

กลยุทธ์การกำหนดราคาด้วยข้อมูลต้นทุนระบบฐานกิจกรรม
ร่วมกับการคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ

ศุภฤกษ์จิรา มณีสิริตาภรณ์

งานนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา
มิถุนายน 2563
ลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยบูรพา

คณะกรรมการควบคุมงานนิพนธ์และคณะกรรมการสอบงานนิพนธ์ ได้พิจารณา
งานนิพนธ์ของ สุญักคจิรา มณีสิริตาภรณ์ ฉบับนี้แล้ว เห็นสมควรรับเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตาม
หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพาได้

คณะกรรมการควบคุมงานนิพนธ์

เนตรดาว ชัยเขต ชัยเขต อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(ดร.เนตรดาว ชัยเขต)

คณะกรรมการสอบงานนิพนธ์

เนตรดาว ชัยเขต ชัยเขต ประธาน
(ดร.เนตรดาว ชัยเขต)

ดร.ศร กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.การุณ สุขสองห้อง)

Arund hebut กรรมการ
(ดร.อารีรัตน์ ถีพะพันธุ์)

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยวอนุมัติให้รับงานนิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพา

[Signature] คณบดีคณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พรณี พิมาพันธุ์ศรี)

วันที่ ๒๙ เดือน มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๓

ประกาศคุณูปการ

งานนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาจาก ดร.เนตรดาว ชัยเขต อาจารย์ที่ปรึกษา
งานนิพนธ์ ที่ได้สละเวลาให้แนวคิด ให้คำปรึกษา และตรวจแก้ไขข้อบกพร่องในขั้นตอนต่าง ๆ
อย่างต่อเนื่อง จนทำให้งานนิพนธ์ฉบับนี้มีความถูกต้องสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ
ในความกรุณาของท่านมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.การุณ สุขสองห้อง และดร.อารีรัตน์ ลิพะพะพันธุ์
ที่ได้สละเวลามาเป็นกรรมการสอบและเสนอแนะเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุง แก้ไขงานนิพนธ์ฉบับนี้
ให้มีประโยชน์และสมบูรณ์มากขึ้น

งานนิพนธ์นี้เกิดความสำเร็จขึ้น จากการช่วยเหลือในเรื่องข้อมูลต่าง ๆ จากพี่น้องสมาชิก
ในแผนกบัญชี รวมถึงแผนกการผลิต ซึ่งได้ให้การสนับสนุนในเรื่องข้อมูลแก่ผู้วิจัย รวมถึงบุคคล
ที่มีส่วนเกี่ยวข้องท่านอื่น ๆ ที่ผู้วิจัยไม่ได้เอ่ยนามในที่นี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณจากใจจริงที่ทุกท่าน
ได้ให้ความร่วมมือและให้การช่วยเหลือเป็นอย่างดี

ท้ายที่สุดแห่งความสำเร็จในการศึกษานี้ ขอขอบพระคุณมารดา ซึ่งเป็นบุคคลที่ทำให้กำลังใจ
กับผู้วิจัยมาตลอด คุณเล ช่วยเหลือในทุก ๆ สิ่ง รวมไปถึงอาจารย์และเพื่อน ๆ นิสิตปริญญาโทบัญชี
รุ่นที่ 14 อีกทั้งเพื่อนร่วมงานที่คอยให้ความช่วยเหลือ คำแนะนำ ตลอดจนแบ่งปันน้ำใจให้กันเสมอ

ท้ายนี้หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้วิจัยขออภัยมา ณ โอกาสนี้และหวังเป็นอย่างยิ่งว่า
งานนิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้สนใจศึกษาได้เป็นอย่างดี

ศุภฤกษ์จิรา มณีสิริตาภรณ์

58920017 : บช.ม.

KEYWORDS : ต้นทุนฐานกิจกรรม/ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ/ ราคา

สุญภัคจิรา มณีศิริตาภรณ์ : กลยุทธ์การกำหนดราคาด้วยข้อมูลต้นทุนระบบฐานกิจกรรม
ร่วมกับการคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (PRODUCT PRICING STRATEGY BY USING
ACTIVITY- BASED COSTING (ABC) AND ECONOMIC VALUE ADDED (EVA) AS
INTEGRATED TOOL). อาจารย์ผู้คุมงานนิพนธ์ : เนตรดาว ชัยเขต, ปร.ด., 177 หน้า. ปี พ.ศ. 2563.

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมใน
การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ วิเคราะห์การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับการคำนวณ
มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการประเมินผลการดำเนินงาน และวิเคราะห์การกำหนดราคาขายจาก
ข้อมูลการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ โดยใช้กรณีศึกษาบริษัท
แห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง เลือกตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจงจากผลิตภัณฑ์จำนวน 8 ผลิตภัณฑ์ ที่มี
ยอดขายลดลงอย่างมีนัยสำคัญ เก็บรวบรวมข้อมูลทั้งปฐมภูมิและทุติยภูมิ จากการสัมภาษณ์หัวหน้า
แผนกจำนวน 8 แผนก และจากงบการเงินและรายงานการผลิตของบริษัทย้อนหลัง 4 ปี ตั้งแต่ปี
พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 จากนั้นนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์เพื่อใช้ในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
และจัดสรรต้นทุนและค่าใช้จ่ายดำเนินงานเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
ร่วมกับการคำนวณต้นทุนเงินทุนจากแนวคิดมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) และนำข้อมูลต้นทุน
ดังกล่าวไปใช้ในการวิเคราะห์ราคาขาย

