	100.00

จากการวิเคราะห์ต้นทุนตามศูนย์กลางกิจกรรมพบว่า ต้นทุนของการตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตฝ่ายผลิตสูงถึงร้อยละ 83.86 ประกอบไปด้วยกิจกรรมทั้งหมด 5 กิจกรรม ได้แก่ จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์ ชื่อวัตถุดิบ ค่าโทรศัพท์ จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต ค่าแรงงาน และต้นทุนการเตรียมการผลิตเป็นต้นทุนสูงรองลงมาคือ

การเตรียมการผลิต คิดเป็นร้อยละ 4.66 ซึ่งประกอบไปด้วยกิจกรรมดังนี้ คือ กิจกรรมแกะมะขามหวาน กิจกรรมนำมะขามหวานไปตากเพื่อลดความชื้น กิจกรรมนำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า กิจกรรมจ้างคลุกมะขาม รวมถึงการขนย้ายเพื่อรอการผลิต และค่าสาธารณูปโภคนั้นคิดเป็นร้อยละ 2.76 ในส่วนที่ต้นทุนส่วนนี้สูงเนื่องจากกลุ่มวิสาหกิจชุมชนต้องใช้ห้องเย็นในการเก็บรักษา มะขามฝัก ซึ่งค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ในแต่ละเดือนนั้นจะสูง



4.4.5 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ผลิตมะขามแปรรูปประเภทมะขามคลุกน้ำตาล 1 ครั้ง ใช้มะขาม 800 กิโลกรัม

ในการวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยคำนวณอัตราต้นทุนต่อหน่วย โดยใช้สูตร ต้นทุนฐานกิจกรรม = ต้นทุนกิจกรรม/ปริมาณตัวผลักต้นต้นทุน

ตารางที่ 4.12 ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามคลุกน้ำตาลระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลักต้นกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัวผลักต้น	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	11,000	5,500	2
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)	กิโลกรัม			
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	กิโลกรัม			
ตั้งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)	กระปุก	10,412	2,533	4.11
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	319,000	5,500	58
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	300	2,437	0.12
	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	500	2,437	0.21
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)	กระปุก	20,320	2,533	8.02

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัว ผลิตภัณฑ์	อัตราต้นทุน ฐานกิจกรรม
ทบทวนคำสั่งซื้อของ ลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	500	2,437	0.21
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	150	2,437	0.06
ตรวจสอบคุณภาพของ วัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กิโลกรัม	1,207	850	1.42
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	4,500	850	5.29
	นำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กิโลกรัม	1,800	366	4.99
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กลุ่มสินค้า (Batch)	กิโลกรัม	5,490	366	15
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)	กิโลกรัม	500	366	1.37
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	2,700	2,533	1.07
	ติดฉลากในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	5715	2,533	2.26
	บาร์โค้ดในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	381	2,533	0.15
	แพ็คเกจสินค้าสำเร็จรูป	ผลิตภัณฑ์ (Product)	แพ็คเกจ	600	423	1.42
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	ผลิตภัณฑ์ (Product)	แพ็คเกจ	600	400	12

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ทุน	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	อำนาจการ (Facility)	กระเป๋า	300	2,533	0.19
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	กระเป๋า	900	2,533	0.36
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	กลุ่มสินค้า (Batch)	ครั้ง	500	2	250
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กลุ่มสินค้า (Batch)	กระเป๋า	7,000	2,437	2.87
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)	กระเป๋า	3,000	2,437	1.23
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนาจการ (Facility)	กระเป๋า	7,952	2,533	2.99
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	300	2,437	0.12

4.4.6 การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย การผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามคลุกบ้วยการผลิต 1 ครั้งใช้มะขาม 800 กิโลกรัม

ตารางที่ 4.13 ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามคลุกบ้วยในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวหลักัดกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัว หลักัดต้นทุน	อัตราต้นทุน ฐานกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	11,000	5,500	2
	ค่าเดินทางในการจัดหา วัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)				
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)				
ตั้งซื้อวัตถุดิบและ อุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่ เกี่ยวกับการดำเนินงานของ ผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	10,412	1,400	7.44
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	319,000	5,500	58
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	300	1,373	0.21
	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	500	1,373	0.36
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)	กระปุก	14,000	1,400	10

ตารางที่ 4.13 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลักดันกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัวผลักดันทุน	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม
ทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	500	1,373	0.36
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	150	1,373	0.11
ตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กิโลกรัม	1,207	850	4.22
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	4,500	850	5.29
	นำมะขามตากเพื่อลดความชื้น	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	1,800	1,400	1.28
	ค่าจ้างในการคลุกมะขาม	กลุ่มสินค้า (Batch)	กิโลกรัม	6,180	412	15
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)	กิโลกรัม	500	412	1.21
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	2,700	1,400	1.93
	ติดฉลากในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	5,715	1,400	4.08
	บาร์โค้ดในภาชนะ	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	381	1,400	0.27
	ซีนฝากระปุก	ผลิตภัณฑ์ (Product)	ฝา	900	1,400	0.64
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กระปุก	600	1,373	0.44

ตารางที่ 4.13 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลักัดกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัวผลักัดทุน	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม
ตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์	อำนาจการ (Facility)	กระปุก	300	1,400	0.21
ขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	กระปุก	900	1,400	0.64
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	กลุ่มสินค้า (Batch)	ครั้ง	500	2	250
ขนส่งสินค้า	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	กลุ่มสินค้า (Batch)	ครั้ง	7,000	1,373	5.10
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย (หน่วยนับ)	3,000	1,373	2.18
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนาจการ (Facility)	กระปุก	4,109	1,400	2.93
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนาจการ (Facility)	กิโลกรัม	300	1,400	0.21

4.4.7 การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย การผลิตมะขามหวานแปรรูปประเภทมะขามผ่าเมล็ด

ตารางที่ 4.14 ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามผ่าเมล็ดในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวหลักัดัน กิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัว หลักัดันทุน	อัตราต้นทุน ฐานกิจกรรม
จัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ	จัดหาวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	11,000	5,500	2
	ค่าเดินทางในการจัดหา วัตถุดิบ	อำนาจการ (Facility)	กิโลกรัม			
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	กิโลกรัม			
ตั้งซื้อวัตถุดิบและ อุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่ เกี่ยวกับการดำเนินงานของ ผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต (Unit)	ถุง	405	100	4.05
	ซื้อวัตถุดิบ	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	319,000	5,500	58
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ถุง	300	100	3
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	หน่วยผลิต (Unit)	ถุง	500	100	5

ตารางที่ 4.14 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลักัดกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัว ผลักัดทุน	อัตราต้นทุน ฐานกิจกรรม
ทบทวนคำสั่งซื้อของ ลูกค้า	ค่าโทรศัพท์	อำนาจการ (Facility)	ยอดขาย(หน่วยนับ)	500	100	5
	ค่าแรงงาน	อำนาจการ (Facility)	ชั่วโมงแรงงาน	150	5	30
ตรวจสอบคุณภาพของ วัตถุดิบ	คัดเกรดมะขามหวานที่จะใช้ ในการผลิต	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กิโลกรัม	1,207	850	4.22
เตรียมการผลิต	ค่าแกะเปลือกมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	4,500	850	5.29
	แกะเมล็ดมะขาม	หน่วยผลิต (Unit)	กิโลกรัม	900	50	18
	ค่าแรงตากมะขาม	ผลิตภัณฑ์ (Product)	กิโลกรัม	600	50	12
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	กลุ่มสินค้า (Batch)	กิโลกรัม	500	50	5
บรรจุภัณฑ์	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)	ถุง	600	100	6
	ติดฉลากบนผลิตภัณฑ์	ผลิตภัณฑ์ (Product)	ถุง	100	100	1
บัญชี	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับ รายจ่ายสรุปรายงานบัญชีให้ ฝ่ายบริหาร	อำนาจการ (Facility)	ถุง	3,000	100	30

