

การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมและการสร้างมูลค่าเพิ่มสินค้าเกษตรแปรรูป

กรณีศึกษา: กล้วยเล็บมือนางแปรรูป

สุธิตา วรเลิศ^{1*}, ณกร อินทร์พยุ่ง¹

¹ คณะโลจิสติกส์ มหาวิทยาลัยบูรพา ชลบุรี 20131

โทร 0-3810-2222 ต่อ 3091 โทรสาร 0-3839-3231 E-mail {*b-bsu@hotmail.com, nakorn.ii@gmail.com}

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบต้นทุนการผลิตกล้วยเล็บมือนางแปรรูป โดยมีการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) เข้ามาเป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ต้นทุนการแปรรูปกล้วยเล็บมือนางโดยผ่านขบวนการทอดสุญญากาศ ของโรงงานกรณีศึกษา รวมทั้งการวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจในการเพิ่มมูลค่าผลผลิตต่อหน่วย ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยได้เก็บข้อมูลต้นทุนเบื้องต้นในทุกกระบวนการผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ รวมไปถึงการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง จากนั้นจึงนำข้อมูลที่ได้มาทำการวิเคราะห์ต้นทุน และทำการคำนวณต้นทุนทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในทุกกิจกรรม เพื่อให้ได้ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยของกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ ซึ่งพบว่าต้นทุนสินค้าต่อหน่วย (กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศบรรจุห่อ ขนาด 80 กรัม) ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเท่ากับ 19.98 บาท สูงกว่าการคิดต้นทุนในการผลิตแบบเดิม ซึ่งเท่ากับ 15.26 บาท กิจกรรมที่มีต้นทุนในการผลิตสินค้ามากที่สุด คือ กิจกรรมทอด เท่ากับ 30.98% รองลงมา คือ กิจกรรมบรรจุสินค้า เท่ากับ 16.97% นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจในการเพิ่มมูลค่าผลผลิตต่อหน่วยพบว่า การเข้าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้ง มากกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิมและจ้างแรงงานเพิ่ม มีต้นทุนต่อหน่วยต่ำที่สุด เท่ากับ 6.27 บาท ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับราคาขายของกลุ่มในท้องตลาด พบว่ามีต้นทุนเท่ากับ 66.53% ซึ่งมีค่าสูงมาก และไม่สามารถแข่งขันกับราคาของกลุ่มได้ ข้อมูลดังกล่าวสามารถใช้เป็นแนวทางในการลดต้นทุนการผลิตและการวางกลยุทธ์ช่องทางการจัดจำหน่าย เพื่อให้ผลิตภัณฑ์มีความสามารถในการแข่งขันในอนาคตต่อไป

คำสำคัญ : ต้นทุนฐานกิจกรรม; การสร้างมูลค่าเพิ่ม; สินค้าเกษตรแปรรูป

1. บทนำ

สินค้าเกษตรแปรรูปเป็นสินค้าที่มีความสำคัญที่ผลิตเพื่อการบริโภคภายในประเทศและเพื่อการส่งออก อาทิ สับปะรดกระป๋อง ผลไม้รวมกระป๋อง น้ำสับปะรด ข้าวโพดหวาน ข้าวโพดฝักอ่อนกระป๋อง หน่อไม้กระป๋อง กล้วยฉาบน้ำตาล กล้วยแปรรูปบรรจุกระป๋อง และกล้วยอบแห้ง เป็นต้น ซึ่งปัจจุบัน มีแนวโน้มการบริโภคทั้งภายในประเทศและการส่งออกสูงขึ้นเรื่อยๆ

การแปรรูปสินค้าทางการเกษตรเป็นการเพิ่มมูลค่าวัตถุดิบให้มีราคาสูงขึ้น และเพื่อส่งเสริมให้เกษตรกรมีโอกาสรสร้างรายได้อย่างต่อเนื่อง การดำเนินธุรกิจสินค้าเกษตรแปรรูปส่วนใหญ่จะเป็นผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งสถานการณ์ปัญหาของสินค้าเกษตรแปรรูปในปัจจุบัน ที่ผู้ประกอบการ ยังคงประสบปัญหา ได้แก่

1. สินค้าเกษตรแปรรูปไม่ได้รับการส่งเสริมอย่างจริงจัง
2. ไม่สามารถขยายตลาดออกไปได้ เนื่องจากมีต้นทุนการผลิตสูง
3. การพัฒนาช่องทางการจัดจำหน่ายที่ยั่งยืน และต่อเนื่อง
4. ขาดมาตรฐานคุณภาพสินค้า

5. กลุ่มเกษตรกรขาดความรู้ในการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน การตลาด และช่องทางการจัดจำหน่าย จากปัญหาต่างๆ เหล่านี้ ถ้าผู้ประกอบการทราบข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงในแต่ละกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จะมีความสำคัญสำหรับผู้ประกอบการในการนำไปประกอบการตัดสินใจเพื่อกำหนดกลยุทธ์ช่องทางการจัดจำหน่ายที่ถูกต้องและเหมาะสมสำหรับการดำเนินการทางธุรกิจในปัจจุบันและอนาคต

สำหรับโรงงานที่นำมาศึกษานั้น เป็นโรงงานผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ ซึ่งจะเลือกศึกษาในส่วนของต้นทุนการผลิต โดยนำเอาทฤษฎีต้นทุนฐานกิจกรรม(Activity-Based Costing : ABC) มาใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรมในกระบวนการผลิต

2. สภาพปัญหาในปัจจุบันของโรงงานกรณีศึกษา

2.1. ด้านการผลิต

1. ต้นทุนค่าแรงงานสูงในขั้นตอนการบรรจุหีบห่อ ต้องใช้แรงงานคนบรรจุกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศใส่ถุงทีละชิ้น และขั้นตอนการสไลด์กล้วย ทำให้เสียเวลามากแต่ได้ผลผลิตน้อย
2. ความแตกต่างของราคาวัตถุดิบ(กล้วยเล็บมือนาง)จะขึ้น-ลง ตามฤดูกาล ฤดูแล้งราคาสูงกว่าฤดูฝน
3. ความผันผวนของราคาน้ำมันปาล์ม ขึ้น-ลง ตามฤดูกาล
4. เครื่องทอดสุญญากาศที่ใช้ในโรงงาน มีกำลังการผลิตน้อย
5. ผลิตไม่เพียงพอกับความต้องการของลูกค้า เนื่องจากแรงงาน และเครื่องจักร ไม่เพียงพอ

2.2. ด้านการตลาด

1. ปริมาณการสั่งซื้อไม่แน่นอนในแต่ละเดือน
2. ผู้ประกอบการยังต้องพึ่งพาหน่วยงานราชการ ในการหาตลาด และลูกค้า

2.3. ด้านช่องทางการจัดจำหน่าย

1. ไม่ได้มีโอกาสจากหน่วยงานราชการให้ไปออกงานแสดงสินค้า เช่น งานแสดงสินค้าOtop
2. มีช่องทางการจัดจำหน่ายสินค้าไม่มากนัก

3. ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

3.1. ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

การจำแนกต้นทุนตามลักษณะส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดจะประกอบด้วย

1. วัตถุดิบทางตรง (Direct materials) หมายถึง วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นๆ เช่น ผ้าที่ใช้ในอุตสาหกรรมเสื้อผ้า
2. ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง ค่าแรงงานต่าง ๆ ที่จ่ายให้แก่คนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการแปรรูปวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง เช่น ค่าแรงของคนงานเย็บเสื้อ

3. ค่าใช้จ่ายการผลิต (Manufacturing overhead) หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง เช่น วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมอื่น ๆ ได้แก่ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคา ค่าประกันภัย ค่าภาษี เป็นต้น

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่มีความสัมพันธ์กับระดับกิจกรรม เป็นการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนเมื่อระดับกิจกรรมที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งประกอบด้วย

1. ต้นทุนคงที่ (Fixed costs) หมายถึง ต้นทุนที่มีจำนวนต้นทุนรวมไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณหรือระดับกิจกรรม เช่น ค่าเช่า ค่าประกันภัย เงินเดือนหัวหน้าคนงาน เป็นต้น
2. ต้นทุนผันแปร (Variable costs) หมายถึง ต้นทุนชนิดต่างๆ ที่มีจำนวนของต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนโดยตรงต่อปริมาณหรือระดับกิจกรรม เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร เป็นต้น

เพราะฉะนั้น การคิดคำนวณต้นทุนการผลิตจะเท่ากับ

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

และ การคิดคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วย

$$\text{ต้นทุนสินค้าต่อหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนการผลิตทั้งหมด}}{\text{ปริมาณการผลิตทั้งหมด}}$$

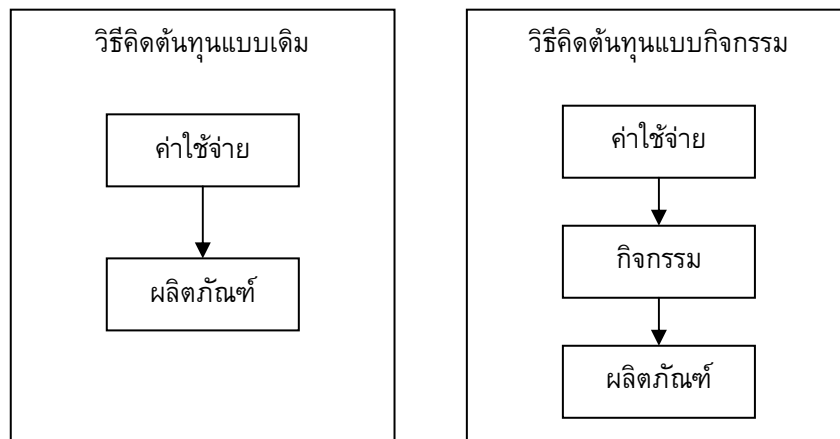
3.2. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการคำนวณต้นทุน โดยการแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมต่างๆ เป็นวิธีการคำนวณต้นทุนโดยใช้ “กิจกรรม” เป็นฐานในการคำนวณ โดยปกติองค์กรส่วนใหญ่ใช้การคำนวณต้นทุนแบบเดิม ซึ่งในการระบุกิจกรรมนั้นจะช่วยทำให้กิจการทราบว่าการดำเนินงานของกิจการประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง และค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการดำเนินงานได้ใช้ไปในกิจกรรมใดบ้าง

3.3. ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

1. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม (Activity analysis)
2. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรม (Activity cost driver)
3. การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity costing)
4. การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย

แนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมต่างจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม โดยระบบบัญชีแบบเดิมมีแนวคิดที่ผลิตภัณฑ์ทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีแนวคิดว่ากิจกรรมทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ดังแสดงในรูปที่ 1



รูปที่ 1: เปรียบเทียบแนวคิดของวิธีคิดต้นทุนแบบเดิมและวิธีคิดแบบต้นทุนฐานกิจกรรม

3.4. ข้อดีของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเมื่อเปรียบเทียบกับระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