ผลการวิจัย พบว่า ต้นทุนการผลิตที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จำนวน 4
ผลิตภัณฑ์ มีต้นทุนสูงกว่าต้นทุนเดิม และอีก 4 ผลิตภัณฑ์ มีต้นทุนต่ำกว่าต้นทุนเดิม และเมื่อใช้
ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ พบว่า กำไรต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์
จำนวน 7 ผลิตภัณฑ์ มีกำไรลดลงหรือมีกำไรที่ติดลบมากขึ้น มีเพียง 1 ผลิตภัณฑ์ ที่กำไรต่อหน่วย
สูงขึ้นเมื่อเทียบกับวิธีการคำนวณกำไรแบบเดิม

ผลการนำต้นทุนการผลิตจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับการคำนวณมูลค่าเพิ่ม
เชิงเศรษฐกิจไปวิเคราะห์ในการกำหนดราคาขายโดยวิธี Cost-Based Pricing 10% พบว่า การใช้
ต้นทุนเดิมในการกำหนดราคาขายจะส่งผลให้ราคาขายต่ำไปจำนวน 6 ผลิตภัณฑ์ และราคาขายสูง
ไปจำนวน 2 ผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะส่งผลให้การตั้งราคาขายไม่บรรลุกำไรตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้และ
อาจส่งผลให้ไม่สามารถแข่งขันในตลาดได้

58920017 : M.ACC.

KEYWORDS : ACTIVITY BASED COSTING/ ECONOMIC VALUE ADDED/ PRICE

SUBHUKJIRA MANEESIRITABHORN : PRODUCT PRICING STRATEGY BY USING ACTIVITY- BASED COSTING (ABC) AND ECONOMIC VALUE ADDED (EVA) AS INTEGRATED TOOL. ADVISOR : NETDAO CHAIYAKHET, Ph.D, 177 P. 2020.

The research aimed at analyzing the applications of activity-based costing system in product cost calculation, analyzing the application of the activity-based costing system with economic value added calculation in evaluating the performance result, as well as analyzing sale pricing based on the data from the use of activity-based costing system in conjunction with the economic value added system by using a case study of a company in Rayong province'

The specific samples were selected from the eight products with significantly reduced sales.

Both primary and secondary data were collected from the interview from the heads of eight departments and from financial statements and production reports of the companies for the past four years since B.E. 2558 till B.E. 2561. The obtained data was, then, analyzed to determine the cost drivers and allocate operating costs and expenses into the products by using the activity-based costing method (ABC) together with the calculation of the funding costs from the economic value added concept (EVA).and then used the mentioned cost data to analyze sales prices

The findings revealed that the production costs calculated by the activity-based costing system of the four products were higher than the traditional costs but the other four products had a lower cost than the traditional cost. When using the activity-based costing system together with the economic value added system, it was found that the profit per unit of the product for the seven products decreased or increased negatively. There was only one product that had a higher unit profit compared to the conventional profit calculation method

The results of using production costs from the activity-based costing method together with the economic value added calculations to analyze the sales price determination by using 10% Cost-Based Pricing Method showed that the use of the traditional cost to determine the selling price will result in its being low for the six products, but too high for the two products. This would result in the setting of the selling price not to achieve the profit as set, and may be unable to compete in the market.

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ฉ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย.....	3
ขอบเขตของการวิจัย.....	3
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	4
2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	5
ศึกษาสภาพทั่วไปในการทำงานของโรงงาน.....	5
แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนและการจำแนกต้นทุน.....	10
แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม.....	22
มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA).....	29
แนวคิดเกี่ยวกับการตั้งราคา (Pricing).....	35
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	43
3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	48
วิธีการวิจัย.....	48
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	48
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	48
วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	49
วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	49
4 ผลการวิจัย.....	55
ตอนที่ 1 การคำนวณต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC).....	55
ตอนที่ 2 การวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA).....	85

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
ตอนที่ 3 กลยุทธ์ในการกำหนดราคาขาย.....	114
5 สรุปและอภิปรายผล.....	131
สรุปและอภิปรายผล.....	131
ข้อเสนอแนะ.....	139
บรรณานุกรม.....	141
ภาคผนวก.....	144
ภาคผนวก ก.....	145
ภาคผนวก ข.....	151
ภาคผนวก ค.....	164
ประวัติย่อของผู้วิจัย.....	177

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า	
2-1	สรุปการจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่สัมพันธ์ต่อกิจกรรม.....	17
2-2	การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อระบุกิจกรรม.....	23
2-3	การวิเคราะห์กิจกรรมตามระดับกิจกรรม.....	24
2-4	การวิเคราะห์กิจกรรมจากคุณค่าของกิจกรรม.....	26
2-5	ลักษณะตัวผลกักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรม.....	28
4-1	การจัดประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี.....	56
4-2	ค่าใช้จ่ายตามประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี.....	58
4-3	ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน.....	59
4-4	ตัวผลกักดันต้นทุน (Cost driver).....	60
4-5	จำนวนหน่วยตัวผลกักดันต้นทุน.....	60
4-6	จำนวนหน่วยผลิตแยกตามประเภทผลิตภัณฑ์.....	61
4-7	ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไปแยกตามประเภทผลิตภัณฑ์.....	62
4-8	ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2558.....	64
4-9	ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2559.....	65
4-10	ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2560.....	66
4-11	ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2561.....	67
4-12	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ แยกตามปี.....	68
4-13	งบกำไรขาดทุน ตามวิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม.....	69
4-14	งบกำไรขาดทุน ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561.....	74
4-15	ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561.....	79
4-16	ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561.....	81
4-17	การเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ วิธีต้นทุนเดิม กับวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) จำแนกตามผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	83
4-18	ภาพรวมของมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA).....	85
4-19	งบกำไรขาดทุน ตามวิธีคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ.....	86
4-20	งบดุล.....	87
4-21	ศูนย์กิจกรรมและกิจกรรม.....	88