ตารางที่ 4.14 (ต่อ)

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	ตัวผลักดันกิจกรรม	ค่าใช้จ่าย	จำนวนตัวผลักดันทุน	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าไฟฟ้า	อำนวยความสะดวก (Facility)	ถุง	299.25	100	2.99
ค่าใช้จ่ายทั่วไป	ค่าขยะ	อำนวยความสะดวก (Facility)	กิโลกรัม	300	50	6

เมื่อวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามแปรรูป ทราบถึงอัตราต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Rate) จะนำไปคำนวณหาต้นทุนต้นทุนต่อหน่วยดังนี้ โดยใช้สูตรการคำนวณดังนี้

1. การจัดสรรต้นทุนกิจกรรม = อัตราต้นทุนกิจกรรม × ปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของผลิตภัณฑ์
2. ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ = ต้นทุนกิจกรรมของผลิตภัณฑ์ / จำนวนการผลิตของผลิตภัณฑ์

4.4.4.1 ศูนย์กิจกรรมการจัดหาวัตถุดิบ

ตารางที่ 4.15 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านการจัดหาวัตถุดิบ

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	2	4,874	1.92
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	2	2,746	1.96
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	2	200	2

4.4.4.2 ศูนย์กิจกรรมสั่งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต

ตารางที่ 4.16 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	4.11	10,016	3.95
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	7.44	10,215	7.29

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	4.05	405	4.5

ตารางที่ 4.17 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านเชื้อวัตถุดิบ

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	จำนวนที่ใช้ในการผลิต	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	5,500	กิโลกรัม	412	58	23,896	4.34
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	5,500	กิโลกรัม	366	58	21,228	3.89
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	5,500	กิโลกรัม	50	58	2,900	0.52

ตารางที่ 4.18 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าโทรศัพท์

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.21	511.77	0.20
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.36	494.28	0.35

ตารางที่ 4.19 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	8.02	19,544.74	7.72
มะขามคลุกบัว ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	10	13,730	9.80
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	5	500	5

ตารางที่ 4.20 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงาน

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.12	292.44	0.12
มะขามคลุกบัว ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.21	288.33	0.21
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	3	300	3

4.4.4.3 ศูนย์กิจกรรมทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า

ตารางที่ 4.21 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านโทรศัพท์

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.21	511.77	0.20
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.36	494.28	0.35
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	5	500	5

ตารางที่ 4.22 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงาน

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.06	146.22	0.057
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.11	151.03	0.11
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	1.5	150	1.5

4.4.4.4 ศูนย์กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ

ตารางที่ 4.23 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านคัดเกรดมะขามที่จะใช้ในการผลิต

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	850	กิโลกรัม	366	1.42	519.72	0.61
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	850	กิโลกรัม	412	1.42	585.04	0.69
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	850	กิโลกรัม	50	1.42	71	0.08

4.4.4.5 ศูนย์กิจกรรมเตรียมการผลิต

ตารางที่ 4.24 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแกะเปลือกมะขามหวาน

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	850	กิโลกรัม	366	5.29	1,936	2.28
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	850	กิโลกรัม	412	5.29	2,179	2.56
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	850	กิโลกรัม	50	5.29	267.50	0.31

ตารางที่ 4.25 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านน้ำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	4.99	12,161	4.80

ตารางที่ 4.26 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านตากมะขามเพื่อลดความชื้น

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	1.28	631.58	0.45
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	6	600	6

ตารางที่ 4.27 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านการแกะเมล็ดมะขาม

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	50	กิโลกรัม	50	18	900	18

ตารางที่ 4.28 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าจ้างคลุมมะขาม

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	366	15	5,490	2.17
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	412	15	6,180	4.41

ตารางที่ 4.29 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านขนย้ายเพื่อรอการผลิต

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	จำนวนคำสั่งซื้อ	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	1.37	3,339	1.32
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	1.21	1,661	11.87
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	5	500	5

4.4.4.6 ศูนย์กิจกรรมบรรจุภัณฑ์

ตารางที่ 4.30 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	1.07	2,607.59	1.03
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	1.93	2,649.89	1.89
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	6	600	6

ตารางที่ 4.31 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านติดฉลากในภาชนะ

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	2.26	5,508	2.17
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	4.08	5,602	4
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	1	100	0.01

ตารางที่ 4.32 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านติดบาร์โค้ดในภาชนะ

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.15	365.55	0.14
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.27	370.71	0.26

ตารางที่ 4.33 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแพ็คเกจสินค้าสำเร็จรูป

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	1.42	3,460.54	1.37

ตารางที่ 4.34 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านชิ้นฝากระปุก

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.64	1,559.68	0.62

ตารางที่ 4.35 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดเรียงสินค้าลงกล่อง

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย	หน่วย	ยอดขาย	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,437	แพ็ค	400	1.5	600	0.24
มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม	1,373	กระปุก	1,373	0.44	604.12	0.44

4.4.4.7 ศูนย์กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์

ตารางที่ 4.36 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย	หน่วย	จำนวน ครั้ง	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,373	กระปุก	1,400	0.21	294	0.21

4.4.4.8 ศูนย์กิจกรรมขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า

ตารางที่ 4.37 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านแรงงานในการขนย้าย

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย	หน่วย	จำนวน ครั้ง	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.36	877.32	0.35
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.64	878.72	0.63

ตารางที่ 4.38 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าน้ำมันในการขนย้าย

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย	หน่วย	จำนวน ครั้ง	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,437	กระปุก	2	250	500	0.21
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,373	กระปุก	2	250	500	0.36

4.4.4.9 ศูนย์กิจกรรมขนส่งสินค้า

ตารางที่ 4.39 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านเคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า

ผลิตภัณฑ์	จำนวน การสั่งซื้อ	หน่วย	จำนวน ครั้ง	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,437	กระปุก	1	2.87	2.87	0.001
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	1,373	กระปุก	1	5.10	5.10	0.004

4.4.4.10 ศูนย์กิจกรรมบัญชี

ตารางที่ 4.40 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านจัดทำบัญชี และสรุปรายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร

ผลิตภัณฑ์	จำนวน การผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	1.23	2,997.51	1.18
มะขามคลุกบัว ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	2.18	2,993	2.14
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	30	300	3

4.4.4.11 ศูนย์กิจกรรมค่าสาธารณูปโภค

ตารางที่ 4.41 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าไฟฟ้า

ผลิตภัณฑ์	จำนวน การผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตรา ต้นทุนฐาน กิจกรรม	จัดสรร ต้นทุนสู่ ผลิตภัณฑ์	ต้นทุน ต่อ หน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	2.99	7,287	2.88
มะขามคลุกบัว ขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	2.93	4,023	2.87
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	2.99	299	2.99

