

การพัฒนาการบริหารต้นทุนด้วยการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด

The Development of Costing Management by Activity Base Cost Analysis of a Peanut Processing Community Enterprise Group, Bann Phan, Roi Et Province

ดวงเดือน เกตรา¹

Duangduan Phetra¹

Received: 31 May 2021

Revised: 14 July 2021

Accepted: 21 July 2021

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด และพัฒนาแนวทางการลดต้นทุนการผลิต ใช้กระบวนการวิจัยเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วม ประชากรคือสมาชิกวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง จำนวน 28 คน รวบรวมข้อมูลโดย การสังเกตพฤติกรรมแบบมีส่วนร่วม การสัมภาษณ์เชิงลึกถึงโครงสร้าง และการบันทึกข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรม ผลการวิจัยพบว่า วิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านมีโครงสร้างการบริหารงานแบบง่าย แบ่งส่วนงานเป็น 2 ส่วนงานหลักคือส่วนงานบริหารและ ส่วนงานผลิต การคำนวณต้นทุนแยกเป็นต้นทุนส่วนผลิตและต้นทุนค่าใช้จ่ายอื่นๆ การคำนวณต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยด้วยวิธีเดิมได้หน่วยละ 12.73 บาท การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมได้ต้นทุนเฉลี่ยหน่วยละ 11.43 บาท คิดเป็นต้นทุนที่ลดลงร้อยละ 10.21 ต่อหน่วย มีแนวทางในการลดต้นทุนคือทำประมาณการยอดขายสำหรับวางแผนการจัดซื้อวัตถุดิบเพื่อลดรอบการจัดซื้อ รวบรวมคำสั่งซื้อแล้วจัดส่งเป็นล็อตที่ใหญ่ขึ้นเพื่อลดรอบการจัดส่งสินค้า และคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตามชั่วโมงการใช้งานจริง

คำสำคัญ: การบริหารต้นทุน, ต้นทุนฐานกิจกรรม, วิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง

Abstract

This research aims to analyze the activity-base cost of a peanut processing community enterprise group in Bann Phan Dongsing sub-district, Roi Et province, and to develop a cost reduction approach. A participatory action research process was used. The population were members of a peanut processing community enterprise group of 28 people. Data was collected

¹ อาจารย์ประจำ, คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏร้อยเอ็ด

¹ Lecturer, Faculty of Business Administration and Accountancy, Roi Et Rajabhat University

by participatory behavior observation, semi-structured in-depth interviews, and activity-base cost data recording. The results of the research were as follows: The peanut processing community enterprise group had a simple management structure. It was divided into two main work segments: the management department and the production department. Costs are divided into production costs and other overhead costs. Calculate the average cost by the old method was 12.73 bath per unit. Calculation of the average cost by activity-base cost analysis was 11.43 bath per unit, 10.21 percent decrease. The approaches to reducing costs were estimated sales volume for raw material procurement planning to reduce the purchasing cycle ; collecting orders and shipping them in bigger lots to reduce the shipping cycle ; and machine depreciation based on actual hours of use.

Keywords: costing management, activity-base costing, peanut processing community enterprise

บทนำ

การพัฒนาประเทศภายใต้แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 12 (ปี 2560-2564) มุ่งเส้นการพัฒนาความคิดสร้างสรรค์และการพัฒนานวัตกรรมเพื่อทำให้เกิดสิ่งใหม่ที่มีมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจทั้งในกระบวนการผลิตและรูปแบบผลิตภัณฑ์ ปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีรูปแบบการดำเนินธุรกิจและการปรับเปลี่ยนวิถีชีวิตของผู้คนในสังคมโดยใช้นวัตกรรมพัฒนาสินค้าและบริการทั้งในระดับพื้นบ้าน เป็นการมุ่งเน้นการพัฒนาบนฐานภูมิปัญญาที่เกิดจากการใช้ความรู้ ทักษะ การใช้วิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี การวิจัยและพัฒนานวัตกรรมเพื่อสร้างการพัฒนาที่ยั่งยืน ขยายและสร้างฐานรายได้ใหม่ที่ครอบคลุมทั่วถึง ควบคู่ไปกับการต่อยอดฐานรายได้ (สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2564: 2-10) การดำเนินงานโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ได้ถูกนำมาพัฒนาเศรษฐกิจระดับชุมชนอย่างต่อเนื่องภายใต้หลักพื้นฐาน 3 ประการ ได้แก่ 1) ภูมิปัญญาสู่ท้องถิ่นสากล (Local Yet Global: Think Globally, Act Loca) เป็นการคิดระดับโลก แต่ทำระดับท้องถิ่น เป็นการผลิตสินค้าที่คงไว้ซึ่ง

วัฒนธรรมท้องถิ่นและอัตลักษณ์ของชุมชน ไม่เพียงแต่ผลิตเพื่อสนองความต้องการของคนในชุมชนเท่านั้น แต่เป็นการผลิตที่สามารถเข้าถึงรสนิยมของผู้บริโภคทั้งในและต่างประเทศ โดยพิจารณาความต้องการของตลาดเป็นสำคัญสินค้าที่ผลิตขึ้นต้องเป็นสินค้าที่มีคุณภาพมาตรฐาน เป็นที่ยอมรับ มีเอกลักษณ์เฉพาะสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้ผลิตมีรายได้เพิ่มขึ้นด้วย 2) การพึ่งพาตนเอง (Self-reliance and Creativity) ปลุกจิตสำนึกให้ประชาชนในท้องถิ่นรู้จักพึ่งพาตนเอง พัฒนาท้องถิ่นของตนเอง การจัดกิจกรรมต่างๆ จากความต้องการของชุมชนโดยคนในชุมชนเป็นผู้ตัดสินใจ ร่วมพิจารณาว่าท้องถิ่นมีศักยภาพ และมีสิ่งใดที่มีเฉพาะในท้องถิ่น ชุมชนต้องร่วมกันใช้ความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ คิดค้นผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ จากการนำทรัพยากรในท้องถิ่นผสมกับเอกลักษณ์เฉพาะของท้องถิ่น เพื่อสร้างความแตกต่าง และสร้างมูลค่าในเชิงเศรษฐกิจไม่ผลิตภัณฑ์เหมือนกับชุมชนอื่นอันจะทำให้เกิดการแข่งขันด้านราคา แต่ละชุมชนอาจมีผลิตภัณฑ์หลายประเภท หากคนในชุมชนเห็นชอบตกลงร่วมกันผลิต โดยจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของการนำเสนอความเป็นตัวแทนของท้องถิ่นเป็น