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4-22 ตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver).....	89
4-23 ต้นทุนกิจกรรมดำเนินงาน.....	91
4-24 เงินลงทุนในทรัพย์สิน.....	92
4-25 การจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD).....	94
4-26 คำนวณน้ำหนักการจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD) ปี 2561...	95
4-27 ต้นทุนของเงินทุน.....	96
4-28 งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ร่วมกับวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	100
4-29 มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ต่อหน่วยของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	104
4-30 การเปรียบเทียบภาพรวมกำไรจากวิธีแบบเดิมและกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA	106
4-31 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ A.....	107
4-32 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ B.....	108
4-33 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ C.....	109
4-34 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ D.....	110
4-35 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ E.....	111
4-36 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ F.....	112
4-37 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ G.....	113
4-38 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ H.....	114
4-39 ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	116

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4-40 ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	118
4-41 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานแยกเป็นรายผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	119
4-42 การกำหนดราคาขาย ปี พ.ศ. 2558-2561.....	122
4-43 การเปรียบเทียบราคาขายปัจจุบัน กับราคาขายจากการคำนวณวิธี Cost-Based pricing จากต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561.....	124
4-44 การใช้ราคาขายปัจจุบัน เปรียบเทียบกับราคาขายจากการคำนวณวิธี Cost-Based Pricing จากต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561.....	127
5-1 ต้นทุนเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น) ระหว่างต้นทุนเดิมกับต้นทุน ABC.....	131
5-2 ต้นทุนต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี) ระหว่างต้นทุนเดิมกับต้นทุน ABC.....	131
5-3 กำไรต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี) ระหว่างต้นทุนแบบเดิม กับ ต้นทุนแบบ ABC ร่วมกับ EVA	134
5-4 ผลต่างกำไรตามวิธีต้นทุนเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม.....	136
5-5 กำไรขาดทุนแต่ละผลิตภัณฑ์.....	137
ก-1 ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน.....	146
ข-1 จำนวนหน่วยตัวผลิตภัณฑ์แยกตามผลิตภัณฑ์ พ.ศ. 2558-2561.....	152
ข-2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ สู่ผลิตภัณฑ์ พ.ศ. 2558-2561.....	156
ข-3 รายละเอียดของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	160
ค-1 รายละเอียดของค่าน้ำหนักการจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD ปี พ.ศ. 2558-2560.....	165
ค-2 รายละเอียดการจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	169
ค-3 รายละเอียดการจัดสรรต้นทุนเงินทุนสู่ผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561.....	173

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2-1 ผลิตภัณฑ์ประเภทลูกกรอกสายพาน.....	6
2-2 การออกแบบแม่พิมพ์ให้กับบริษัทผู้ขาย โดยให้ผู้ขายขึ้นรูปตามที่กำหนดไว้.....	6
2-3 ผลิตภัณฑ์ รหัส A.....	7
2-4 ผลิตภัณฑ์ รหัส B.....	8
2-5 ผลิตภัณฑ์ รหัส C.....	8
2-6 ผลิตภัณฑ์ รหัส D.....	9
2-7 ผลิตภัณฑ์ รหัส E.....	9
2-8 ผลิตภัณฑ์ รหัส F.....	9
2-9 ผลิตภัณฑ์ รหัส G.....	9
2-10 ผลิตภัณฑ์ รหัส H.....	10
2-11 การจำแนกต้นทุนตามลักษณะหน้าที่.....	14
2-12 การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต.....	16
2-13 ตัวอย่างต้นทุนที่ใช้ประโยชน์หมดไปแล้วและยังใช้ไม่หมดประโยชน์.....	19
2-14 การจำแนกต้นทุนตามงวดบัญชี.....	19
2-15 การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจและต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา.....	22
2-16 การวิเคราะห์กิจกรรม.....	27
2-17 การคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA).....	35
4-1 เปรียบเทียบภาพรวมกำไรจากวิธีแบบเดิมและกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA.....	106
4-2 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ A.....	107
4-3 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ B.....	108
4-4 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ C.....	109
4-5 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ D.....	111

สารบัญญภาพ (ต่อ)

ภาพที่	หน้า
4-6 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตกัณฑ์ E.....	111
4-7 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตกัณฑ์ F.....	112
4-8 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตกัณฑ์ G.....	113
4-9 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตกัณฑ์ G.....	114

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อุตสาหกรรมยานยนต์เป็น 1 ใน 10 ของอุตสาหกรรมเป้าหมายของกลไกขับเคลื่อนเศรษฐกิจเพื่ออนาคต (New engine of growth) (สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม, 2560) และอุตสาหกรรมยานยนต์เป็นอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบอย่างมากจากเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่มีการแข่งขันสูง รวมถึงการแข่งขันในด้านต้นทุน ซึ่งสอดคล้องกับ Horngren, Foster and Datar (2000) ที่กล่าวว่า ปัจจัยแห่งความสำเร็จในธุรกิจโดยทั่วไป ได้แก่ ความสำเร็จด้านต้นทุน ความสำเร็จด้านเวลา ความสำเร็จด้านนวัตกรรม และการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