4.4.4.12 ศูนย์กิจกรรมค่าใช้จ่ายทั่วไป

ตารางที่ 4.42 วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ด้านค่าขยะ

ผลิตภัณฑ์	จำนวนการผลิต	หน่วย	ยอดขาย	อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดสรรต้นทุนสู่ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม	2,533	กระปุก	2,437	0.12	292.44	0.12
มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม	1,400	กระปุก	1,373	0.21	288.33	0.21
มะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม	100	ถุง	100	6	600	6

4.4.8 คำนวณต้นทุนกิจกรรมของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป เพื่อทราบถึงต้นทุนที่แท้จริง ดังนี้

ตารางที่ 4.43 ต้นทุนผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปจากการคำนวณในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

รายการต้นทุน		ผลิตภัณฑ์		
		มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม	มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม	มะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม
ต้นทุนวัตถุดิบ		4.34	3.89	0.52
ต้นทุนกิจกรรม	จัดหาวัตถุดิบ			
	ค่าเดินทางในการจัดหาวัตถุดิบ			
	ค่าแรงงาน	1.92	1.96	2
	จัดซื้อวัสดุและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์	3.95	7.29	4.5
	ค่าโทรศัพท์	0.20	0.35	
	จัดซื้อวัสดุที่ใช้ในการผลิต	7.72	9.80	5

ตารางที่ 4.43 (ต่อ)

รายการต้นทุน		ผลิตภัณฑ์		
		มะขามคลูก น้ำตาลขนาด 150 กรัม	มะขามคลูก บ้วยขนาด 300 กรัม	มะขามผ่า เมล็ดขนาด 380 กรัม
ต้นทุนกิจกรรม	ค่าแรงงาน	0.12	0.21	3
	ค่าโทรศัพท์	0.20	0.35	5
	ค่าแรงงาน	0.057	0.11	1.5
	คัดเกรดมะขามที่จะใช้ในการผลิต	0.61	0.69	0.08
	ค่าแกะเปลือกมะขาม	2.28	2.56	0.31
	แกะเมล็ดมะขาม			18
	นำมะขามอบลมร้อนไฟฟ้า	4.80		
	มะขามไปตากเพื่อลดความชื้น		0.45	6
	ขนย้ายเพื่อรอการผลิต	1.32	11.87	5
	ค่าจ้างในการคลูกมะขาม	2.17	4.41	
	ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์	1.03	1.89	6
	ติดฉลากในภาชนะ	2.17	4	0.01
	ติดบาร์โค้ดในภาชนะ	0.14	0.26	
	แพ็คเกจสินค้าสำเร็จรูป	1.37		
	ชินกระปุก		0.62	
	จัดเรียงสินค้าลงกล่อง	0.24	0.44	
	ค่าแรงงานในการตรวจสอบผลิตภัณฑ์		0.21	
	ค่าแรงงานในการขนย้ายสินค้าไปคลังสินค้า	0.35	0.63	
	ค่าน้ำมันในการขนย้าย	0.21	0.36	
	เคลื่อนย้ายสินค้าส่งลูกค้า	0.001	0.004	

ตารางที่ 4.43 (ต่อ)

รายการต้นทุน		ผลิตภัณฑ์		
		มะขามคลุก น้ำตาลขนาด 150 กรัม	มะขามคลุก บ๊วยขนาด 300 กรัม	มะขามผ่า เมล็ดขนาด 380 กรัม
ต้นทุนฐานกิจกรรม	จัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายสรุป รายงานบัญชีให้ฝ่ายบริหาร	1.18	2.14	3
	ค่าไฟฟ้า	2.88	2.87	2.99
	ค่าขยะ	0.12	0.21	6
	รวม	39.38	57.57	68.91

การวิเคราะห์ในรูปแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อกำหนดต้นทุนที่แท้จริงของ
การผลิตมะขามแปรรูป พบว่าการผลิตภัณฑ์มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม ต้นทุนที่คำนวณได้
เท่ากับ 39.38 ผลิตภัณฑ์มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม มีต้นทุน เท่ากับ 57.57 บาท และมะขามผ่า
เมล็ด ขนาด 380 กรัม ต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์ เท่ากับ 68.91 บาท

4.5 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์มะขามหวานแปรรูปในระบบต้นทุนเดิม

จากการข้อมูลต้นทุนจากราย 4.2 ต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูป จึงได้นำข้อมูลมาคำนวณหาระบบต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมะขามแปรรูปในระบบต้นทุนเดิม ซึ่งใช้ปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุน ดังนี้

วัตถุดิบทางตรงต่อหน่วย = ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง/ปริมาณการผลิต

ค่าแรงงานทางตรงต่อหน่วย = ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง/ปริมาณการผลิต

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการต่อหน่วย = ต้นทุนค่าใช้จ่ายการดำเนินการ/ปริมาณการผลิต

ตารางที่ 4.44 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป 3 ผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	หน่วยขาย	วัตถุดิบ	ราคา	ปริมาณการผลิต	ราคาต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล	กระปุก	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	58	4	14.5
	กระปุก	กระปุกขนาด 8*7.5 cm	20,320	2,540	8
	กระปุก	กล่องบรรจุสินค้า	1,250	2,437	0.51
มะขามคลุกบ๊วย	กระปุก	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	58	2	29
	กระปุก	กระปุกขนาด 11*11.3*10 cm	14,000	1,400	10
	กระปุก	กล่องบรรจุสินค้า	1,256	1,400	0.89
มะขามผ่าเมล็ด	ถุง	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	58	2	29
	ถุง	ถุงซีปล็อกบรรจุมะขาม	500	100	5

ตารางที่ 4.45 จำนวนต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์มะขามคลุกน้ำตาลในส่วนของกลุ่มบรรจุภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	หน่วยขาย	วัสดุ	ราคา	ปริมาณการผลิต	ราคาต้นทุนต่อหน่วย
มะขามคลุกน้ำตาล, มะขามคลุกบ๊วย, มะขามผ่าเมล็ด	กระปุก	ติดฉลาก ผลิตภัณฑ์	5,900	4,033	1.46
	กระปุก	บาร์โค้ด	393.30	3,933	0.1

ต้นทุนการผลิตในส่วนของคุณค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต สามารถคำนวณแบบระบบต้นทุนเดิมได้ ดังนี้

1. กำล้างการผลิตต่ำสุด

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนแรงงานต่อหน่วย} &= 36,837.50/4,033 \\ &= 9.13 \text{ บาท/กระปุก} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{จำนวนค่าใช้จ่ายในการผลิต} &= 20,000/4,033 \\ &= 4.96 \text{ บาท/กระปุก} \end{aligned}$$

จากการคำนวณต้นทุนการผลิตมะขามแปรรูปในระบบต้นทุนเดิมสามารถคิดต้นทุนต่อหน่วยได้ดังนี้

ตารางที่ 4.46 จำนวนต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามคลุกน้ำตาล 150 กรัม

ผลิตภัณฑ์	หน่วยขาย	รายการต้นทุน	ราคาต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
มะขามคลุกน้ำตาล ขนาด 150 กรัม	กระปุก	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	14.5
		กระปุกขนาด 8*7.5 cm	8
		กล่องบรรจุสินค้า	0.51
		ติดฉลากผลิตภัณฑ์	1.46
		บาร์โค้ด	0.1
		ค่าแรงงานทางตรง	9.13
		ค่าใช้จ่ายในการผลิต	4.96
รวม			38.66