1. คำนวณต้นทุนของแต่ละผลิตภัณฑ์ได้ถูกต้องกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม เนื่องจากการวิเคราะห์ต้นทุนมีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่ทำมากกว่า
2. ทำให้ทราบว่ากิจกรรมต่างๆ ตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ดีแค่ไหน เพราะว่ามีตัววัดการทำงานของแต่ละกิจกรรม เช่น คุณภาพ เวลา และค่าใช้จ่าย
3. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสนับสนุนการจัดการ การควบคุม และการปรับปรุงกระบวนการทำงาน ให้สามารถมุ่งความสนใจไปที่การจัดการกิจกรรมได้ชัดเจนขึ้น เช่น การปรับปรุงประสิทธิภาพของกิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายสูง สามารถวิเคราะห์และกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า
4. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่จำเป็นต้องรวมค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นมาแสดง ไม่จำเป็นต้องรวมค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์เข้ามาไว้เป็นค่าใช้จ่ายของผลิตภัณฑ์

3.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กันทิมา สีสาส์สันต์ (2550) ศึกษาแนวทางการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาจัดสรรปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนของสินค้าที่เกิดขึ้นจริงในกระบวนการผลิต และยังสามารถทำการวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตว่า กิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่า ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า หรือไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น ผลการศึกษาพบว่า การนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาใช้ ทำให้ผู้บริหารได้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าที่ได้ทำการผลิต โดยต้นทุนของสินค้าที่ได้นั้นมีความถูกต้องและเหมาะสมสอดคล้องกับกิจกรรมต่างๆ ในกระบวนการผลิต

สิทธิชัย วงษ์ชูเครือ (2548) หาต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละผลิตภัณฑ์เพื่อใช้กำหนดราคา โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม รวมถึงเพื่อทราบข้อมูลสำหรับการปรับปรุงต้นทุนการผลิตในโรงงาน ผลจากการศึกษาพบว่า เมื่อเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนแบบเดิมและต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรม ในจำนวนผลิตภัณฑ์ตัวอย่างทั้งหมด 12 ผลิตภัณฑ์ มี 10 ผลิตภัณฑ์ มีต้นทุนสูงขึ้นกว่าเดิมและ 2 ผลิตภัณฑ์มีต้นทุนลดลง เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมกับราคาขาย มีผลิตภัณฑ์ 4 ผลิตภัณฑ์ ที่ต้นทุนสูงกว่าราคาขาย ซึ่งต้นทุนที่สูงเกิดจากการใช้เครื่องจักรไม่เต็มประสิทธิภาพ แนวทางในการลดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ 4 ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ คือหากลยุทธ์ในการเพิ่มส่วนแบ่งตลาดเพื่อเพิ่มปริมาณการผลิตและช่วยลดต้นทุนต่อหน่วยลง

4. ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัย

การศึกษารั้งนี้ เริ่มจากการศึกษาโครงสร้างต้นทุนของสินค้าเกษตรแปรรูป กรณีศึกษา กล้วย เล็บมือนางทอดสุญญากาศ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการศึกษาประเด็นต่างๆ ต่อไป ซึ่งมีขั้นตอนการศึกษาดังนี้

- 4.1. ศึกษาเกี่ยวกับสินค้าเกษตรแปรรูป ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 4.2. ศึกษาเกี่ยวกับระบบต้นทุนการผลิต และระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
- 4.3. ศึกษาและรวบรวมข้อมูลจากโรงงานกรณีศึกษา ดังนี้
 1. สภาพปัจจุบันของโรงงานกรณีศึกษา
 2. กระบวนการผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ
 3. ทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมต่างๆ
 4. ตัวผลิตภัณฑ์และปริมาณตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและกิจกรรมเพื่อรวบรวมต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ
- 4.4. คำนวณต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC)
- 4.5. วิเคราะห์ทางเลือกการตัดสินใจ เพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยลดลง
- 4.6. สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

5. ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาระบบต้นทุนการผลิต ของโรงงานกรณีศึกษานี้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์กลยุทธ์ ช่องทางการจัดจำหน่ายให้ได้รับผลกำไรสูงสุด เพราะระยะเวลาที่ผ่านมาผู้ประกอบการใช้การคำนวณต้นทุนการผลิตแบบดั้งเดิมเท่านั้น (Traditional Costing) ดังนั้นเพื่อให้เห็นต้นทุนการผลิตสินค้าที่แท้จริงในโรงงานกรณีศึกษา ผู้วิจัยจึงทำการศึกษาด้านต้นทุนการผลิตสินค้า ของโรงงานกรณีศึกษาในส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศเท่านั้น โดยได้นำเอาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม(Activity-Based Costing : ABC) เข้ามาประยุกต์ใช้ในการวิเคราะห์ ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษา เพื่อหาแนวทางปรับปรุง พัฒนา และเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจได้ต่อไป

6. กระบวนการผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ

กระบวนการผลิต		
1. รับ คัดแยก และ ตรวจสอบวัตถุดิบ		
2. ปอกเปลือก		
3. สไลด์		
4. ทอด		
5. บรรจุสินค้า		

รูปที่ 2: ขั้นตอนการผลิตกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ



กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ
ขนาด 80 กรัม ราคา 27 บาท

รูปที่ 3: ผลิตภัณฑ์กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ

7. การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน

7.1. การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็ม

ผู้วิจัยได้ทำการเรียบเรียงข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์ การสังเกตกระบวนการผลิต และข้อมูลทางด้านการบัญชีมาแสดง โดยมีข้อมูลต่างๆ ดังนี้