ความภาคภูมิใจรวมถึงการมีตลาดรองรับ ซึ่งภาครัฐจะมีบทบาทในการสนับสนุนให้ชุมชนประสบความสำเร็จด้วย และ 3) การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Development) ส่งเสริมบุคลากรในท้องถิ่นให้สามารถเรียนรู้ ค้นคว้า พัฒนาได้ด้วยตนเอง กระตุ้นและส่งเสริมให้ทำสิ่งใหม่ๆ มีความคิดสร้างสรรค์เพราะบุคคลในชุมชนเป็นกำลังสำคัญในการขับเคลื่อนให้ท้องถิ่นเกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน (กรมการพัฒนาชุมชน, 2564)

ผลิตภัณฑ์ชุมชนเป็นสินค้าที่มีเอกลักษณ์เฉพาะตัว มีการนำภูมิปัญญาท้องถิ่นมาใช้ในการผลิต อีกทั้งเป็นงานหัตถกรรมพื้นบ้านที่ใช้วัสดุธรรมชาติที่มีอยู่ในท้องถิ่นมาพัฒนา โดยมากเป็นงานทำด้วยมือ (Hand made) และผู้ผลิตชุมชนมีความเชี่ยวชาญเฉพาะในการผลิตสินค้า นอกจากนั้นผลิตภัณฑ์ชุมชนยังมีความหลากหลายสามารถตอบสนองลูกค้าได้หลายระดับ แต่อย่างไรก็ตามผลิตภัณฑ์ชุมชนก็ยังขาดการบริหารอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่สามารถควบคุมผลิตภัณฑ์ให้ได้มาตรฐาน อีกทั้งมีการจัดการด้านวัตถุดิบไม่ดีพอ ส่งผลให้สินค้ามีคุณภาพไม่สม่ำเสมอ จึงทำให้ไม่สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการโรงงานได้ (จิตติมา หอมอุทัยวงศ์, 2552)

นอกจากการบริหารด้านผลิตภัณฑ์แล้ว วิสาหกิจชุมชนต้องให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนซึ่งเป็นหัวใจสำคัญที่จะทำให้การดำเนินงานของกิจการดำเนินไปได้อย่างเข้มแข็งมีเสถียรภาพด้านการเงิน โดยการคำนวณต้นทุนแบบเดิมอาจไม่สามารถสะท้อนต้นทุนที่มีความแม่นยำเพียงพอ ซึ่งในปัจจุบันการบริหารกิจการมีการนำวิธีการคำนวณต้นทุนโดยการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้อย่างแพร่หลายมากขึ้น ซึ่งการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing: ABC) คือ การคิดต้นทุนแบ่งแยกตามกิจกรรม

กิจกรรมใด เป็นผู้ใช้ทรัพยากรในองค์กรกิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุนไป การคิดต้นทุน ABC นี้เป็นการจัดสรรหรือปันส่วนต้นทุนการใช้ทรัพยากรขององค์กรผ่านกิจกรรมแต่ละกิจกรรมในองค์กร ต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือจะต่ำก็ขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์นั้นมีกิจกรรมต่างๆ มากน้อยเพียงใด ระบบ ABC ทำให้ข้อมูลต้นทุนของผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิมที่อิงกับปริมาณการผลิตเท่านั้น กิจกรรมที่มีระบบบัญชีที่ดีสามารถคิดต้นทุนแบบ ABC นี้ได้อย่างแม่นยำเพราะมีข้อมูลพร้อมว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีกิจกรรมใดบ้างที่มาเกี่ยวข้องทำให้บริหารกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2564)

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด เป็นวิสาหกิจที่สนับสนุนให้เกษตรกรเพาะปลูกถั่วลิสงเพื่อนำมาแปรรูปสร้างมูลค่าเพิ่มเพื่อสร้างรายได้ ซึ่งจำนวนรายได้ของเกษตรกรที่จะได้รับนั้นจะแตกต่างกันเนื่องจากมีกระบวนการเพาะปลูกและกระบวนการบริหารต้นทุนที่แตกต่างกัน ผลตอบแทนหรือกำไรที่เกษตรกรได้รับในแต่ละครั้งขึ้นอยู่กับต้นทุนที่ใช้ในการผลิต หากสามารถบริหารต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพเกษตรกรจะได้กำไรที่สูงขึ้น โดยกระบวนการผลิตแต่ละขั้นตอนของกลุ่มวิสาหกิจมีต้นทุนแฝงซึ่งเกษตรกรไม่สามารถจำแนกต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละกระบวนการ ทำให้ไม่สามารถลดต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละกระบวนการได้อย่างเหมาะสม โดยมีกระบวนการผลิตบางช่วงก่อให้เกิดการสูญเสียและผลักดันให้มีต้นทุนที่สูงขึ้นโดยไม่จำเป็น ผู้วิจัยจึงต้องการที่จะวิจัยเพื่อพัฒนาการบริหารต้นทุนของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด โดยใช้กระบวนการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมเพื่อพิจารณา

องค์ประกอบของต้นทุนและสร้างแนวทางการพัฒนาการบริหารต้นทุนเพื่อให้ต้นทุนลดลงอันจะทำให้วิสาหกิจชุมชนมีกำไรเพิ่มขึ้น มีความเข้มแข็งทางการเงินสูงขึ้น เป็นแหล่งสร้างรายได้ให้กับชุมชนได้อย่างยั่งยืนต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภोजังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด
2. เพื่อพัฒนาแนวทางการลดต้นทุนการผลิตของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภोजังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด

วิธีการศึกษา

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเพื่อการพัฒนา (Research and Development) โดยใช้กระบวนการวิจัยเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วม (Participatory Action Research: PAR) ประชากรคือสมาชิกวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง จำนวน 28 คน ในบ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภोजังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลประกอบไปด้วย แบบสังเกตพฤติกรรมแบบมีส่วนร่วม แบบสัมภาษณ์เชิงลึกกึ่งโครงสร้าง (semi structure in-depth interview) แบบบันทึกข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing: ABC)

ขั้นตอนการวิจัยมีดังนี้

1. การเก็บข้อมูลปฐมภูมิ ประกอบด้วยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากพื้นที่จากการสังเกตพฤติกรรมแบบมีส่วนร่วมและการสัมภาษณ์เชิงลึกโดยผู้วิจัยทำการศึกษาและทำความเข้าใจในแบบสัมภาษณ์ เพื่อนำไปเป็นตัวแบบในการสัมภาษณ์ ซึ่งต้องมีความเข้าใจในบทสัมภาษณ์อย่างถูกต้องก่อนที่จะทำการเก็บข้อมูล ซึ่งการดำเนินการเก็บข้อมูลจะดำเนินการเก็บข้อมูลโดยการเข้าไป

ในพื้นที่ และนำข้อมูลมาวิเคราะห์เชิงคุณภาพซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูล ดังต่อไปนี้

1.1 ข้อมูลทั่วไป และข้อมูลโครงสร้างองค์กร ได้จากการสัมภาษณ์ประธานกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง

1.2 ข้อมูลขั้นตอนการดำเนินกิจกรรม ได้จากการสัมภาษณ์พนักงานสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง

1.3 ข้อมูลค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจ ได้จากเอกสารรายงานสถานภาพการเงินทางบัญชี

2. การเก็บข้อมูลทุติยภูมิ ประกอบด้วยข้อมูลจากทฤษฎีข้อมูลที่มีการบันทึกหรือเก็บรวบรวมไว้แล้วและข้อมูลจากแหล่งข้อมูลต่างๆ ได้จากหนังสือ วารสาร และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

การวิเคราะห์ข้อมูล

1) ทำการวิเคราะห์ต้นทุนที่ทำการแจกแจงค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรมของแต่ละกลุ่มงาน เพื่อสรุปหาต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อไปยังข้อแต่ละใบสั่งซื้อ

2) คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

3) กำหนดแนวทางการดำเนินงานเพื่อลดต้นทุนฐานกิจกรรม

ผลการศึกษา

1. ข้อมูลทั่วไป

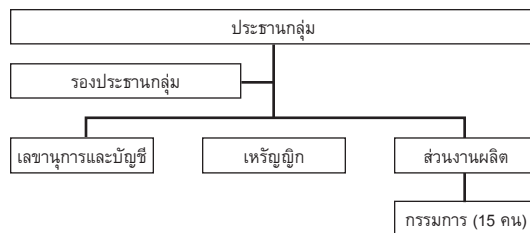
กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน ตั้งอยู่เลขที่ 45 หมู่ที่ 17 ตำบลดงสิงห์ อำเภोजังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด เป็นที่ผลิตและจำหน่ายถั่วป่านทอง เป็นที่พบปะกันของสมาชิก และสถานแสดงและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของกลุ่มผู้ผลิตชุมชนเครือข่ายที่นำมาฝากขายเริ่มผลิตและจำหน่ายถั่วแปรรูป ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2525 มีสมาชิก

35 คน การระดมทุนครั้งแรกได้มาจากการให้สมาชิกลงหุ้น หุ้นละ 100 บาท เริ่มต้นจากชาวบ้านในตำบลดงสิงห์นิยมปลูกถั่วลิสงเป็นอาชีพเสริมรองจากการทำนา ก่อนหน้านั้นจะปลูกในระหว่างฤดูฝนต่อมาในปี พ.ศ. 2525 ได้มีโครงการสูบน้ำด้วยไฟฟ้า สำนักงานพลังงานแห่งชาติ กระทรวงวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและการพลังงาน จึงได้มีการปลูกเป็นพืชหมุนเวียนหลังฤดูเก็บเกี่ยว ผลผลิตที่ได้ส่วนใหญ่จำหน่ายให้แก่พ่อค้าคนกลางแต่ไม่ได้อาหารเท่าที่ควร ในปี พ.ศ. 2532 สำนักงานพลังงานแห่งชาติได้สนับสนุนวิทยากร มาให้คำแนะนำในการแปรรูปถั่วลิสงอาหาร จึงได้มีการรวมตัวกันจัดตั้งเป็นกลุ่ม และได้รับการสนับสนุนวัสดุอุปกรณ์เครื่องมือในการผลิต จากสำนักงานพัฒนาชุมชนอำเภอจังหาร ทดลองแปรรูปถั่วลิสงเป็นผลิตภัณฑ์อาหารประเภทขนมเคี้ยวหลายอย่าง เช่น ขนมถั่วตัด ถั่วกรอบแก้ว ถั่วคั่วทราย และถั่วคั่วเค็ม มีการลองผิดลองถูกอยู่หลายปี ปรากฏว่า “ถั่วคั่วเค็ม” เป็นผลิตภัณฑ์ที่ประสบความสำเร็จ เป็นที่ชื่นชอบของผู้บริโภค ปัจจุบันการผลิตถั่วคั่วเค็มบ้านป่าน กลายเป็นอุตสาหกรรมในครัวเรือน กลุ่มจึงได้นำผลิตภัณฑ์ขึ้นทะเบียนเป็นผลิตภัณฑ์ OTOP ใช้ชื่อว่า “ถั่วป่านทอง” และกลายเป็นของฝากประจำจังหวัดร้อยเอ็ด

2. โครงสร้างการบริหารงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านทองมีโครงสร้างการบริหารงานแบบง่ายโดยแบ่งส่วนงานเป็น 2 ส่วนงานหลักดังนี้

- ส่วนงานบริหารประกอบด้วยประธานกลุ่ม รองประธานกลุ่ม เลขานุการและบัญชี เภรณูญิก

- ส่วนงานผลิต ประกอบด้วย กรรมการ 15 คน ดังแสดงในภาพประกอบ 1



ภาพประกอบ 1 แสดงโครงสร้างการบริหารกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด

3. กระบวนการการผลิต

การแปรรูปถั่วจะดำเนินงานผลิตเดือนละ 2 ครั้ง โดยสมาชิกในกลุ่มเป็นผู้ผลิต มีขั้นตอนดังนี้

1) กระบวนการรับวัตถุดิบ (รับถั่วลิสง) มีการใช้แรงงานในการรับลิสง 3 คนต่อวัน

2) กระบวนการกระเทาะเปลือก นำถั่วลิสงฝักแห้งมาลอกเปลือกโดยใช้เครื่องกระเทาะเปลือกถั่วลิสง แล้วนำมาร่อนบนตะแกรง คัดขนาดเมล็ดถั่วลิสงและคัดเมล็ดที่ได้คุณภาพและขนาดตามที่ต้องการ

3) กระบวนการลวกถั่ว เมื่อได้เมล็ดถั่วลิสงตามปริมาณและคุณภาพตามที่ต้องการแล้ว ต้มน้ำให้เดือดจัด เทเมล็ดถั่วลงไปในน้ำเดือดประมาณ 3-5 วินาที นำกลับขึ้นมาแช่ในน้ำเย็น

4) กระบวนการคัดแยกถั่วลิสงที่ไม่ได้คุณภาพ นำถั่วลิสงที่ผ่านการคัดเทใส่ภาชนะที่เตรียมไว้ แล้วนำถั่วที่ได้มาลอกเปลือกหุ้มเมล็ดถั่วออก

5) นำเมล็ดถั่วลิสงผึ่งให้แห้งพอหมาด โดยใช้พัดลมระบายอากาศเป่าให้แห้ง

6) ตักเมล็ดถั่วที่สุกพอดีขึ้นพักในภาชนะที่เตรียมไว้ปล่อยให้เย็นสักพัก นำถั่วที่ปล่อยให้เย็นแล้วนำมาโรยเกลือและร่อนคลุกเคล้าให้เข้ากัน

7) ชับเมล็ดถั่วด้วยกระตาดขับ หรือกระตาดขีซู้ จนแห้งดูไร้น้ำมัน

8) รองชนะเลิศถั่วเย็นแล้วนำมาบรรจุตามขนาดของถุงผลิตภัณฑ์

4. การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน

การวิเคราะห์ต้นทุนของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน ได้ดำเนินการวิเคราะห์ต้นทุนใน 2 ลักษณะคือ การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตแบบเดิม และการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นข้อแตกต่างของวิธีคิดต้นทุน ดังนี้

4.1 การคำนวณต้นทุนการผลิตแบบเดิม

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านทองส่วนใหญ่เป็นกลุ่มแม่บ้านที่ว่างจากการ

ทำนาไม่มีความเข้าใจในการรวบรวมข้อมูลต้นทุนตามหลักการบัญชี ในระยะแรกใช้วิธีรวมค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้ง 5 ขั้นตอนรวมกัน นำมาหารจำนวนผลผลิตที่ได้ จะทำให้ได้ต้นทุนผลิตต่อหน่วย ต่อมาได้มีหน่วยงานต่างๆ ได้เข้าให้ความรู้เรื่องการบันทึกบัญชีและต้นทุนการผลิต จึงดำเนินการปรับปรุงการรวบรวมต้นทุนแยกประเภทเป็นต้นทุนส่วนวัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ได้แก่ ค่าถั่ว ค่าเกลือ ค่าน้ำมันพืช ค่าถุงบรรจุภัณฑ์ ค่าขนส่ง และกันค่าซ่อมแซมที่อาจเกิดขึ้น นำค่าใช้จ่ายทั้งหมดมารวมกันและหารด้วยจำนวนหน่วยผลผลิตที่ผลิตได้ ต้นทุนการผลิตแบบเดิมของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านทอง ปรากฏดังแสดงในตาราง 1

ตาราง 1 แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตถั่วป่านทองแบบเดิม

รายการ	หน่วย(บาท)
<u>วัตถุดิบทางตรง</u>	
ถั่วลิสงดิบ 1 ตัน ราคาต้นละ 54,000 บาท	54,000
<u>ค่าแรงงานทางตรง</u>	
สมาชิก 28 คน คนละ 330 บาท	9,240
<u>ค่าใช้จ่ายอื่น</u>	
ค่าขนส่ง	9,010
ค่าแก๊ส ถู น้ำมันพืช เกลือ น้ำตาล	74,978
ค่าซ่อมบำรุง	4,000
สมทบทุน	1,500
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต	152,728
ถั่วลิสง 1 ตัน ผลิตสินค้าได้ 12,000 ถู	
<u>คำนวณต้นทุนต่อหน่วย</u>	
ต้นทุนการผลิตรวม 152,728.00 บาท	
หาร หน่วยผลิตได้ 12,000.00 หน่วย	
ต้นทุนต่อหน่วย 12.73 บาท	

4.2 ผลการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม
หลักการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมตาม
ลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้
ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์เพื่อระบุ
กิจกรรม (Identify Activities) จากการวิเคราะห์

กิจกรรมโดยการพิจารณากิจกรรมตามศูนย์ความ
รับผิดชอบหรือส่วนงาน สามารถระบุกิจกรรมที่ใช้
ในระบบต้นทุนกิจกรรมนี้ได้ทั้งหมด 15 กิจกรรม
โดยมีกิจกรรมและคุณสมบัติของกิจกรรมดังนี้

ตาราง 2 แสดงกิจกรรมและคุณสมบัติของกิจกรรมที่ใช้ในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ลำดับ	กิจกรรม	แผนก	หลัก/สนับสนุน
1	กระบวนการรับถั่ว	ส่วนงานบริหาร	กิจกรรมหลัก
2	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
3	กระบวนการกระเพาะเปลือก	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก
4	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
5	กระบวนการลอกถั่ว	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก
6	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
7	กระบวนการน็อกน้ำ	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
8	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
9	กระบวนการลอกเปลือกถั่ว	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก
10	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
11	กระบวนการทอดถั่ว	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก
12	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
13	กระบวนการชับน้ำมัน	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก
14	กระบวนการคัดแยกของเสีย	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมรอง
15	กระบวนการบรรจุภัณฑ์	ส่วนงานผลิต	กิจกรรมหลัก