ตารางที่ 4.47 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม

ผลิตภัณฑ์	หน่วยขาย	รายการต้นทุน	ราคาต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
มะขามคลุกบ๊วย ขนาด 300 กรัม	กระปุก	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	29
		กระปุกขนาด 8*7.5 cm	10
		กล่องบรรจุสินค้า	0.89
		สติ๊กเกอร์ติดผลิตภัณฑ์	1.46
		บาร์โค้ด	0.1
		ค่าแรงงานทางตรง	9.13
		ค่าใช้จ่ายในการผลิต	4.96
รวม			55.54

ตารางที่ 4.48 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยระบบต้นทุนเดิมการผลิตมะขามผ่าเมล็ด ขนาด 380 กรัม

ผลิตภัณฑ์	หน่วยขาย	รายการต้นทุน	ราคาต้นทุนต่อหน่วย (บาท)
มะขามผ่าเมล็ด ขนาด 300 กรัม	กระปุก	มะขามหวาน 1 กิโลกรัม	29
		บาร์โค้ด	0.1
		ค่าแรงงานทางตรง	9.13
		ค่าใช้จ่ายในการผลิต	4.96
รวม			43.19

จากการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนเดิมพบว่า ต้นทุนในการผลิตมะขามแปรรูปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมมะขามแปรรูปนั้น มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัมมีต้นทุนต่อหน่วย (กระปุก) 38.66 บาท ปัจจุบันวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตคือมะขามหวานต้นทุนต่อหน่วยสูง ราคาต่อหน่วย 14.50 บาท และวัสดุที่ใช้ในการบรรจุภัณฑ์ราคาสูงรองลงมาจากวัตถุดิบเนื่องจาก ไม่ได้มีการผลิตใช้เอง มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม ต้นทุนต่อหน่วยอยู่ที่ 55.54 บาท วัตถุดิบที่ใช้คิดราคาต่อหน่วย 29 บาท มะขามผ่าเมล็ดต้นทุนในระบบต้นทุนเดิมต้นทุนอยู่ที่ 43.19 บาท

การคำนวณต้นทุนแบบระบบต้นทุนเดิมนั้นเป็นการคำนวณที่ไม่มีความซับซ้อน ซึ่งง่ายต่อการตั้งราคาขาย แต่ยังคงเป็นต้นทุนที่ไม่เหมาะสมในการใช้กำหนดราคาขายสินค้า



บทที่ 5

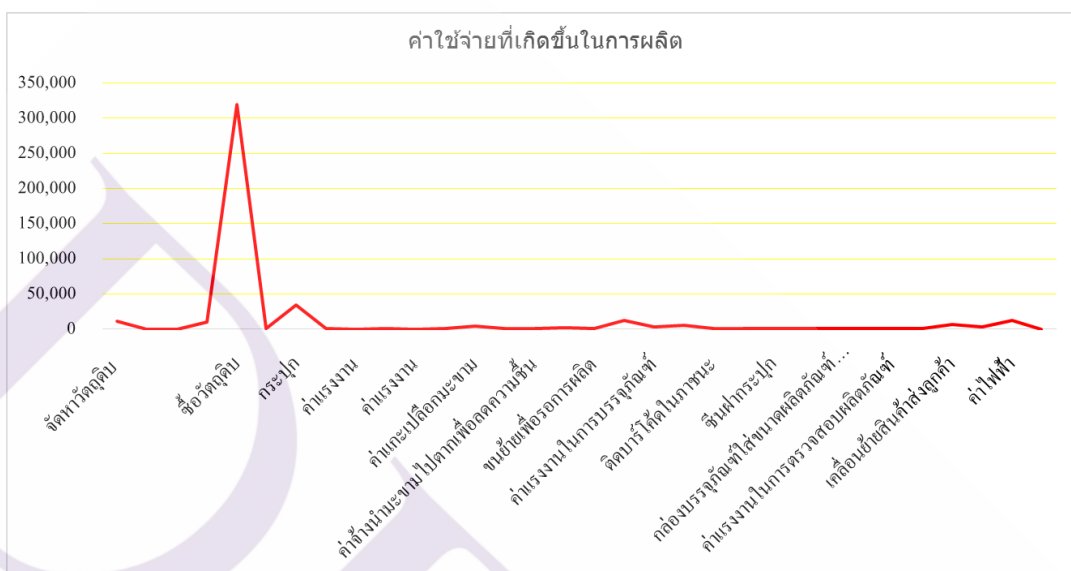
บทสรุป และข้อเสนอแนะ

การศึกษางานวิจัยการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปกรณี: ศึกษากลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาชาง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลัก คือ ศึกษาการดำเนินงานและการบริหารจัดการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพมะขามแปรรูป วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป ตลอดจนการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการบริหารจัดการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป ซึ่งผู้วิจัยได้ให้ความสนใจ และมองเห็นปัญหาที่นำมาสู่การวิจัยในครั้งนี้ คือ ความไม่ชัดเจนในด้านต้นทุนการผลิตสินค้า เนื่องจากผู้ประกอบการหรือกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพนั้นไม่ทราบต้นทุนที่แท้จริงที่เกิดขึ้นกับผลิตภัณฑ์ ซึ่งกลุ่มวิสาหกิจชุมชนนั้นยังคงใช้การคำนวณต้นทุนแบบระบบต้นทุนเดิม ซึ่งการคำนวณต้นทุนนั้นประธานกลุ่มจะเน้นคำนวณที่ต้นทุนวัตถุดิบ และวัสดุที่ใช้บรรจุภัณฑ์เป็นสำคัญ และนำมาใช้กำหนดราคาขาย ทั้งนี้คำสั่งซื้อของลูกค้าก็มีส่วนในเรื่องของราคาขาย เนื่องจากการสั่งซื้อที่มีจำนวนมาก จะมีการต่อรองด้านราคา ทำให้ผู้ประกอบการนั้นได้รับกำไรจากการขายลดลง การที่ผู้ประกอบการยังคงใช้ระบบต้นทุนเดิมในการกำหนดราคาขายนั้น จะทำให้ผู้ประกอบการเผชิญกับปัญหายอดขายไม่คุ้มค่ากับต้นทุนที่เสียไป

ดังนั้น การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ต้นทุนโดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งขั้นตอนที่ใช้การวิเคราะห์ ได้แก่ ระบุกิจกรรม วิเคราะห์ระดับกิจกรรม กำหนดศูนย์กิจกรรม กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยแต่ละชนิดของผลิตภัณฑ์

ในการศึกษางานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้วิเคราะห์กระบวนการ ซึ่งสามารถแบ่งศูนย์กิจกรรมออกทั้งหมด 12 ศูนย์กิจกรรม ได้แก่ ศูนย์กิจกรรมจัดหาและจัดซื้อวัตถุดิบ ศูนย์กิจกรรมสั่งซื้อวัตถุดิบและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต ศูนย์กิจกรรมทบทวนคำสั่งซื้อของลูกค้า ศูนย์กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบ ศูนย์กิจกรรมเตรียมการผลิต ศูนย์กิจกรรมบรรจุภัณฑ์ ศูนย์กิจกรรมตรวจสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ ศูนย์กิจกรรมขนย้ายสินค้าไปที่คลังสินค้า ศูนย์กิจกรรมขนส่งสินค้า ศูนย์กิจกรรมบัญชี ศูนย์กิจกรรมค่าสาธารณูปโภค ศูนย์กิจกรรมค่าใช้จ่ายทั่วไป และนอกจากนี้ยังวิเคราะห์กิจกรรมในแต่ละศูนย์กิจกรรม ออกทั้งหมด 28 กิจกรรม เพื่อนำมาคำนวณต้นทุนฐาน