ข้อมูลในส่วนของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้า มีวัตถุดิบทางตรง คือ กล้วยเล็บมือนางสุก ในหนึ่งวันสามารถทอดกล้วยได้ 8 ครั้งต่อเตา การทอดกล้วย 1 ครั้ง จะใช้วัตถุดิบ คือ กล้วยเล็บมือนางปอกเปลือกแล้ว 6 กิโลกรัม (กล้วยเล็บมือนางรวมเปลือก 15 กิโลกรัม) ราคา กิโลกรัมละ 5 บาท

ดังนั้น วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา ที่ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ มีรายละเอียดดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1: แสดงปริมาณและราคาของการใช้วัตถุดิบ

ต้นทุน : วัน		
	ปริมาณการใช้ (กิโลกรัม)	ราคารวม (บาท)
กล้วยเล็บมือนาง	240	1,200

ข้อมูลในส่วนของค่าแรงงานทางตรง คือ การจ้างคนงานเป็นค่าจ้างรายวันวันละ 150 บาทต่อคน ซึ่งกำหนดให้ทำงานวันละ 8 ชั่วโมง เดือนละ 24 วัน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในส่วน of ค่าแรงงานทางตรงที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้า มีรายละเอียดดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2: แสดงค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า

ต้นทุน : วัน		
	จำนวนคนงาน (คน)	ราคารวม (บาท)
ค่าจ้างรายวัน	4	600

ข้อมูลในส่วน of ค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในการผลิตสินค้าทางอ้อม ได้แก่

1. วัตถุดิบทางอ้อม ประกอบด้วย น้ำมันปาล์ม แก๊สหุงต้ม
2. ค่าแรงงานทางอ้อม คือ เงินเดือนหัวหน้าคนงาน

3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต คือ ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปา ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าเท่านั้น ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา มีรายละเอียดดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3: ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า

ต้นทุน : วัน

รายการของค่าใช้จ่าย	ปริมาณการใช้	ราคารวม (บาท)
ค่าน้ำมันปาล์ม (ลิตร)	43.2	1,271.81
ค่าแก๊สหุงต้ม (ถัง)	1	237.44
ค่าไฟฟ้า (ชั่วโมง)	8	66.67
ค่าน้ำประปา (ชั่วโมง)	8	37.5
ค่ากระดาษซับน้ำมัน(แผ่น)	7	11.18
ค่าเช่าโรงงาน (วัน)	1	500
ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ (เครื่อง)	2	300
ค่าเช่าเครื่องขึ้น (เครื่อง)	1	9.6
ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ (เครื่อง)	1	5.12
ค่าถุง (ถุง)	352	105.6
ค่าสติ๊กเกอร์ (แผ่น)	352	211.2
ค่าถาด (ถาด)	352	316.8
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน (คน)	1	500
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งสิ้น		3,572.92

ตารางที่ 4: ต้นทุนต่างๆ ที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้าในระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็ม

ต้นทุน : วัน

	กล้วยเล็บมือนางกรอบ
ปริมาณการผลิตสินค้า (ถุง)	352
วัตถุดิบทางตรง (บาท)	1,200
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)	600
ค่าใช้จ่ายในการผลิต (บาท)	3,572.92

7.2. การคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วยตามระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็ม

โรงงานกรณีศึกษา ได้ทำการคำนวณหาต้นทุนสินค้าต่อหน่วยด้วยการนำจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิตได้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้า ดังแสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5: แสดงต้นทุนการผลิตต่อหนึ่งหน่วยการผลิตตามระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็ม

บาท : ถุง (80 กรัม)

	กล้วยเล็บมือนางกรอบ
วัตถุดิบทางตรง	3.41
ค่าแรงงานทางตรง	1.70
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	10.15
รวมต้นทุนต่อหน่วย	15.26

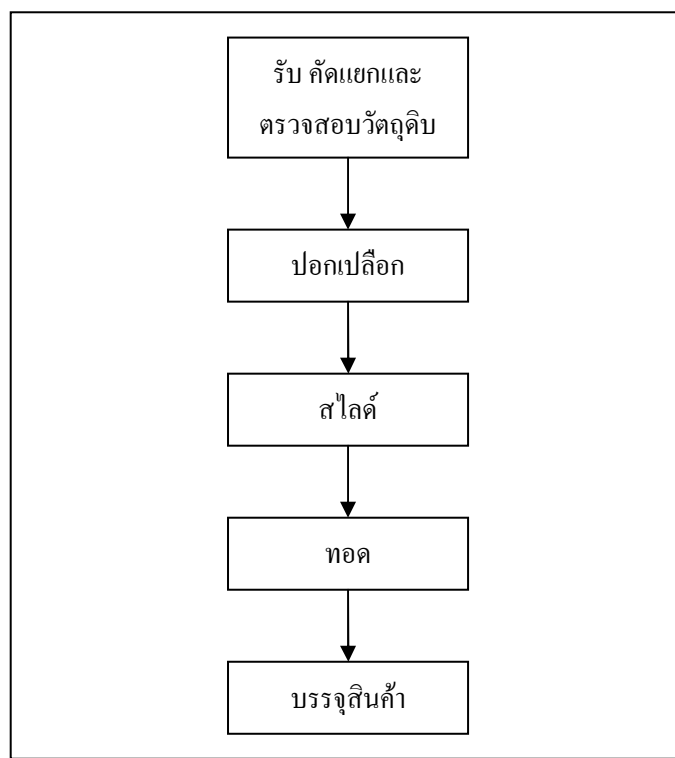
7.3. การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จากการสัมภาษณ์ การสังเกต กระบวนการผลิต และเก็บรวบรวมข้อมูลรายการค่าใช้จ่ายของโรงงานกรณีศึกษา ซึ่งแสดงผลดังนี้