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์ระดับกิจกรรม
(Activity Hierarchy) เป็นการวิเคราะห์กิจกรรมที่
เกิดขึ้น และแบ่งระดับของการเกิดกิจกรรม จากนั้น
พิจารณารูปแบบกิจกรรมว่าคล้ายคลึงกันหรือไม่
ถ้าใช้ก็รวมเข้าด้วยกัน ต่อจากนั้นทำการรวม

กิจกรรมเข้าด้วยกัน กิจกรรมย่อยๆ ที่ไม่สำคัญ
เข้าเป็นกลุ่มเดียวกัน โดยกำหนดรหัส A หมายถึง
ส่วนงานบริหาร และรหัส B หมายถึงส่วนงานผลิต
ดังแสดงในตาราง 2

ตาราง 3 แสดงการกำหนดกิจกรรมย่อยและรวมกิจกรรมเข้าด้วยกัน

รหัสกิจกรรม	กิจกรรม
A1 กระบวนการรับถั่ว	รับถั่วจากผู้ขาย/ คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก /ล้างน้ำสะอาด
B1 กระบวนการกระเทาะเปลือก	กระเทาะเปลือก/ คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก/ ล้างถั่วให้สะอาด
B2 กระบวนการลวกถั่ว	ล้างถั่วให้สะอาด/คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก/ ต้มน้ำเดือด/ เติมน้ำตาล/ นำถั่วลงลวก/คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก/ น็อกน้ำเย็น/ ลอกเยื่อถั่ว/ ผึ่งลม/ แห้งเย็น
B3 กระบวนการทอดถั่ว	ตั้งน้ำมันให้ร้อน/ นำถั่วลงทอด/ คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก/ นำถั่วใส่ตะแกรง/ ผึ่งลม
B4 กระบวนการซับน้ำมัน	นำทิชชูซับน้ำมัน/ คัดแยกถั่วที่ไม่ได้คุณภาพออก/ คลุกเกลือ/ ผึ่งลม
B5 กระบวนการบรรจุภัณฑ์	ดวงถั่ว/ ซับน้ำมัน/ บรรจุถุง/ ปิดผนึกถุง

ดำเนินการวิเคราะห์กิจกรรมรอง ที่สนับสนุนกิจกรรมหลักดังแสดงในตาราง 4

ตาราง 4 แสดงกิจกรรมหลักและกิจกรรมรองของการผลิตถั่วลิสงแปรรูป

กิจกรรม	กิจกรรมรอง
A1 กระบวนการรับถั่ว	การซื้อเมล็ดถั่วลิสง การคัดพันธุ์ถั่ว การคัดเมล็ดถั่ว การเตรียมถั่วให้พร้อมสำหรับการผลิต การจ่ายค่าแรงงานคนรับคัดพันธุ์ถั่ว
B1 กระบวนการกระเทาะเปลือก	การเตรียมถั่วให้พร้อมสำหรับการกระเทาะเปลือก ทำความสะอาดถั่ว นำเมล็ดถั่วเข้าคัดกระเทาะเปลือก คัดถั่วที่ไม่ได้มาตรฐานออก นำถั่วผึ่งลม จ่ายค่าไฟฟ้าเครื่องกระเทาะเปลือก และจ่ายค่าแรงงาน
B2 กระบวนการลวกถั่ว	ล้างทำความสะอาดถั่ว เตรียมน้ำสะอาดต้มให้เดือดผสมน้ำตาลเล็กน้อย นำถั่วที่เตรียมไว้ลงลวก นำถั่วขึ้นน็อกน้ำเย็น คัดถั่วที่ไม่ได้มาตรฐานออก และผึ่งลม จ่ายค่าไฟฟ้าเครื่องลวกถั่ว และจ่ายค่าแรงงาน
B3 กระบวนการทอดถั่ว	เตรียมถั่วให้พร้อมสำหรับการทอด ตั้งน้ำมันให้เดือด นำถั่วลงทอด นำถั่วขึ้น คัดถั่วที่ไม่ได้มาตรฐานออก และผึ่งลม จ่ายค่าไฟฟ้าเครื่องทอดถั่ว และจ่ายค่าแรงงาน
B4 กระบวนการซับน้ำมัน	นำถั่วที่ทอด ซับน้ำมันให้แห้ง คัดถั่วที่ไม่ได้มาตรฐานออก คลุกเกลือเล็กน้อย และผึ่งลม และจ่ายค่าแรงงาน
B5 กระบวนการบรรจุภัณฑ์	ดวงถั่วตามขนาดบรรจุภัณฑ์ คัดถั่วที่ไม่ได้มาตรฐานออก นำถั่วที่ผลิตเสร็จบรรจุถุง ซีลถุง จ่ายค่าไฟฟ้าเครื่องซีลถุง และจ่ายค่าแรงงาน

ขั้นตอนที่ 3 การรวบรวมต้นทุนการใช้ทรัพยากรและคิดเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรม สามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 การกำหนดศูนย์กลางกิจกรรม

ผลการศึกษา พบว่า มีกิจกรรมหลัก 6 กิจกรรม ได้แก่ A1 กระบวนการรับถั่ว B1 กระบวนการกระเทาะเปลือก B2 กระบวนการ

ลวกถั่ว B3 กระบวนการทอดถั่ว B4 กระบวนการซับน้ำมัน และ B5 กระบวนการบรรจุภัณฑ์ โดยพบว่า มีกิจกรรมรองเป็นจำนวนมากที่อยู่ในแต่ละกิจกรรมหลักที่แบ่งได้ตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยการจัดแสดงไว้ในการรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กลาง ซึ่งกิจกรรมรองในแต่ละกิจกรรมหลักนั้นๆ ทำให้เกิดเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่

สามารถจัดแบ่งจำแนกตามประเภทต้นทุนตามพฤติกรรมได้ 3 ประเภท ได้แก่ ต้นทุนทางตรง ต้นทุนผันแปร และต้นทุนรวม

ส่วนที่ 2 การรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม คือต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จะนำเข้า สู่ศูนย์กิจกรรมซึ่ง สามารถจำแนกตามประเภทต้นทุนตามพฤติกรรมได้ดังนี้