กิจกรรม ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณมาจากการสัมภาษณ์ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขามฯ และสมาชิกกลุ่ม และเอกสารบัญชีรายรับรายจ่าย แนวทางในการลดต้นทุนการผลิต จากการศึกษาข้างต้นสามารถแสดงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการผลิตมะขามแปรรูปได้ดังนี้



ภาพที่ 5.1 กราฟแสดงค่าใช้จ่ายในการผลิตมะขามแปรรูปทั้ง 3 ผลิตภัณฑ์

จากการวิเคราะห์สัดส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้น และได้นำข้อมูลที่ได้จากการคำนวณนั้น นำเสนอประธาน และสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมการผลิตมะขามแปรรูป เพื่อทราบถึงต้นทุนทั้ง 2 ประเภท และได้ร่วมกันอภิปราย ปรัชญาถึงแนวทางการแก้ไข และการลดต้นทุนในการผลิตซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

กิจกรรมการสั่งซื้อวัตถุดิบ ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชนได้วางแผนในการสั่งซื้อวัตถุดิบ โดยการเลือกซื้อวัตถุดิบในช่วงเดือน มีนาคมจนถึงเดือนพฤษภาคม เนื่องจากมะขามหวานในช่วงนี้ ฝักจะเริ่มแห้งสนิท และมีคุณภาพดี ไม่เสียด้วยโรคเชื้อรา โดยการเลือกวัตถุดิบต้องเข้าไปดูที่สวนของเกษตรกรที่ปลูก โดยให้ความสำคัญเรื่องรสชาติของมะขาม หากซื้อมะขามที่ยังไม่แห้งสนิทก็ทำให้มะขามเสียวง่าย เก็บไว้ไม่ได้นาน อาจส่งผลให้วัตถุดิบที่ซื้อมานั้นเกิดความเสียหาย ส่งผลให้วัตถุดิบที่ประมาณการ ใวนั้นไม่เพียงพอ และเป็นการเพื่อต้นทุนอีกด้วย

กิจกรรมจัดซื้อวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เนื่องจากวัสดุที่ใช้นั้นเป็นต้นทุนที่ผันแปรตามหน่วยการผลิตยิ่งผลิตมากก็ใช้จำนวนมาก ดังนั้นกลุ่มวิสาหกิจได้เสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาคือ

การสั่งซื้อวัสดุที่ใช้ในการบรรจุภัณฑ์ต้องสั่งในปริมาณที่มากขึ้น เพราะค่าของบรรจุภัณฑ์นั้นราคาถูกลง หรือปรับเปลี่ยนขนาดของบรรจุภัณฑ์ หรือราคาของบรรจุภัณฑ์ที่มีราคาต่ำลง และมีคุณภาพ

5.1 สรุปผล

จากการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถสรุปได้ออกเป็นส่วนของการเปรียบเทียบระหว่างการวิเคราะห์ต้นทุนในระบบต้นทุนเดิม และต้นทุนระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และการศึกษาต้นทุนฐานกิจกรรม สรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

ตารางที่ 5.1 การเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนแบบเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลิตภัณฑ์	จำนวนต้นทุนระบบ ต้นทุนเดิม	จำนวนต้นทุนระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรม	ราคาขายจริง
มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 g	38.66	46.22	30
มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 g	39.38	57.57	47
มะขามผ่าเมล็ด	43.19	68.91	100

จากตารางแสดงให้เห็นต้นทุนผลิตภัณฑ์แต่ละขนาดที่เกิดขึ้น โดยใช้การคำนวณต้นทุนแบบต้นทุนเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม เมื่อคำนวณต้นทุนทั้ง 2 แบบ เมื่อเปรียบเทียบกับราคาขายจริงกำไรที่ได้นั้นแตกต่างกัน แต่ราคาขายจริงที่ตั้งไว้นั้นเมื่อเปรียบเทียบแล้วมะขามคลุกน้ำตาลนั้นขาดทุนเนื่องจากวัตถุดิบที่แพงขึ้น ทำให้ต้นทุนในการผลิตนั้นสูงขึ้น และราคาขายนี้เป็นราคาตั้งแต่เริ่มประกอบกิจการ ผู้ประกอบการไม่ได้มีการคำนวณต้นทุนใหม่ ทั้งที่ต้นทุนวัตถุดิบมีการเพิ่มขึ้น รวมไปถึงวัสดุที่ใช้ในการบรรจุภัณฑ์

ตารางที่ 5.2 จำนวนผลต่างระหว่างต้นทุนระบบต้นทุนเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลิตภัณฑ์	จำนวนต้นทุน ระบบต้นทุนเดิม	จำนวนต้นทุนระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรม	ผลต่าง
มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม	38.66	46.22	7.56
มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม	39.38	57.57	18.19
มะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม	43.19	68.91	25

จากการวิเคราะห์และเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนระบบต้นทุนเดิมและต้นทุนฐานกิจกรรม มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์มีค่าสูงกว่าต้นทุนแบบเดิม 7.56 ส่วนผลิตภัณฑ์มะขามคลุกบ๊วยขนาด 300 กรัม ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ 18.19 บาท เป็นส่วนต่างที่เพิ่มจากการคิดในระบบต้นทุนเดิม มะขามผ่าเมล็ดขนาด 380 กรัม ต้นทุนเดิมนั้น 43.19 บาท ต้นทุนฐานกิจกรรมที่นำค่าใช้จ่ายในการผลิตมาคำนวณหาต้นทุนและจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์พบว่า ต้นทุนฐานกิจกรรมมีส่วนต่างของต้นทุนที่มากกว่า 25 บาท

ดังนั้นการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ในระบบต้นทุนเดิมจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการพบว่า ผู้ประกอบการไม่นำค่าแรงในการบรรจุภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายในการขนย้ายวัตถุดิบ สินค้าสำเร็จรูป ค่าไฟฟ้า และค่าใช้จ่ายทั่วไปมาคำนวณต้นทุนการผลิต อาทิเช่น ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์ปริมาณการผลิตในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2563 มีปริมาณการผลิตแค่ 1 ครั้ง จำนวน 3,910 กระจุก ซึ่งแบ่งเป็น มะขามคลุกน้ำตาลขนาด 150 กรัม 2,437 และมะขามคลุกน้ำตาลขนาด 300 กรัม 1,373 กระจุก และมะขามผ่าเมล็ด 100 ถู ซึ่งการผลิตหากคิดค่าแรงงานเป็นรายชั่วโมง หรือรายชิ้นได้ อาจจะลดค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ลง มากกว่าการจ้างแรงงานรายวัน ในการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้น ผู้ประกอบการควรคำนึง ระมัดระวัง กิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากศูนย์กิจกรรมการผลิต เพื่อความแม่นยำ และความถูกต้องมากที่สุด

5.2 ข้อเสนอแนะ

5.2.1 การนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้นั้น อาจมีความลำบากในช่วงเริ่มต้น เพราะต้นทุนฐานกิจกรรมมีความซับซ้อนต้องมีการวางแผน และนำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์ และกำหนดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์กิจกรรมและการคิดต้นทุนตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนมีส่วนสำคัญในการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ซึ่งต้องอาศัยการเก็บข้อมูลและการระบุกิจกรรมให้ชัดเจน