7.3.1. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม (Activity analysis)

การกำหนดกิจกรรมในการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา

Activity Flow



รูปที่ 4: กิจกรรมในกระบวนการผลิตสินค้า

ตารางที่ 6: นิยามของกิจกรรมต่างๆ ในกระบวนการผลิตสินค้า

กิจกรรม	นิยามกิจกรรม
1. รับ คัดแยกและตรวจสอบ วัตถุดิบ	ชาวสวนจะนำกล้วยเล็บมือนางมาส่งให้ที่โรงงานโดยจะนำกล้วยใส่ไว้ในลังพลาสติก คนงาน มีหน้าที่คัดแยกกล้วยสุก และกล้วยดิบ และตรวจสอบคุณภาพของกล้วย
2. ปอกเปลือก	ปอกเปลือกกล้วย
3. สไลด์	ซอยเป็นแผ่นบางๆ กล้วย 1 ลูก ซอยประมาณ 3-4 แผ่น
4. ทอด	นำกล้วยที่สไลด์แล้วไปทอด ในเครื่องทอดสุญญากาศ
5. บรรจุสินค้า	นำกล้วยทอดสุญญากาศ มาบรรจุใส่ถาด จากนั้นใส่ถุง ปิดผนึก หรือSealถุง และติดสติ๊กเกอร์

7.3.2. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรม (Activity cost driver)

ตารางที่ 7: ตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมเพื่อจัดสรรค่าใช้จ่าย

กิจกรรม (Activity)	ตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรม (Activity cost driver)	รายการของค่าใช้จ่าย (Cost element)
1. รับ คัดแยกและ ตรวจสอบวัตถุดิบ	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	ค่าแรงงาน เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ค่าเช่าโรงงาน
2. ปอกเปลือก	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	ค่าแรงงาน เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ค่าเช่าโรงงาน
3. สไลต์	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	ค่าแรงงาน เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ค่าเช่าโรงงาน
4. ทอด	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	ค่าน้ำมันปาล์ม ค่าแก๊สหุงต้ม ค่ากระดาษซับมัน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ ค่าเช่าโรงงาน
5. บรรจุสินค้า	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	ค่าแรงงาน เงินเดือนหัวหน้าคนงาน ค่าถุง ค่าสติ๊กเกอร์ ค่าถาด ค่าเช่าเครื่องขึ้น ค่าเช่าโรงงาน

7.3.3. การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity costing)

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรม เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่แต่ละกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 8

ค่าวัตถุดิบทางตรง ต่อ หนึ่งครั้งที่ทอด เท่ากับ 75 บาท

ตารางที่ 8: สรุปคำนวณต้นทุนกิจกรรมคิดเป็นตัวเงิน (บาท)

ต้นทุน : ครึ่งที่ผลิต

กิจกรรม	เวลาที่ใช้ (นาที)	รายการของค่าใช้จ่าย	ต้นทุนกิจกรรม (บาท)
1. รับ คัดแยกและ ตรวจสอบวัตถุดิบ	15	ค่าแรงงาน 1 คน ค่าเช่าโรงงาน	4.69 3.13
2. ปอกเปลือก	20	ค่าแรงงาน 1 คน ค่าเช่าโรงงาน	6.25 3.13
3. สไลด์	10	ค่าแรงงาน 1 คน ค่าเช่าโรงงาน	3.13 3.13
4. ทอด	60	ค่าน้ำมันปาล์ม ค่าแก๊สหุงต้ม ค่ากระดาษซับมัน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ ค่าเช่าโรงงาน	79.49 14.84 0.7 8.33 4.69 18.75 9.38
5. บรรจุสินค้า	20	ค่าแรงงาน 4 คน ค่าถุง ค่าสติ๊กเกอร์ ค่าถาด ค่าเช่าเครื่องขึ้น ค่าเช่าโรงงาน ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ ค่าไฟฟ้า	25 6.6 13.2 19.8 0.66 6.25 0.27 2.78
รวม	125		
วัตถุดิบทางตรง			75
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน			130.21
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิต			439.41

7.3.4. การคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วย

ตารางที่ 9: ต้นทุนการผลิตต่อหนึ่งหน่วยการผลิตในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

บาท : ถุง (80 กรัม)

กิจกรรม	ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย (บาท)	%
1. รับ คัดแยกและตรวจสอบวัตถุดิบ	0.36	1.80
2. ปอกเปลือก	0.43	2.15
3. สไลด์	0.28	1.40
4. ทอด	6.19	30.98
5. บรรจุสินค้า	3.39	16.97
วัตถุดิบทางตรง	3.41	17.07
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	5.92	29.63
รวมต้นทุนต่อหน่วย	19.98	100

ตารางที่ 10: เปรียบเทียบต้นทุนสินค้าต่อหนึ่งหน่วยการผลิต

บาท : ถุง (80 กรัม)

สินค้า	ต้นทุนสินค้าต่อหน่วย	
	ระบบต้นทุนแบบเดิม	ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ	15.26	19.98

8. การวิเคราะห์การเพิ่มมูลค่าของแต่ละกิจกรรม

ตารางที่ 11: การเพิ่มมูลค่าของโซ่อุปทานกล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศในหน่วยต่อ 1 กิโลกรัม