- ต้นทุนคงที่ คือ ค่าโทรศัพท์
- ต้นทุนผันแปร ประกอบด้วยต้นทุนด้านวัตถุดิบ คือ ค่าเมล็ดถั่วลิสง ค่าน้ำตาล เกลือ น้ำมันพืช ไข่ขาว แก้ว ค่าไฟฟ้า น้ำปะปา ค่าขนส่ง
- ต้นทุนรวม คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในทุกกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Cost Driver)

ในขั้นตอนนี้จะแสดงให้เห็นปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในระหว่างการผลิตกิจกรรมและกระบวนการต่างๆ เช่น ต้นทุนคงที่จะมีตัว ผลักดันในการดำเนินงานส่วนของการโทรศัพท์ติดต่อผู้ขายถั่วลิสง ลูกค้า ผู้ขนส่งสินค้าพิจารณาเป็นจำนวนครั้ง ส่วนต้นทุนผันแปรด้านการแปรรูปถั่วลิสง ตัวผลักดันต้นทุนจำนวนปริมาณถั่วลิสงที่ต้องใช้ในการผลิตแต่ละรอบ ส่วนต้นทุนรวมนำกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นมาเป็นตัวผลักดันด้านต้นทุนการดำเนินงานทั้งหมด เมื่อทำการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนและจำนวนของตัวผลักดันต้นทุนสามารถนำมาแสดงเป็นตารางได้ ดังแสดงในตาราง 5

ตาราง 5 แสดงผลการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนและจำนวนของตัวผลักดันต้นทุน

กิจกรรม	ตัวผลักดัน	จำนวน	หน่วยนับ
A1 กระบวนการรับถั่ว	จำนวนครั้งที่รับ	2	ครั้ง
B1 กระบวนการกระเทาะเปลือก	ชั่วโมงแรงงาน	32	ชั่วโมง
B2 กระบวนการลอกถั่ว	ชั่วโมงแรงงาน	16	ชั่วโมง
B3 กระบวนการทอดถั่ว	ชั่วโมงแรงงาน	16	ชั่วโมง
B4 กระบวนการชับน้ำมัน	ชั่วโมงแรงงาน	16	ชั่วโมง
B5 กระบวนการบรรจุภัณฑ์	ชั่วโมงแรงงาน	32	ชั่วโมง

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าในรายการที่ต้องการคิดต้นทุน

ผู้วิจัยนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาช่วยในการวางแผนบริหารจัดการต้นทุนในกิจกรรมให้มีระบบแล้วนั้น ทำให้เห็นถึงความชัดเจนของกิจกรรมรองรับในแต่ละกิจกรรมหลัก 6 กิจกรรม ได้ผลการวิเคราะห์ดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายที่

เกี่ยวข้องกับการผลิตถั่วลิสงแปรรูปของกิจการได้ดังนี้

- ค่าวัสดุสิ้นเปลือง
- ค่าแรงงาน
- ค่าบริการ
- ค่าเสื่อมราคา
- ค่าใช้จ่ายด้านอื่นๆ เช่น ภาระเข้าของขวัญ เงินสมทบหน่วยงานต่างๆ

จากการวิเคราะห์ข้อมูลในสมุดจดบันทึก
รายการของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง
บ้านป่าน และนำมาคำนวณค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อ
เดือน เพื่อนำไปเป็นปัจจัยนำเข้าในการคำนวณ
ต้นทุนของแต่ละกิจกรรม สามารถสรุปค่าใช้จ่าย
และคิดสัดส่วนค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

ค่าวัสดุสิ้นเปลือง รวมจำนวน 66,568
บาท คิดเป็นร้อยละ 41.05

ค่าแรงงาน รวมจำนวน 77,706 บาท
คิดเป็นร้อยละ 47.92

ค่าบริการ รวมจำนวน 8,170 บาท
คิดเป็นร้อยละ 5.04

ค่าเสื่อมราคา รวมจำนวน 8,500 บาท
คิดเป็นร้อยละ 5.24

ค่าใช้จ่ายด้านอื่นๆ รวมจำนวน 1,209
บาท คิดเป็นร้อยละ 0.75

2. การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตถั่วแปรรูป
การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
ปรากฏผลดังแสดงในตาราง 6

ตาราง 6 แสดงการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมในการผลิตถั่วป่านทอง

รายการ	หน่วย (บาท)
<u>วัตถุดิบทางตรง</u>	
ถั่วลิสงดิบ	54,000
เกลือ	156
น้ำตาลทรายขาว	576
น้ำมันพืช	7,360
<u>ค่าแรงงานทางตรง</u>	
ค่าแรงงานทางตรง	53,760
<u>ค่าใช้จ่ายอื่น</u>	
ค่าขนส่ง	1,733
ค่าไฟฟ้า	667
ค่าน้ำ	67
ค่าแก๊ส	735
ค่าโทรศัพท์	100
ค่าบรรจุถุง	18,000
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต	137,172
<u>ถั่วลิสง 1 ตัน ผลิตสินค้าได้ 12,000 ถุง</u>	
<u>คำนวณต้นทุนต่อหน่วย</u>	
ต้นทุนการผลิตรวม 137,172.00 บาท	
หาร หน่วยผลิตได้ 12,000.00 หน่วย	
ต้นทุนต่อหน่วย 11.43 บาท	

จากการเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบเดิมต่อได้ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วย 12.73 บาท เมื่อวิเคราะห์และจัดหมวดหมู่แล้วคำนวณด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) พบว่ามีต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วย 11.43 บาท ซึ่งลดลงจากการคิดต้นทุนแบบเดิม หน่วยละ 1.30 บาท หรือคิดเป็นต้นทุนที่ลดลงร้อยละ 10.21

5. แนวทางการพัฒนาเพื่อลดต้นทุนโดยใช้การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน

จากกระบวนการวิจัยโดยการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถกำหนดแนวทางการพัฒนาเพื่อลดต้นทุนให้กับวิสาหกิจชุมชนกลุ่มอาชีพแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านได้ดังนี้