การคำนวณต้นทุนจะทำให้ผู้ประกอบการเข้าใจแนวคิดในการคำนวณ ข้อดี ข้อเสีย สามารถนำไปประยุกต์ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้ได้ต้นทุนถูกต้องเหมาะสม และนำไปสู่การวางแผน ควบคุม และตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

แนวคิดการคำนวณต้นทุนแบบเดิม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่สินค้าและบริการด้วยวิธีการอย่างง่าย คือ ใช้เกณฑ์การปันส่วนอิงกับการประมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนหน่วยผลิต จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ต้นทุนวัตถุดิบ ซึ่งวิธีนี้เมื่อสินค้าหรือบริการใดมีจำนวนมากจะได้รับการปันส่วนมากตามสัดส่วนการผลิต ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้อาจมีความบิดเบือน เพราะการปันส่วนไม่ได้นำเรื่องความซับซ้อนของกระบวนการผลิตมาพิจารณา แต่นำเพียงปัจจัยจำนวนหน่วยผลิตมาเป็นเกณฑ์เท่านั้น กล่าวคือ สินค้าบางชนิดแม้จะผลิตในปริมาณน้อย แต่ถ้ากระบวนการผลิตมีความซับซ้อน ควรได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายมากด้วย จึงเกิดแนวคิดการคำนวณต้นทุนสินค้าที่เรียกว่า ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC)

แนวคิดการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นแนวคิดที่พัฒนาโดย Cooper and Kaplan (1988) เพราะการคิดต้นทุนแบบเดิมจะทำให้เกิดการบิดเบือนได้ สินค้าบางชนิดอาจมีต้นทุนสูงหรือต่ำไปจากความเป็นจริงทำให้เกิดการตัดสินใจผิดพลาด ซึ่งการคำนวณต้นทุนกิจกรรมจะช่วยให้การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตหรือค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีความแม่นยำมากยิ่งขึ้น โดยมีขั้นตอนสำคัญคือ การระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทั้งหมดของกิจการ การคำนวณต้นทุนจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีทั้งหมด การคิดต้นทุนจากกิจกรรมรองเข้าสู่กิจกรรมหลัก การระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรมหลัก การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ได้

เลือกไว้ การคิดต้นทุนเข้าสู่สินค้าหรือบริการ และการนำค่าใช้จ่ายการผลิตที่คำนวณได้ ไปรวมกับต้นทุนทางตรง เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วย จะได้ต้นทุนเพื่อช่วยในการตัดสินใจได้ดีขึ้น เพราะนอกจากจะให้ตัวเลขต้นทุนที่แม่นยำแล้ว ยังสามารถให้สารสนเทศเกี่ยวกับการใช้จ่ายของกิจกรรมเพื่อนำไปจัดการและปรับปรุงกิจกรรมให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (สมบุญ สารพัด, 2561)

ถึงแม้แนวคิดกำไรขาดทุนทางบัญชียังถูกนำมาเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดผลการดำเนินงานจากการลงทุน แต่ก็ยังมีกลุ่มสนับสนุน มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA) ซึ่งมีแนวคิดแตกต่างออกไปโดยให้เหตุผลว่า มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจเป็นตัววัดผลการดำเนินงานที่ได้จากการพิจารณาต้นทุนของเงินทุนทั้งหมด รวมต้นทุนจากผู้ถือหุ้นด้วย จึงเป็นตัวช่วยให้ผู้บริหารตระหนักถึงความสำคัญในการใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุด (นภค ร่มโพธิ์, 2550) และวรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) ได้กล่าวถึงปัญหาของกำไรทางบัญชี ดังนี้ 1. กำไรทางบัญชีไม่ได้สะท้อนกระแสเงินสด เนื่องจากใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชี และมีค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง เช่น ค่าเสื่อมราคา 2. กำไรทางบัญชีไม่ได้พิจารณาต้นทุนค่าเสียโอกาสของผู้ถือหุ้น โดยต้นทุนของเงินลงทุนมีเพียงดอกเบี้ย และเงินปันผลหุ้นบริวารเท่านั้น 3. วิธีการปฏิบัติทางบัญชีของแต่ละกิจการแตกต่างกันเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีที่อาจเลือกปฏิบัติ อาจเป็นเครื่องมือในการตกแต่งตัวเลข 4. กำไรทางบัญชีไม่ได้สะท้อนมูลค่าของค่าเงินตามเวลา (Time value of money) ซึ่งไม่ได้สะท้อนความเสี่ยงของกระแสเงินสดในอนาคต

งานวิจัยนี้ ใช้ข้อมูลของบริษัทกรณีศึกษา ซึ่งเป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนยานยนต์แห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในการศึกษา คือ พูลเลย์ (Pulley) เพทเซ็นเซอร์ (Plat sensor) และปลั๊กอุดคาน้ำ (Plug) รวมทั้งหมด 8 ผลิตภัณฑ์ โดยให้รหัสเป็น ผลิตภัณฑ์ A ถึง ผลิตภัณฑ์ H ในปี พ.ศ. 2558-2561 โดยมียอดขายเท่ากับ 633.946 ล้านบาท 587.852 ล้านบาท 590.185 ล้านบาท และ 518.046 ล้านบาท ตามลำดับ จะเห็นว่ายอดขายมีแนวโน้มลดลง โดยปี พ.ศ. 2558 เทียบกับ พ.ศ. 2559 ลดลง 46 ล้านบาท คิดเป็น ร้อยละ 7.27 และ ปี พ.ศ. 2560 เทียบกับ พ.ศ. 2561 ลดลง 72 ล้านบาท คิดเป็น ร้อยละ 12.22 และเมื่อมีการประกวดราคาในผลิตภัณฑ์ตัวใหม่ ส่วนมากบริษัทไม่สามารถชนะราคา เนื่องจากเสนอราคาสูงกว่าคู่แข่ง หรือถ้าชนะราคากลับไม่สามารถทำกำไรถึงเกณฑ์ที่บริษัทตั้งไว้