ผู้ผลิต		ผลิตภัณฑ์	ราคา (บาทต่อกิโลกรัม)	สร้างมูลค่าเพิ่ม
ชาวสวน ปลูกกล้วย		กล้วยเล็บมือนางสุก	5	67%
เครื่องทอดสุญญากาศ ทอดกล้วย		กล้วยเล็บมือนางทอด	300	5900%
โรงงาน บรรจุกล้วยทอด สุญญากาศใส่ถุง		กล้วยเล็บมือนางกรอบ	337.5	13%

9. การวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจ

จากสภาพปัญหาของโรงงานการศึกษาในปัจจุบัน ในด้านการผลิตที่มีต้นทุนสูง และการจัดจำหน่ายที่ไม่เพียงพอต่อความต้องการของลูกค้า ผู้วิจัยจึงเล็งเห็นว่าควรวิเคราะห์ทางเลือกเพื่อลดต้นทุนการผลิตและเพิ่มกำลังการผลิต ดังนี้

กำหนดทางเลือก

1. จ้างแรงงานเพิ่ม เพื่อทำงานล่วงเวลา
2. เช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้ง สูงกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิม และจ้างแรงงานเพิ่ม
3. เช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้ง สูงกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิม เช่าเครื่องบรรจุสินค้าอัตโนมัติ เช่าเครื่องหั่นผลไม้อัตโนมัติ และลดแรงงาน

ตารางที่ 12: ค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรผัน ของต้นทุนการผลิตเดิม

ต้นทุน : วัน

ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)	ค่าใช้จ่ายแปรผัน (Variable cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)
ค่าเช่าโรงงาน	1 วัน	500	กล้วยเล็บมือนาง	240 กก.	1,200
ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ	2 เครื่อง	300	ค่าแรงงาน	4 คน	600
ค่าเช่าเครื่องขึ้น	1 เครื่อง	9.6	ค่าน้ำมันปาล์ม	43.2 ลิตร	1,271.81
ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ	1 เครื่อง	5.12	ค่าแก๊สหุงต้ม	1 ถัง	237.44
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	1 คน	500	ค่าไฟฟ้า	8 ชม.	66.67
			ค่าน้ำประปา	8 ชม.	37.5
			ค่ากระดาษซับมัน	7 แผ่น	11.18
			ค่าถุงบรรจุภัณฑ์	352 ถุง	105.6
			ค่าสติ๊กเกอร์	352 แผ่น	211.2
			ค่าถาด	352 ถาด	316.8
รวม		1,315	รวม		4,058

จากกำลังการผลิตเดิม ที่สามารถผลิตได้วันละ 352 ถุง ซึ่งถือว่ายังผลิตได้ปริมาณน้อยเมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในแต่ละวัน มีผลทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสูง ผู้วิจัยจึงวิเคราะห์หาทางเลือก เพื่อเพิ่มปริมาณการผลิต และลดต้นทุนการผลิต โดย ทางเลือกที่ 1 คือ จ้างแรงงานเพิ่ม เพื่อทำงานล่วงเวลา จากเดิมมีแรงงาน 4 คน ทำงานวันละ 8 ชั่วโมง เป็นจ้างแรงงานเพิ่มอีก 4 คน เพื่อทำงานล่วงเวลา อีก 8 ชั่วโมง รวมแล้วทำงานวันละ 16 ชั่วโมง ดังนั้น เมื่อเราจ้างแรงงานเพิ่ม ทำให้ค่าใช้จ่ายแปรผันเพิ่มขึ้น ดังรายละเอียดในตารางที่ 13

ตารางที่ 13: แสดงค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรผันของทางเลือกที่ 1

ต้นทุน : วัน

ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)	ค่าใช้จ่ายแปรผัน (Variable cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)
ค่าเช่าโรงงาน	1 วัน	500	กล้วยเล็บมือนาง	480 กก.	2,400
ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ	2 เครื่อง	300	ค่าแรงงาน	8 คน	1,200
ค่าเช่าเครื่องขึ้น	1 เครื่อง	9.6	ค่าน้ำมันปาล์ม	86.4 ลิตร	2,543.62
ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ	1 เครื่อง	5.12	ค่าแก๊สหุงต้ม	1 ถัง	474.88
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	1 คน	500	ค่าไฟฟ้า	8 ชม.	133.34
			ค่าน้ำประปา	8 ชม.	75
			ค่ากระดาษซับมัน	14 แผ่น	22.36
			ค่าถุงบรรจุภัณฑ์	704 ถุง	211.2
			ค่าสติ๊กเกอร์	704 แผ่น	422.4
			ค่าถาด	704 ถาด	633.6
รวม		1,315	รวม		8,116

ปัจจุบัน โรงงานกรณีศึกษามีเครื่องทอดสุญญากาศจำนวน 2 เครื่อง ทอดวันละ 16 ครั้ง ในการทอดแต่ละครั้ง จะได้สินค้าจำนวน 22 ถุง มีปริมาณการผลิตทั้งหมด 352 ถุงต่อวัน ซึ่งยังถือว่ามีการผลิตปริมาณไม่มากนัก ผู้วิจัยจึงเล็งเห็นว่าควรจะมีการเช่าเครื่องทอดสุญญากาศเครื่องใหม่ที่มีกำลังการผลิตสูงขึ้นกว่าเดิม จากเดิมทอดกล้วยเล็บมือนางได้ครั้งละ 6 กิโลกรัม เพิ่มขึ้นเป็นครั้งละ 30 กิโลกรัม ทำให้มีปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้น