1) วิเคราะห์ข้อมูลยอดขายในแต่ละเดือนแล้วประมาณการยอดขายเพื่อใช้ในการกำหนดแผนการสั่งซื้อวัตถุดิบที่เหมาะสมในการผลิตแต่ละครั้ง เพื่อลดความถี่ในการสั่งซื้อวัตถุดิบ ซึ่งจะลดต้นทุนการสั่งซื้อเนื่องจากการสั่งซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้งจะมีค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ขณะเดียวกันการสั่งซื้อวัตถุดิบในปริมาณที่มากขึ้นจะทำให้ซื้อได้ในราคาที่ถูกลง

2) หาแหล่งวัตถุดิบ ที่หลากหลาย เพื่อลดความเสี่ยงในการขาดแคลนวัตถุดิบ กรณีที่สมาชิกกลุ่มเพาะปลูกได้ไม่เพียงพอ (ถั่ว) ทั้งยังจะช่วยให้เปรียบเทียบราคา ทำให้ได้แหล่งวัตถุดิบที่มีราคาถูกซึ่งจะช่วยเพิ่มอำนาจต่อรองในการซื้อวัตถุดิบและลดความผันผวนของต้นทุนวัตถุดิบ

3) กำหนดตารางส่งสินค้าให้กับลูกค้าประจำเพื่อลดรอบการส่งสินค้า ซึ่งจะทำให้ลดต้นทุนค่าจัดส่งสินค้า หรือบริหารจัดการจัดส่งสินค้าที่สามารถส่งสินค้าให้กับลูกค้าหลายคน, หลายที่ ในคราวเดียว

4) การคิดค่าเสื่อมราคา ควรปรับจากการคำนวณค่าเสื่อมแบบเส้นตรงตามอายุการใช้งานของเครื่องจักร เป็นวิธีคิดค่าเสื่อมราคาตามชั่วโมงการใช้งานเครื่องจักรที่ดำเนินงานอยู่จริง เนื่องจากพบว่าการใช้เครื่องจักร/อุปกรณ์ ของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่าน มีการใช้เครื่องจักรที่ต่อเนื่องบางประเภทเช่น เครื่องลวกเครื่องทอด ส่วนเครื่องจักรประเภทอื่นมีการใช้งานค่อนข้างน้อย จึงควรมีการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรจากชั่วโมงที่ใช้งานตามความจริง

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

จากการดำเนินการวิเคราะห์และจัดหมวดหมู่กิจกรรมการผลิต วิเคราะห์ค่าใช้จ่ายแล้วคำนวณด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) พบว่ามีต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยลดลงจากการคิดต้นทุนแบบเดิมร้อยละ 10.21 เนื่องจากการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity based costing: ABC) เป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนซึ่งมีจุดมุ่งหมายให้ผู้บริหารกิจการให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นจึงมีการบริหารโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมดำเนินการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตได้ ดังนั้น การคำนวณต้นทุนกิจกรรม นอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรม เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรม เพื่อลดความสูญเสียให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป ซึ่งในกรณีของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสงบ้านป่านได้มีการตัดกิจกรรมที่ซ้ำซ้อนแล้วรวมกิจกรรมเป็นกิจกรรมหลัก ทำให้มีต้นทุนที่ลดลง

อย่างไรก็ตามการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมไม่ได้ให้ผลการคำนวณต้นทุนที่ลดลงเสมอไป เพราะในบางกรณีการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมจะปรากฏผลของต้นทุนที่สูงขึ้นเนื่องจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิมมีการมีการคำนวณต้นทุนที่ไม่แม่นยำจึงไม่สะท้อนต้นทุนกิจกรรมที่แท้จริงออกมาทำให้เมื่อวิเคราะห์ต้นทุนรายกิจกรรมจะมีกิจกรรมที่ต้นทุนสูงขึ้น และกิจกรรมที่มีต้นทุนลดลง แต่ประโยชน์ที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมคือมีความแม่นยำในการระบุต้นทุนที่เกิดขึ้นแบ่งตามกิจกรรมขององค์กร ทำให้สามารถเห็นแนวทางในการปรับปรุงกระบวนการดำเนินงานให้มีแนวโน้มของต้นทุนที่ลดลง ขณะเดียวกันการคำนวณต้นทุนที่แม่นยำทำให้กิจการสามารถกำหนดราคาขายได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น สอดคล้องกับ สิทธิชัย แซ่ลิ้ม (2561) ได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษาโรงงานผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก พบว่าการคิดต้นทุนแบบฐานกิจกรรมจะมีผลิตภัณฑ์ในขวดโหลรหัส A1, A2 ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ออกมาต่ำกว่าวิธีคิดต้นทุนแบบเดิมอยู่ 0.12 และ 0.13 ตามลำดับ ส่วน ผลิตภัณฑ์ขวดโหลรหัส A3, A4, A5 จะได้ต้นทุนที่คำนวณต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ออกมาสูงกว่าวิธีคิดต้นทุนแบบเดิมอยู่ 0.06, 0.26 และ 0.27 ตามลำดับ ผลจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ราคาขายที่บวกกำไรไว้ประมาณร้อยละ 40 โดยใช้ต้นทุนที่ได้จากการคิดต้นทุนแบบเดิม นำมากำหนดราคาขายเมื่อเทียบกับการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมจะทำให้ราคาขายนั้นไม่ได้กำไรร้อยละ 40 ดังที่ตั้งเป้าหมายไว้ เนื่องจากผลิตภัณฑ์ประเภทมีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องขนาด เวลาที่ใช้ในการผลิตและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตก็มีความแตกต่างกัน การจะคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์จึงต้องคำนึงถึงกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ชนิดนั้นๆ เพื่อความแม่นยำในการคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้น