จะเห็นว่าราคาเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการบริหารงาน ผู้บริหารจะต้องกำหนดกลยุทธ์ด้านราคาที่เหมาะสม (ศรีสุภา สหชัยเสรี, 2550) หากตั้งราคาสูงก็จะทำธุรกิจมีรายได้สูง แต่หากตั้งราคาสูงไปในสภาวะการแข่งขันสูงย่อมทำให้ลูกค้าไม่ซื้อหรือใช้บริการ ส่วนการตั้งราคาต่ำก็จะทำให้รายได้ของธุรกิจต่ำ ซึ่งอาจจะนำไปสู่สถานะขาดทุน (ชัยสมพล ชาวประเสริฐ, 2552, หน้า 63-64) การกำหนดราคาด้วยวิธี Cost based pricing เป็นการกำหนดราคาตามหลักการทาง

ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ที่หน่วยธุรกิจจะได้กำไรสูงสุด โดยใช้วิธี Mark up คือ การกำหนดราคาโดยบวกกำไรเพิ่มขึ้นจากต้นทุน โดยผู้กำหนดราคาต้องตัดสินใจว่าควรได้กำไรคิดเป็นร้อยละเท่าใดของต้นทุนผันแปรเฉลี่ย (Average Variable Cost: AVC) บวกกำไรที่กำหนดให้เข้าไปในต้นทุนผันแปรเพื่อให้ได้ราคาที่ต้องการ (อุไรวรรณ เข้มนิยม, 2544, หน้า 289-290)

จากปัญหาที่เกิดขึ้นกับบริษัทกรณีศึกษาผู้วิจัยจึงสนใจ ศึกษากลยุทธ์การกำหนดราคาโดยการใช้ข้อมูลต้นทุนระบบฐานกิจกรรมร่วมกับการคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดราคาที่สามารถแข่งขันในตลาด

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุน
2. เพื่อวิเคราะห์การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการประเมินผลการดำเนินงาน
3. เพื่อวิเคราะห์การกำหนดราคาขายจากข้อมูลการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. บริษัทนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการคำนวณต้นทุนได้
2. บริษัทสามารถใช้การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการประเมินผลการดำเนินงานของบริษัทได้
3. บริษัทใช้ข้อมูลระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการกำหนดราคาขายได้

ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้มีขอบเขตของการวิจัย ดังนี้

1. ประชากรที่ใช้ในการวิจัย
ใช้ในกรณีศึกษาของบริษัทแห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง โดยใช้ข้อมูลการผลิตสินค้า 8 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ A B C D E F G และ H ของบริษัทกรณีศึกษา
2. ขอบเขตด้านระยะเวลาที่ใช้ในการศึกษา
ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูล ในช่วงเดือน ตุลาคม พ.ศ. 2562 ถึง มีนาคม พ.ศ. 2563

นิยามศัพท์เฉพาะ

ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Base Costing: ABC) หมายถึง การคำนวณต้นทุนกิจกรรมหรือค่าใช้จ่ายทางอ้อม โดยมีขั้นตอนที่สำคัญ คือ การระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทั้งหมดของกิจการ การคำนวณต้นทุนจากบัญชีแยกประเภทเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ที่มีทั้งหมด การคิดต้นทุนจากกิจกรรมรองเข้าสู่กิจกรรมหลัก การระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของกิจกรรมหลัก การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ได้เลือกไว้ การคิดต้นทุนเข้าสู่สินค้าหรือบริการ และการนำค่าใช้จ่ายการผลิตที่คำนวณได้ ไปรวมกับต้นทุนทางตรง เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วย

ต้นทุนแบบเดิม หมายถึง เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่สินค้าและบริการด้วยวิธีการอย่างง่าย คือ ใช้เกณฑ์การปันส่วนอิงกับการประมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ เช่น จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง จำนวนหน่วยผลิต จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง ต้นทุนวัตถุดิบ จากนั้นนำค่าใช้จ่ายการผลิตที่คำนวณได้ ไปรวมกับต้นทุนทางตรง เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วย

มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ หมายถึง การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินเพื่อวัดประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร คำนวณได้จาก กำไรหลังภาษี หักด้วยต้นทุนค่าเสียโอกาสที่ไม่ได้แสดงในงบการเงินอย่างชัดเจน ทั้งต้นทุนเงินกู้และต้นทุนในส่วนของผู้อื้อหุ้น หากมีค่าเป็นบวก แสดงถึงมูลค่าขององค์กรเพิ่มขึ้น หากมีค่าเป็นลบแสดงถึงมูลค่าขององค์กรลดลง

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการประเมินผลการดำเนินงาน กำหนดราคาขายจากข้อมูลระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งนำเสนอ ดังนี้