ดังนั้น เมื่อกำลังการผลิตเพิ่มขึ้น จากการเช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ ทำให้เราต้องจ้างแรงงานเพิ่มจากเดิม 4 คน จ้างเพิ่มอีก 4 คน รวมเป็น 8 คน เนื่องจากเราต้องใช้แรงงานในการ ปอก สไลด์ และบรรจุสินค้า จากเดิมคนงานสามารถบรรจุสินค้าได้วันละ 400 – 500 ถุง เมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้นจากวันละ 352 ถุง เป็น 1,350 ถุง แรงงานเท่าเดิมก็ไม่สามารถทำงานได้ทัน จึงจำเป็นต้องจ้างแรงงานเพิ่มตามกำลังการผลิตที่เพิ่มขึ้น จึงเกิดเป็น ทางเลือกที่ 2 คือ เช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้ง สูงกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิม และจ้างแรงงานเพิ่ม ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost) และค่าใช้จ่ายแปรผัน (Variable Cost) มีการเปลี่ยนแปลง ดังรายละเอียดในตารางที่ 14

ตารางที่ 14: แสดงค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรผันของทางเลือกที่ 2

ต้นทุน : วัน

ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)	ค่าใช้จ่ายแปรผัน (Variable cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)
ค่าเช่าโรงงาน	1 วัน	500	กล้วยเล็บมือนาง	600 กก.	3,000
ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ	1 เครื่อง	360	ค่าแรงงาน	8 คน	1,200
ค่าเช่าเครื่องขึ้น	1 เครื่อง	9.6	ค่าน้ำมันปาล์ม	3.04 ลิตร	89.50
ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ	1 เครื่อง	5.12	ค่าแก๊สหุงต้ม	1 ถัง	237.52
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	1 คน	500	ค่าไฟฟ้า	8 ชม.	60
			ค่าน้ำประปา	8 ชม.	33.75
			ค่ากระดาษซับมัน	28 แผ่น	44.72
			ค่าถุงบรรจุภัณฑ์	1,350 ถุง	405
			ค่าสติ๊กเกอร์	1,350 แผ่น	810
			ค่าถาด	1,350 ถาด	1,215
รวม		1,375	รวม		7,095



รูปที่ 5: เครื่องทอดสุญญากาศใหม่

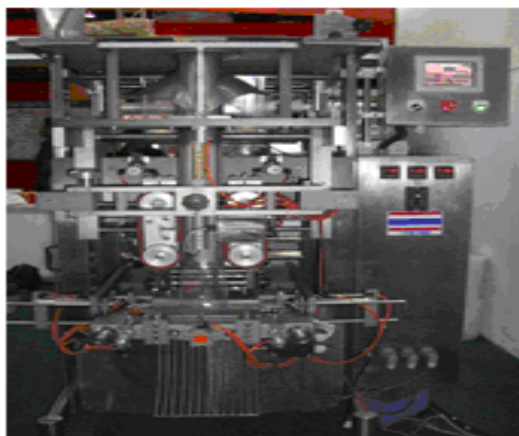
ต้นทุนในการผลิตสินค้าที่เกิดขึ้นของโรงงานกรณีศึกษา ส่วนใหญ่เกิดจากค่าใช้จ่ายในส่วนของค่าแรงงานที่ใช้ในการบรรจุสินค้า ซึ่งต้องใช้เวลามากในการบรรจุสินค้าแต่ละถุงด้วยมือ และค่าแรงงานปอกสไลด์กล้วย เมื่อมีกำลังการผลิตเพิ่มขึ้น ทำให้เสียเวลาในการเตรียมวัตถุดิบ ผู้วิจัยจึงเสนอให้นำเครื่องบรรจุสินค้าอัตโนมัติ ซึ่งมีความเร็วในการบรรจุ 20-35 ช่องต่อนาที และเครื่องหั่นผลไม้อัตโนมัติ ซึ่งมีอัตราการผลิต 250-300 กิโลกรัมต่อชั่วโมง เข้ามาช่วยในการผลิต ทำให้ประหยัดเวลา และลดแรงงานจากเดิม 8 คน เป็น 4 คน

ดังนั้น จึงเกิดเป็นทางเลือกที่ 3 คือ เช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้งสูงกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิม เช่าเครื่องบรรจุสินค้าอัตโนมัติ เช่าเครื่องหั่นผลไม้อัตโนมัติ และลดแรงงาน ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายคงที่ และค่าใช้จ่ายแปรผัน มีการเปลี่ยนแปลง ดังรายละเอียดในตารางที่ 15

ตารางที่ 15: แสดงค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายแปรผันของทางเลือกที่ 3

ต้นทุน : วัน

ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)	ค่าใช้จ่ายแปรผัน (Variable cost)	จำนวน	ราคารวม (บาท)
ค่าเช่าโรงงาน	1 วัน	500	กล้วยเล็บมือนาง	600 กก.	3,000
ค่าเช่าเครื่องทอดสุญญากาศ	1 เครื่อง	360	ค่าแรงงาน	4 คน	600
ค่าเสื่อมราคาเครื่องปรับอากาศ	1 เครื่อง	5.12	ค่าน้ำมันปาล์ม	3.04 ลิตร	89.50
เงินเดือนหัวหน้าคนงาน	1 คน	500	ค่าแก๊สหุงต้ม	1 ถัง	237.52
ค่าเช่าเครื่องบรรจุสินค้าอัตโนมัติ	1 เครื่อง	600	ค่าไฟฟ้า	8 ชม.	93.33
ค่าเช่าเครื่องสไลด์	1 เครื่อง	270	ค่าน้ำประปา	8 ชม.	33.75
			ค่ากระดาษซับมัน	28 แผ่น	44.72
			ค่าถุงบรรจุภัณฑ์	1,350 ถุง	9,450
รวม		2,235	รวม		13,549