5.2.2 ผู้ประกอบการควรคำนึงและระมัดระวังค่าใช้จ่ายในแต่ละกิจกรรมที่นำมาคำนวณต้นทุนควรที่จะจัดสรรและปันส่วนค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง และให้ความสำคัญในเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการผลิต เช่น ค่าแรงงานในการบรรจุภัณฑ์สินค้า ค่าแรงงานในการจัดหาวัตถุดิบ เนื่องจากค่าใช้จ่ายเหล่านี้ถือเป็นต้นทุนในการผลิตทั้งสิ้น



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กชกร เถลิงกาญจนา. (2552). *การบัญชีบริหาร* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กนกวรรณ กิ่งผอง และสุจินต์ วุฒิชัยวัฒน์. (2560). *การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับกระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรซ์ กรณีศึกษา โรงงานอุตสาหกรรมขนาดเล็ก*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- กรมส่งเสริมการเกษตร. (2562). *ระบบสารสนเทศวิสาหกิจชุมชน กองส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน กรมส่งเสริมการเกษตร*. กลุ่มวิสาหกิจชุมชน จำแนกตามกลุ่มสินค้า. สืบค้น จาก http://smce.doae.go.th/smce1/report/select_report_graph03.php?smce_type=1&business_group=1&g_format=pie.
- กัณฑ์กนิษฐ กิตติพรเพชรดี และนิลวรรณ อยู่ภักดี. (2560). ศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรมคลินิก เลิกบุหรี่ โรงพยาบาลดอนพุดเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนงานบริการคลินิกเลิกบุหรี่โรงพยาบาลดอนพุด จังหวัดสระบุรี. *Veridian E-Journal Silpakorn University*, 10(3), กันยายน – ธันวาคม 2560.
- คำนาย อภิปรัชญาสกุล. (2551). *การจัดการขนส่ง* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: โฟกัสมีเดีย แอนด์พับลิชซิ่ง.
- จารุวรรณ ไชยพรรณ, พิษญาภา พร้มพราย, พงศ์พัชร บัวเพชร, รวิศ คาหาญพล. (2560). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ABC Costing ในการผลิตหมวกยางพารา กรณีศึกษาวิสาหกิจชุมชนสวนเกษตรอินทรีย์ภูติบแสน (ต้นแบบ). *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี*, 9(1), มกราคม – เมษายน พ.ศ. 2562.
- ณรงค์ เพชรประเสริฐ. (2542). *ธุรกิจชุมชน: เส้นทางที่เป็นไปได้*. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.
- ดวงเดือน สมวัฒน์ศักดิ์. (2548). *วิสาหกิจชุมชนชัชนาท*. กรุงเทพฯ: กรมส่งเสริมการเกษตร.
- ดวงมณี โกมารทัต. (2559). *การบัญชีต้นทุน* (พิมพ์ครั้งที่ 15). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธัญดา ใจใหม่คราม. (2558). *การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดการคลังสินค้า กรณีศึกษาคลังสินค้า 2 ราษฎร์บูรณะ กรุงเทพมหานคร องค์การคลังสินค้า*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- นฤมล ศรีจันทร์. (2558). *การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมการนำเข้าสินค้า กรณีศึกษาบริษัทผู้ผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก*. ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.

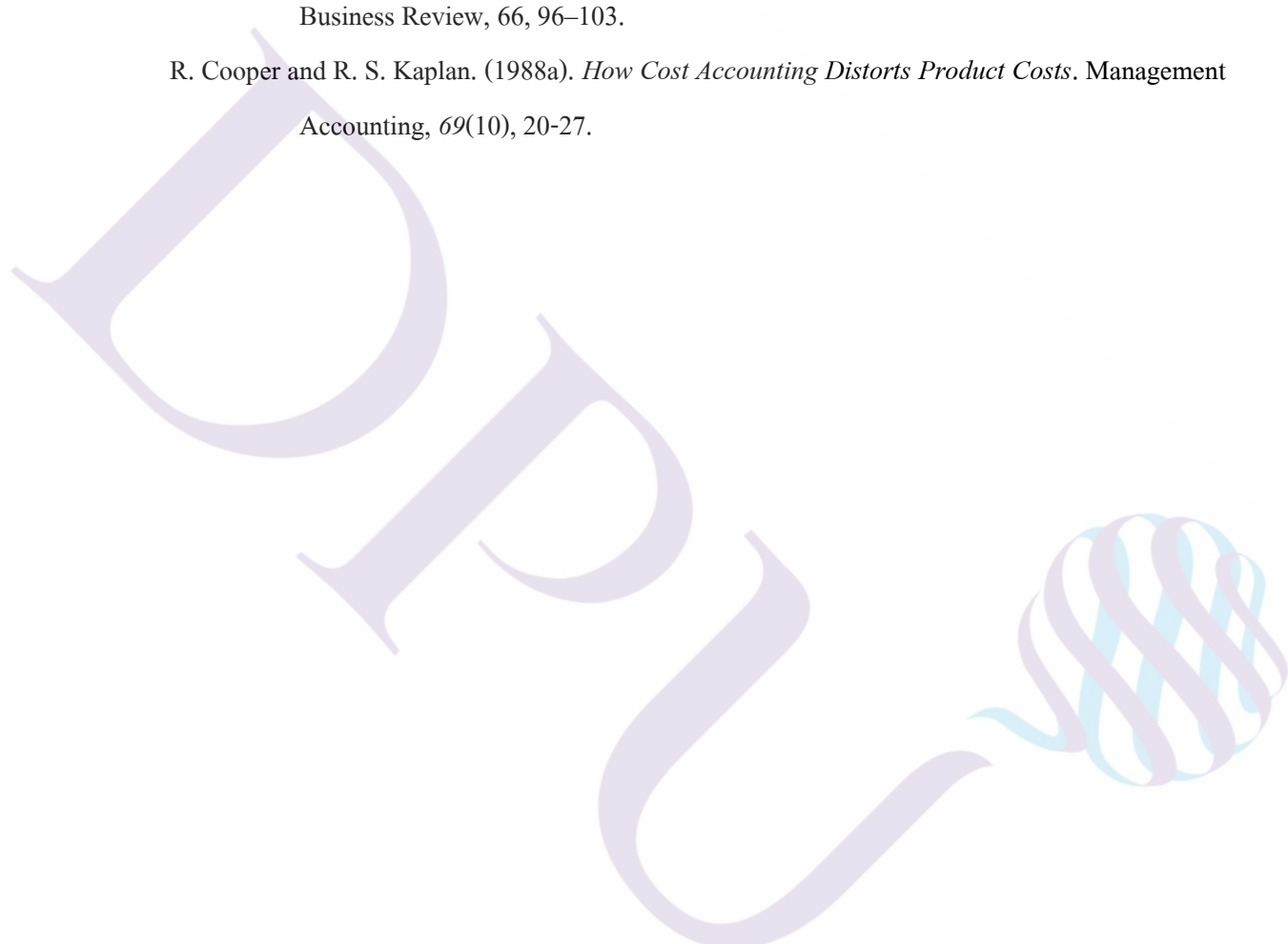
- เบญจมาศ อภิลิทธิภิญโญ. (2562). *การบัญชีต้นทุน 1*. กรุงเทพฯ: ส. เอเชียเพลส.
- เบญจรัตน์ คู่กระสังข์. (2556). *การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษา โรงน้ำดื่มจตุเพชร*. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- พรรณนิภา รอดวรรณะ. (2560). *การบัญชีต้นทุนหลักการและกระบวนการ* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา. (2529). *การบัญชีต้นทุน*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ไพบุลย์ ผงวงษ์. (2561). *การบัญชีเพื่อการจัดการ* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: แสงดาว.
- รุ่งศิริ ใจเสมอ. (2559). *การประยุกต์ใช้ทฤษฎี ABC Analysis เพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดการคลังสินค้าโรงงานผักผลไม้แช่แข็ง จังหวัดเชียงใหม่*. เชียงราย: มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง.
- ศรุดา เฟ็งปอพาน. (2558). *การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับการดำเนินงานพื้นที่จัดเก็บรถยนต์ส่งออก กรณีศึกษา บริษัท ECO (ประเทศไทย) จำกัด*. ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ศศิธร อ่อนสนิท. (2554). *การวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษา: บริษัทจอร์นสัน คอนโทรล แอนด์ ซัมมิท อินทีเรียล จำกัด*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- สมบุญรณ์ สารพัด. (2561). *เปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนกิจกรรม*. *วารสารการวิจัยการบริหารการพัฒนา*, 8(2), กรกฎาคม – ธันวาคม. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา
- สมพงษ์ ปัญญาอึ้งยง. (2553). *การวิเคราะห์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาผู้ให้บริการรับจ้างขนส่ง*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- เสรี พงศ์พิศ และสุภาส จันทร์หงษ์. (2548). *ข้อควรรู้เกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน*. กรุงเทพฯ: ชุมชนสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย.
- สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน. (2548). *วิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก http://www.sceb.doae.go.th/index_n2.html.
- สำนักงานคณะกรรมการพิเศษเพื่อประสานงานโครงการอันเนื่องมาจากพระราชดำริ. (2562). *กษัตริย์นักพัฒนา*. สืบค้นจาก <http://www.rdpb.go.th/th/King/หลักการทรงงาน-c24/๑๓-ขาดทุนคือกำไร-v9179>.
- อุมาพร เกยเลื่อน. (2555). *การศึกษาแบบการคำนวณต้นทุนการศึกษาโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถาบันอาชีวเอกชน กรณีศึกษา โรงเรียนชุมชนแพบริหารธุรกิจเทคโนโลยี จังหวัดขอนแก่น* (สารนิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