1. ศึกษาสภาพทั่วไปในการทำงานของโรงงาน
2. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนและการจำแนกต้นทุน
3. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
4. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA)
5. แนวคิดเกี่ยวกับการตั้งราคา (Pricing)
6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศึกษาสภาพทั่วไปในการทำงานของโรงงาน

บริษัท ตรีศึกษา จำกัด จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อปี พ.ศ. 2542 โดยมีทุนจดทะเบียน 90,000,000 บาท แบ่งออกเป็นหุ้นสามัญ จำนวน 9,000,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อดำเนินธุรกิจผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ประเภทลูกดอกสายพานรถยนต์

ลักษณะการประกอบธุรกิจ

บริษัท ประกอบธุรกิจหลัก 2 ธุรกิจ ได้แก่

1. ผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ประเภทลูกดอกสายพาน ของรถยนต์ชนิดต่าง ๆ เพื่อการส่งขายในประเทศและต่างประเทศ

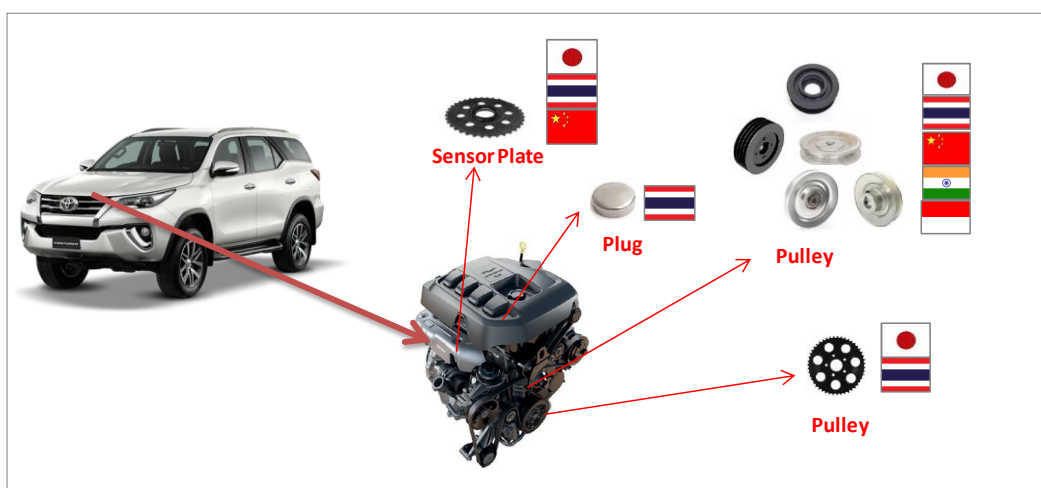
2. ออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ แม่พิมพ์ชิ้นส่วนยานยนต์ประเภทลูกดอกสายพาน เพื่อให้เป็นไปตามความต้องการของลูกค้าทั้งในและต่างประเทศ

ลักษณะผลิตภัณฑ์

บริษัทผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ประเภทลูกดอกสายพาน ปลั๊กอุดคาน้ำสำหรับรถยนต์ประเภทต่าง ๆ เช่น รถเก๋ง รถกระบะ รถสำหรับการเกษตรกรรม งานวิจัยนี้ ใช้ข้อมูลของบริษัท ตรีศึกษา ซึ่งเป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนยานยนต์แห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ใน

การศึกษา คือ พูลเลย์ (Pulley) เพทเซ็นเซอร์ (Plat Sensor) และ ปลั๊กอุดตาน้ำ (Plug) รวมทั้งหมด 8 ผลิตภัณฑ์ โดยให้รหัสเป็น ผลิตภัณฑ์ A ผลิตภัณฑ์ B ผลิตภัณฑ์ C ผลิตภัณฑ์ D ผลิตภัณฑ์ E ผลิตภัณฑ์ F ผลิตภัณฑ์ G และ ผลิตภัณฑ์ H ในปี พ.ศ. 2558-2561 โดยมียอดขาย เท่ากับ 633.946 ล้านบาท 587.852 ล้านบาท 590.185 ล้านบาท และ 518.046 ล้านบาท ตามลำดับ

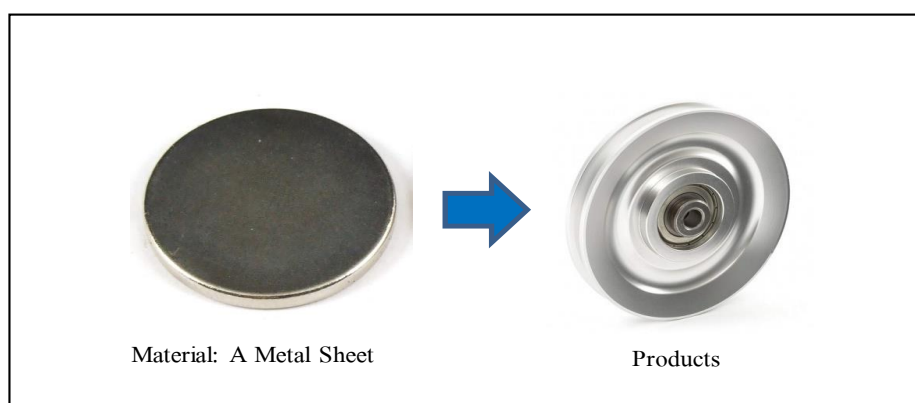
ลักษณะการประกอบธุรกิจ และลักษณะผลิตภัณฑ์ สามารถแสดงได้ดังภาพที่ 2-1