รูปที่ 6: เครื่องบรรจุสินค้าอัตโนมัติ และเครื่องสไลด์

การวิเคราะห์ทางเลือกทั้ง 3 ทาง เพื่อที่จะหาค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดว่าทางเลือกใด จะทำให้ต้นทุนในการผลิตต่อหน่วยต่ำที่สุด

ตารางที่ 16: เปรียบเทียบต้นทุนสินค้าต่อหนึ่งหน่วยการผลิต

บาท : ถุง (80 กรัม)

	ต้นทุนสินค้าต่อหน่วย
ระบบต้นทุนแบบเดิม	15.26
ระบบต้นทุนทุนกิจกรรม	19.98
ทางเลือกที่ 1	13.40
ทางเลือกที่ 2	6.27
ทางเลือกที่ 3	11.69

10. การวิเคราะห์ราคาขายเมื่อเปรียบเทียบกับราคาของคู่แข่ง

ตารางที่ 17: เปรียบเทียบราคาขายของผลิตภัณฑ์กล้วยทอดสุญญากาศ น้ำหนัก 80 กรัม

ผลิตภัณฑ์	ราคาขาย (บาท)	ต้นทุนผลิตภัณฑ์เปรียบเทียบกับคู่แข่ง (%)
	27	{ ผลิตภัณฑ์ของกรณีศึกษา }
	40	67.5
	44.8	60.27
	37.6	71.81

จากตารางที่ 17 พบว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโรงงานกรณีศึกษา เท่ากับ 66.53% เมื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่ง ซึ่งถือได้ว่าต้นทุนการผลิตของโรงงานกรณีศึกษามีค่าสูงมาก

11. สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาต้นทุนผลิตภัณฑ์กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศ น้ำหนัก 80 กรัม ที่คำนวณโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม สรุปว่า ต้นทุนสินค้าต่อหน่วย (กล้วยเล็บมือนางทอดสุญญากาศบรรจุห่อ ขนาด 80 กรัม) ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเท่ากับ 19.98 บาท มีต้นทุนสูงกว่าการคิดต้นทุนในการผลิตแบบเดิม ซึ่งเท่ากับ 15.26 บาท เนื่องจากการคำนวณโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความละเอียดในการคิดต้นทุนโดยมีความสัมพันธ์กับกิจกรรมต่างๆ ที่ทำให้เกิดต้นทุนการผลิตสินค้า กิจกรรม

ที่มีต้นทุนในการผลิตสินค้ามากที่สุด คือ กิจกรรมทอด เท่ากับ 30.98% รองลงมา คือ กิจกรรมบรรจุสินค้า เท่ากับ 16.97% ซึ่งทั้งสองกิจกรรมนี้ส่งผลให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าสูง

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตสินค้าทั้ง 2 แบบ กับทางเลือกเพื่อการตัดสินใจในการลดต้นทุนการผลิตสินค้า สรุปว่า ทางเลือกเพื่อการตัดสินใจในการเพิ่มมูลค่าผลผลิตต่อหน่วยพบว่า ทางเลือกที่ 2 คือ การเช่าเครื่องทอดสุญญากาศใหม่ที่มีกำลังการผลิตต่อครั้ง มากกว่าเครื่องทอดสุญญากาศเดิมและจ้างแรงงานเพิ่ม มีต้นทุนต่อหน่วยต่ำที่สุด เท่ากับ 6.27 บาท

จากการวิเคราะห์ราคาขายของผลิตภัณฑ์กล้วยทอดสุญญากาศ น้ำหนัก 80 กรัม ของคู่แข่งในท้องตลาดกับกรณีศึกษา พบว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์ของกรณีศึกษาเท่ากับ 66.53% เมื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่งซึ่งมีค่าสูงมาก

ดังนั้น ในการศึกษาขั้นต่อไปจะมุ่งเน้นในการหาแนวทางในการลดต้นทุนการผลิตและการวางกลยุทธ์ช่องทางการจัดจำหน่าย เพื่อให้ผลิตภัณฑ์มีความสามารถในการแข่งขันในอนาคตต่อไป

12. กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยฉบับนี้ได้รับการสนับสนุนทางด้านข้อมูลในการดำเนินธุรกิจจากคุณชายชาญ สุวรรณอำภา เจ้าของโรงงานกรณีศึกษา (ไร่หอมทอง 2005) ขอขอบคุณที่ให้ความอนุเคราะห์ในการเก็บข้อมูลและดำเนินงานวิจัย

13. บรรณานุกรม

- [1] กชกร เฉลิมกาญจนา, 2547, การบัญชีบริหาร, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กรุงเทพฯ.
- [2] กันทิมา ลีลาสุขสันต์, 2550, “การคำนวณต้นทุนการผลิตด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กรณีศึกษาโรงงานการผลิตเส้นก๋วยเตี๋ยวขนาดย่อม,” งานนิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการการขนส่งและโลจิสติกส์ คณะโลจิสติกส์ มหาวิทยาลัยบูรพา.
- [3] ดวงมณี โกมารทัต, 2546, การบัญชีต้นทุน, แอ็คทีฟพริ้นท์, กรุงเทพฯ.
- [4] วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548, ระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม, ธรรมนิติเพรส, กรุงเทพฯ.
- [5] สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549, การบัญชีบริหาร, พิมพ์ครั้งที่ 2, แมคกรอ-ฮิล.
- [6] สิทธิชัย วงษ์ชูเครือ, 2548, “การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตในโรงงานน้ำดื่มโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม,” วิศวกรรมศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิศวกรรมอุตสาหการ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.