Chen, M. (2556). ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของการผลิตชิ้นส่วนแม่พิมพ์ เพื่อหาดัชนีแยกตามประเภทแม่พิมพ์ที่ผลิต (งานนิพนธ์วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.

ภาษาต่างประเทศ

Account Cooper R, Kaplan RS. (1988b). *Measure costs right: make the right decisions*. Harvard Business Review, 66, 96–103.

R. Cooper and R. S. Kaplan. (1988a). *How Cost Accounting Distorts Product Costs*. Management Accounting, 69(10), 20-27.





ภาคผนวก

ก. คำถามแบบสัมภาษณ์เชิงลึก

คำถามวิจัยเชิงปริมาณสำหรับผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องเพื่อการศึกษา การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมกับผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป กรณี: ศึกษากลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ หลักสูตรการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

1. ชื่อ.....
2. อายุ.....
3. ระดับการศึกษาสูงสุด.....
4. ตำแหน่ง.....
5. ประสบการณ์ทำงาน.....
6. รายได้ต่อปี.....

ส่วนที่ 2 คำถามปลายเปิดเกี่ยวกับการดำเนินงานและการบริหารจัดการ โดยใช้หลัก POSDCoRB ในการสัมภาษณ์กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะเบา อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

1. Planning (โครงสร้างของกลุ่มวิสาหกิจฯ, กระบวนการทำงาน, นโยบายของกลุ่มวิสาหกิจ)
2. Organizing (การจัดการองค์กร เช่น การบริหารทรัพยากรบุคคล, การแบ่งงาน, การวางแผนงาน)
3. Staffing (การจัดการทรัพยากรบุคคล ตำแหน่ง หน้าที่งาน เงินเดือนฯ)
4. Directing (การอำนวยการ การสั่งการและการวินิจฉัยงาน)
5. Coordinating (ประสานงาน รวมถึง การควบคุมวัตถุดิบ คน ต้นทุนต่างๆ)
6. Reporting (การรายงานผลการปฏิบัติงาน)
7. Budgeting (การจัดทำงบประมาณ หรือบัญชีรายรับรายจ่ายของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนฯ)

ส่วนที่ 3 การผลิตมะขามแปรรูปแต่ละผลิตภัณฑ์มีขั้นตอนอย่างไรบ้าง

1. การจัดหาวัตถุดิบ
2. การสั่งซื้อวัตถุดิบ
3. การเตรียมการผลิต
4. ขั้นตอนการผลิต

ส่วนที่ 3 คำถามปลายเปิดเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

1. รายได้ และปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการผลิตมะขามแปรรูป
2. เห็นด้วยหรือไม่ และมีความเห็นอย่างไรต่อการนำทฤษฎีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC Costing) มาใช้ในการคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์มะขามแปรรูป

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นเกี่ยวกับการผลิตมะขามแปรรูปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขาม บ้านโนนเสาธง ตำบลตะแบะ อำเภอมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

.....

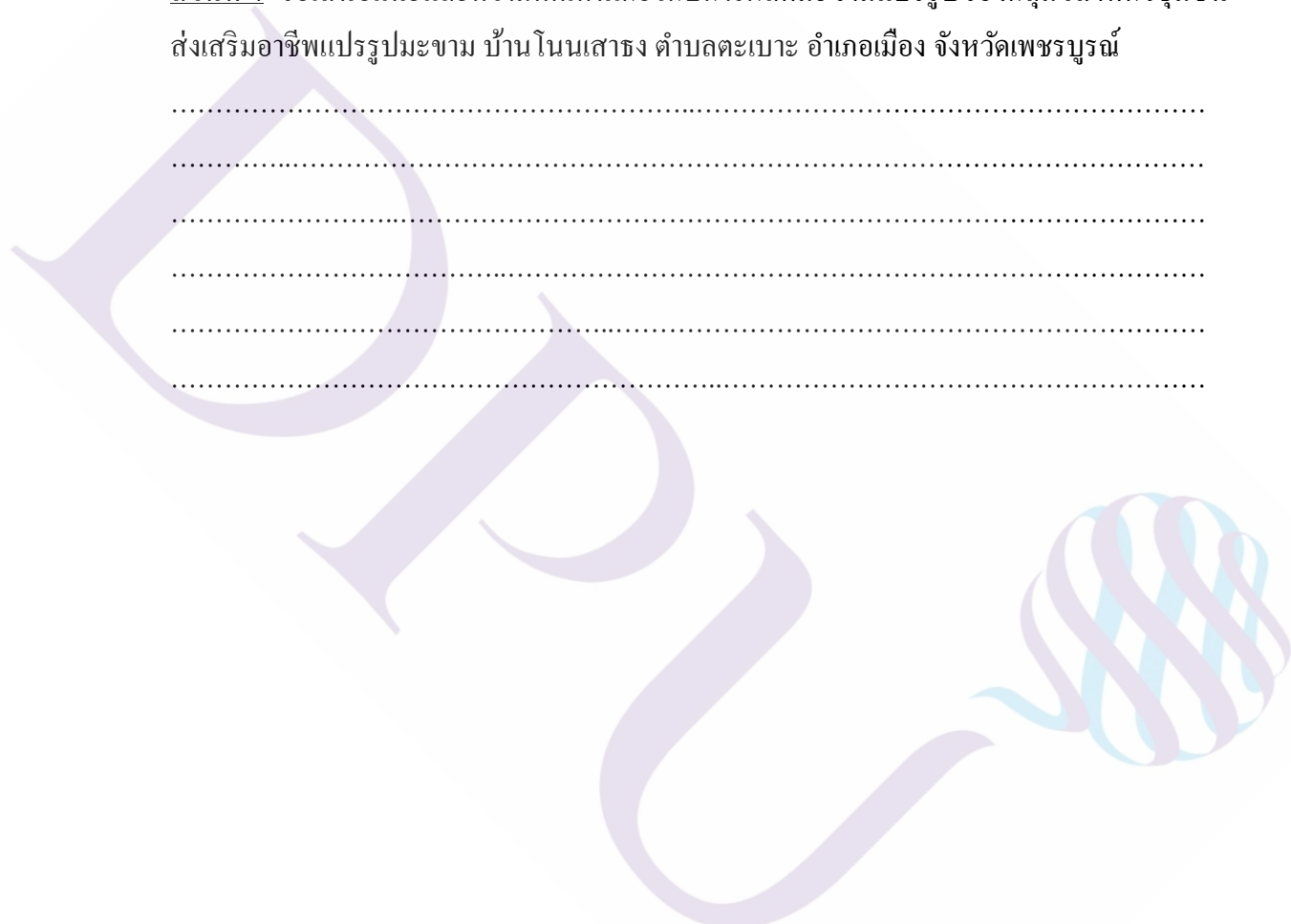
.....