ภาพที่ 2-1 ผลิตภัณฑ์ประเภทลูกกรอกสายพาน

การจัดหาวัตถุดิบ

วัตถุดิบหลักที่สำคัญในการผลิตของบริษัทฯ คือ Metal Sheet โดยบริษัทจัดหาโดยตรงจากผู้ผลิตภายในประเทศและต่างประเทศ โดยการออกแบบแม่พิมพ์ให้กับบริษัทผู้ขาย โดยให้ผู้ขายขึ้นรูปตามที่กำหนดไว้ ดังภาพที่ 2-2



ภาพที่ 2-2 การออกแบบแม่พิมพ์ให้กับบริษัทผู้ขาย โดยให้ผู้ขายขึ้นรูปตามที่กำหนดไว้

กลุ่มลูกค้าเป้าหมาย

ผู้ประกอบการยานยนต์ (Original Equipment Manufacturer: OEM)

ปัจจุบันเป็นกลุ่มลูกค้าหลัก ประกอบไปด้วย ผู้ผลิตรถยนต์ค่ายญี่ปุ่นในประเทศ ได้แก่ มิตซูบิชิ, โตโยต้า, ฮอนด้า, อีซูซุ และนิสสัน เป็นต้น และกลุ่มลูกค้าในต่างประเทศ เช่น ประเทศ ญี่ปุ่น, ประเทศมาเลเซีย, ประเทศจีน, ประเทศบราซิล และประเทศในแถบยุโรป เป็นต้น ซึ่งบริษัทฯ มีนโยบายที่จะสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าโดยเน้นกลยุทธ์ “C D Q S” คือ

1. C (Cost) ต้นทุนที่สามารถตอบสนองต่อตลาดและแข่งขันได้ บริษัทฯ มีการบริหาร ต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพและมีกระบวนการพัฒนาปรับปรุงด้านต้นทุนอย่างต่อเนื่อง เพื่อรักษา ระดับต้นทุนให้สามารถแข่งขันได้

2. D (Delivery) การส่งมอบที่ตรงเวลา บริษัทฯ มีการพัฒนางานด้าน Logistics อย่าง ต่อเนื่องเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าให้ส่งมอบตรงต่อเวลา

3. Q (Quality) คุณภาพสินค้าอยู่ในระดับสากล บริษัทฯ มีระบบมาตรฐานคุณภาพในระดับ สากลโดยได้รับประกาศนียบัตร ISO/TS 16949

4. S (Safety) การผลิตเน้นความปลอดภัยและเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม
ข้อมูลทั่วไปและข้อมูลสำคัญอื่น

ข้อมูลของบริษัท

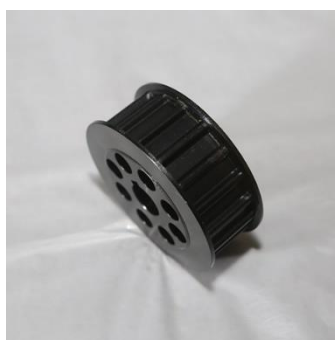
บริษัท ตรีศึกษา จำกัด

ประเภทธุรกิจ ผลิตลูกรอกสายพานรถยนต์

ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ นิคมอุตสาหกรรมอีสเทิร์นซีบอร์ด จังหวัดระยอง

งานวิจัยนี้ใช้ผลิตภัณฑ์ ใน ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 จำนวน 8 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่

ผลิตภัณฑ์ A ผลิตภัณฑ์ B ผลิตภัณฑ์ C ผลิตภัณฑ์ D ผลิตภัณฑ์ E ผลิตภัณฑ์ F ผลิตภัณฑ์ G และ ผลิตภัณฑ์ H มาใช้ในการคำนวณต้นทุน



ภาพที่ 2-3 ผลิตภัณฑ์ รหัส A



ภาพที่ 2-4 ผลิตภัณฑ์ รหัส B



ภาพที่ 2-5 ผลิตภัณฑ์ รหัส C



ภาพที่ 2-6 ผลิตภัณฑ์ รหัส D



ภาพที่ 2-7 ผลิตภัณฑ์ รหัส E



ภาพที่ 2-8 ผลิตภัณฑ์ รหัส F



ภาพที่ 2-9 ผลิตภัณฑ์ รหัส G



ภาพที่ 2-10 ผลิตภัณฑ์ รหัส H

แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนและการจำแนกต้นทุน

ความหมายของต้นทุน

ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนถือเป็นส่วนสำคัญที่ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจทางธุรกิจ การวางแผน
สั่งการ และควบคุม ซึ่งมีผู้ให้ความหมายไว้ ดังนี้

เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ (2555, หน้า 22) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง รายจ่าย
ที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้น และทำให้ธุรกิจได้รับผลประโยชน์หรือผลตอบแทนในรูปของ
สินทรัพย์หรือบริการต้นทุนที่เกิดขึ้นของธุรกิจ โดยสามารถแยกพิจารณาตามการใช้ประโยชน์ที่
พึงจะได้รับในช่วงเวลาหนึ่ง จะประกอบด้วย ต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์ (Unexpired cost) และ
ต้นทุนที่หมดประโยชน์แล้ว (Expired cost)

ลำไย มากเจริญ (2556, หน้า 7) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าของทรัพยากร
ที่วัดออกมาเป็นหน่วยเงินตราที่ได้สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์ หรือบริการต่าง ๆ ซึ่งต้นทุน
ที่เกิดขึ้นนั้นอาจให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรือในอนาคตก็ได้ ถ้าต้นทุนนั้นยังไม่หมดประโยชน์
(Unexpired cost) ก็จะถือเป็นสินทรัพย์ แต่ถ้าต้นทุนนั้นหมดประโยชน์ (Expired cost) แล้วก่อให้เกิด
ผลตอบแทนกลับมาเรียกว่า “ค่าใช้จ่าย” ส่วนต้นทุนที่หมดประโยชน์แล้วไม่ก่อให้เกิดผลตอบแทน
กลับมา เรียกว่า “ขาดทุน”