ได้อย่างชัดเจนและมีความถูกต้องมากที่สุด และสอดคล้องกับ บรรพชนม์ มีลีการ (2556) ศึกษาการคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษาบริษัทศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด พบว่าแผนกที่ทำให้เกิดต้นทุนมากที่สุดคือ แผนกประสานงานขายและขนส่ง ซึ่งมีต้นทุนในการดำเนินงานสูงสุด เท่ากับร้อยละ 0.79ต่อ ราคาขาย โดยการวิจัยทำให้ทราบข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละแผนก ว่าแต่ละแผนกมีต้นทุนเป็นอย่างไร โดยต้นทุนที่ได้นั้น สามารถแจกแจงเป็นกิจกรรมต่างๆ ภายในแผนกนั้นๆ โดยรู้ว่าแต่ละแผนกมีกิจกรรมอะไรบ้างที่ทำให้เกิดต้นทุน และตัวผลิตภัณฑ์ของกิจกรรมนั้นๆ ทำให้สามารถวิเคราะห์ส่วนต้นทุนของแต่ละกิจกรรมได้ชัดเจนมากขึ้น โดยมีแนวทางในการแก้ไขลดต้นทุนในแผนกประสานงานขายและขนส่ง ซึ่งทำให้เกิดต้นทุนสูงสุด คือ 1) ลดค่าใช้จ่ายเกษียณอายุของพนักงาน แล้วจ่ายเป็นรูปอื่นแทน เช่น หักบริษัทเป็นต้น 2) ลดค่าใช้จ่ายยานยนต์-ค่าเช่า ควรเปลี่ยนจากเช่าเป็นซื้อเพื่อให้เกิดความคุ้มค่าในการลงทุน และอีกทั้งควรลดต้นทุนการขนส่งต่อเที่ยวให้น้อยลง ลดจำนวนรถที่วิ่งในแต่ละวันหรือลดจำนวนรอบที่วิ่ง เช่น การจัดเรียงสินค้าให้เต็มคัน จัดเส้นทางขนส่งให้มีประสิทธิภาพ เป็นต้น ทั้งยังสอดคล้องกับ เบญจรัตน์ คู่กระสังข์ (2556: 103-106) ศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด กรณีศึกษาโรงงานน้ำดื่มจตุเพชร พบว่าต้นทุนการผลิตน้ำดื่มทั้ง 5 ประเภทที่คำนวณโดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีต้นทุนที่สูงกว่าต้นทุนที่คำนวณจากระบบต้นทุนแบบเดิม และเมื่อเปรียบเทียบต้นทุนฐานกิจกรรมกับราคาขายหน้าโรงงานพบว่ามี 4 ผลิตภัณฑ์ที่ต้นทุนต่ำกว่าราคาขายหน้าโรงงาน ส่วนอีก 1 ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนสูงกว่าคือ ถังพลาสติกขาวขนาด 20 ลิตร ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้น เกิดจากการปฏิบัติงานบางขั้นตอนซ้ำซ้อนและใช้เครื่องจักร

ไม่เต็มประสิทธิภาพ มีแนวทางลดต้นทุนคือลดการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน ปรับราคาขายให้เหมาะสม และกำหนดกลยุทธ์เพื่อเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาดเพื่อเพิ่มปริมาณการผลิต

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

1. ผลการวิจัยพบว่า การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) สามารถจัดหมวดหมู่กิจกรรมหลัก ลดความซ้ำซ้อนของกิจกรรมย่อย และปรับกิจกรรมย่อยให้มีความสอดคล้องกับกระบวนการผลิตได้มากขึ้น จึงควรนำแนวทางการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการพัฒนาการบริหารจัดการต้นทุนกับวิสาหกิจชุมชนประเภทอื่นๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการและสร้างความเข้มแข็งในการบริหารต้นทุนต่อไป

2. การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมทำให้เกิดความแม่นยำในการคำนวณต้นทุนการผลิต และกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดราคาขายที่เหมาะสมมากยิ่งขึ้น ทั้งยังสามารถวิเคราะห์รายการต้นทุนเพื่อการ

กำหนดแนวทางลดต้นทุนแต่ละประเภทอย่างชัดเจน จึงควรส่งเสริมวิสาหกิจชุมชนในการใช้การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาเป็นแนวทางคำนวณต้นทุน โดยมีการให้ความรู้แก่วิสาหกิจชุมชนเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมอย่างจริงจังต่อไป

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ควรวิจัยต่อยอดจากแนวทางการพัฒนาการบริหารต้นทุนที่ค้นพบคือ การวิเคราะห์ประมาณการยอดขาย การวิเคราะห์จุดสั่งซื้อที่ประหยัดที่สุดเพื่อใช้ในการวางแผนการสั่งซื้อวัตถุดิบ การลดรอบการสั่งซื้อ และการวิเคราะห์แนวทางการกำหนดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมกับกิจการ

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณประธานกรรมการ กรรมการ และสมาชิก กลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภอจังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด ที่ให้ความร่วมมือในการดำเนินกิจกรรมการวิจัยอย่างเข้มแข็งตลอดระยะเวลาของการวิจัย

เอกสารอ้างอิง

- กรมการพัฒนาชุมชน. (2564). *หนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP)*. <https://www.cdd.go.th/our-services/otop-one-tambon-one-product>
- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. (2564). *ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ABC*. <https://bsc.dip.go.th/th/category/account2/fs-activitybasedcosting>
- จิตติมา หอมวุฒิมวงศ์. (2552). *ปัจจัยที่มีผลต่อการได้รับรองมาตรฐานผลิตภัณฑ์ของผลิตภัณฑ์ชุมชนจังหวัดพะเยา*. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- บรรพชนม์ มีสีการ. (2556). *การคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) กรณีศึกษาบริษัทศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด. การค้นคว้าอิสระ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการจัดการโลจิสติกส์. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย*.
- เบญจรัตน์ คู่กระสังข์. (2556). *การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำตาลบรรจุขวด กรณีศึกษาโรงงานน้ำตาลจอมจตุพรเพชร*. [งานนิพนธ์ วิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต]. มหาวิทยาลัยบูรพา.

สิทธิชัย แซ่ลิ่ม (2561). การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษาโรงงานผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติก.
[สารนิพนธ์ วิศวกรรมศาสตรมหาบัณฑิต]. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสยาม.
สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. (2564). แผนพัฒนาเศรษฐกิจและ
สังคมแห่งชาติฉบับที่ 12 (พ.ศ.2560-2564). สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจ
และสังคมแห่งชาติ.