.....

.....

.....

.....



ข. เอกสารจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชน



สวช.01

แบบคำขอตระเบียนวิสาหกิจชุมชนและเครือข่ายวิสาหกิจชุมชน

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548

เขียนที่ สำนักงานเกษตรอำเภอเมืองเพชรบุรี

วันที่ 21 พฤษภาคม 25

คำขอเลขที่ : พช01/57-00

ส่วนที่ 1 สำหรับผู้ยื่นแบบคำขอตระเบียน

เรียน นายทะเบียน

ข้าพเจ้า นาย ทวี กระแส วัน/เดือน/ปีเกิด 22 มีนาคม 2519

เป็นสมาชิกผู้มีอำนาจแทนวิสาหกิจชุมชน มีความประสงค์ขอตระเบียน

1. ชื่อวิสาหกิจชุมชนกลุ่มส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขามหวานบ้านโนนเสารง

โดยยื่นแบบคำร้อง ณ สำนักงานเกษตรอำเภอเมืองเพชรบุรี

2. ที่ตั้งวิสาหกิจชุมชนที่ขอตระเบียน

เลขที่ 202 หมู่ที่ 6 ตำบลตะเภา อำเภอมืองเพชรบุรี

จังหวัดเพชรบุรี รหัสไปรษณีย์ 67000 โทรศัพท์

3. สมาชิกผู้มีอำนาจทำการแทนวิสาหกิจชุมชน

ลำดับที่	รหัสประจำตัวประชาชน	ชื่อ-สกุล	ที่อยู่
1	3-6701-00341-46-1	นายทวี กระแส	เลขที่ 89 หมู่ 6 ตำบล อำเภอ จังหวัดเพชรบุรี
2	3-6599-00286-64-1	นายรักเกียรติ โทณชญ	เลขที่ 11/3 หมู่ 6 ตำบล อำเภอ จังหวัดเพชรบุรี

4. จำนวนสมาชิกวิสาหกิจชุมชน 20 คน

ลำดับที่	รหัสประจำตัวประชาชน	ชื่อ-สกุล	ที่อยู่
1	3-6701-00341-46-1	นาย ทวี กระแส	เลขที่ 89 หมู่ 6 ตำบลตะเภา อำเภอมืองเพชรบุรี จังหวัดเพชรบุรี




Scanned with
CS Scanned with

นาย ทวี กระแส

นาย ทวี กระแส

ข. เอกสารการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชน (ต่อ)



หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชน

.....

หนังสือสำคัญฉบับนี้ให้ไว้แก่

วิสาหกิจชุมชนกลุ่มส่งเสริมอาชีพแปรรูปมะขามหวานบ้านโนนเสาวธง

ที่ตั้ง : เลขที่ 202 หมู่ที่ 6 ตำบลตะเภา
อำเภอเมืองเพชรบูรณ์ จังหวัดเพชรบูรณ์ รหัสไปรษณีย์ 67000
โทรศัพท์: โทรสาร: E-mail address :

เพื่อเป็นหลักฐานว่า ได้รับการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชน
ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548 เรียบร้อยแล้ว

รหัสทะเบียน: 6-67-01-02/1-0036

ให้ไว้ ณ วันที่ 29 เดือน พฤษภาคม พุทธศักราช 2557

นายทะเบียน
(นายสุกิจ ปาน.....)
ผอ.ศูนย์ส่งเสริมอาชีพฯ
เกษตรอำเภอ
สำนักงาน เกษตรอำเภอเมืองเพชรบูรณ์
จังหวัดเพชรบูรณ์

*สำเนาทุกข้อ
นาย กวี ทรัพย์*

หมายเหตุ

(1) วิสาหกิจชุมชน และเครือข่ายวิสาหกิจชุมชน ต้องแจ้งความประสงค์จะคืนเงินถึงตัวต่อไป ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันสิ้นปีปฏิทินทุกปี หากไม่แจ้งเป็นเวลา 2 ปีติดต่อกัน อาจถูกถอนชื่อออกจากทะเบียน

(2) บรรณกิจถาวร จัดตั้งแจ้งให้นายทะเบียนทราบภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ประสงค์จะเลิกกิจการ

- ค. กลุ่มวิสาหกิจชุมชนส่งเสริมแปรรูปมะขามหวานฯ ได้รับรางวัลวิสาหกิจชุมชนดีเด่น
รางวัลรองชนะเลิศอันดับที่ 2



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล	พิจิตรา เสนานุช
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2561 บัณฑิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	ธุรกิจส่วนตัว ห้างหุ้นส่วนจำกัด เค.บี.เอ็น.สุริยา ทรานสปอร์ต
ทุนการศึกษา	ประเภททุนเรียนดีตลอดหลักสูตรการศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
รางวัลดีเด่น	ปีการศึกษา 2555 นักเรียนต้นแบบผู้มีความขยันหมั่นเพียร และใฝ่รู้ใฝ่เรียน โรงเรียนเพชรพิทยาคม ปีการศึกษา 2556 นักเรียนต้นแบบผู้มีความรัก ความสามัคคี ต่อกลุ่มนักเรียนด้วยกัน โรงเรียนเพชรพิทยาคม ปีการศึกษา 2556 ประธานชมรม To Be Number One โรงเรียนเพชรพิทยาคม ปีการศึกษา 2557 พ่อดีเด่น โรงเรียนเพชรพิทยาคม ปีการศึกษา 2558 แม่ดีเด่น คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ปีการศึกษา 2558 รองประธานสโมสรนักศึกษา คณะ วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ปีการศึกษา 2560 คณะกรรมการสภานักศึกษาคณะ วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์