วันชัย ประเสริฐศรี (2556, หน้า 5) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง เงินสด หรือ
สิ่งเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าและบริการ นำประโยชน์มาให้ธุรกิจในปัจจุบัน
หรืออนาคต เหตุนี้การนำมาซึ่งประโยชน์แก่ธุรกิจในปัจจุบันหรือในอนาคตให้ได้มากที่สุด โดย
ธุรกิจต้องพยายามลดต้นทุนให้ได้มากที่สุดเพื่อก่อให้เกิดกำไรที่สูงที่สุดแก่ธุรกิจ

กชกร เฉลิมกาญจนา (2557, หน้า 17) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง จำนวน
ทรัพยากรที่ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์หนึ่งวัตถุประสงค์ใด เพื่อให้ได้สิ่งหนึ่งสิ่งใดมา ส่วนใหญ่ต้นทุน

จะแสดงในรูปของตัวเงิน (Monetary measurement) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ การแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้วัตถุดิบ สินค้าหรือบริการ เพื่อกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง นอกจากการวัดในรูปตัวเงินแล้ว ต้นทุนอาจพิจารณาในแง่วัตถุประสงค์ของผู้พิจารณา (Cost object) เช่น ในแง่ผลิตภัณฑ์แผนก โครงการ ลูกค้า กลุ่มสินค้า กิจกรรม เป็นต้น

กัญฐณา ดิษฐ์แก้ว (2560, หน้า 45) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง ทรัพยากรที่มีมูลค่าวัดได้ด้วยหน่วยเงินตราที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งวัตถุดิบ สินค้าหรือบริการ โดยวัตถุดิบ สินค้าหรือบริการที่ได้นี้ จะนำไปทำกิจกรรมที่ทำให้ธุรกิจได้รับผลประโยชน์หรือผลตอบแทน ในปัจจุบันและในอนาคตมากที่สุด โดยต้นทุนที่เกิดขึ้นมีทั้งต้นทุนที่ใช้แล้วหมดไป และต้นทุนที่ยังไม่หมดประโยชน์

สรุปความหมายของต้นทุนได้ว่า ต้นทุน หมายถึง สิ่งที่ทำให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรไม่ว่าจะเป็นเงินสด หรือมิใช่เงินสด เพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่เป็นประโยชน์ หรือสร้างมูลค่าต่อกิจการในปัจจุบัน หรือในอนาคต

ความหมายของการบัญชีต้นทุน

ได้มีผู้กล่าวถึง การบัญชีต้นทุน ไว้ ดังนี้

พรพรรณิภา รอดวรรณะ (2560, หน้า 1) ได้กล่าวว่า การบัญชีต้นทุนเป็นกระบวนการบันทึกบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินงานผลิตสินค้าและบริการ ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีการเงินที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเพื่อนำเสนอแก่บุคคลภายนอก ในขณะที่เดียวกันการบัญชีต้นทุนยังถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีเพื่อการจัดการหรือการบัญชีบริหารที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนและตัดสินใจของฝ่ายบริหาร

ลำไย มากเจริญ (2560, หน้า 1) ได้กล่าวว่า การบัญชีต้นทุนเป็นการบัญชีที่เก็บรวบรวมวิเคราะห์ แบ่งสรรปันส่วนต้นทุนในการผลิตสินค้าและให้บริการแก่ผู้บริหารในการบริหารงานวางแผน และการตัดสินใจทั้งในปัจจุบันและในอนาคต การบัญชีต้นทุนสามารถนำเสนอข้อมูลต่าง ๆ ให้ผู้บริหารได้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจที่จะปันส่วนทรัพยากรเหล่านั้น ให้เกิดประสิทธิภาพมากที่สุด และส่งผลให้กิจการสามารถสร้างกำไรได้สูงสุดเช่นเดียวกัน

สรุปการบัญชีต้นทุน คือ การเก็บรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ ปันส่วนค่าใช้จ่ายให้กับผลิตภัณฑ์ เพื่อเป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารใช้ในการวางแผน และตัดสินใจ ทั้งในปัจจุบันและอนาคต วัตถุประสงค์ของการบัญชีต้นทุน

นอกจากการใช้ข้อมูลต้นทุนในการรายงานผลการดำเนินงานในงบการเงิน คือ ใช้ในการวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวดแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์ด้านอื่น ดังนี้ (พรพรรณิภา รอดวรรณะ, 2560, หน้า 2-3)

1. การวัดผลกำไรขาดทุนประจำงวด งบกำไรขาดทุนเป็นงบแสดงผลการดำเนินงานประจำงวด สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าและบริการ งบต้นทุนการผลิตเป็นส่วนประกอบของงบกำไรขาดทุนที่แสดงรายละเอียดของต้นทุนการผลิตและต้นทุนสินค้าขาย และบริการ ประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งเป็นข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากข้อมูลของกิจการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป

2. การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้า การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้านอกจากจะแสดงในงบกำไรขาดทุนประจำงวดแล้ว การบัญชีต้นทุนต้องให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ช่วยให้ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอถึงวันสิ้นงวดบัญชีที่มีการรายงานงบการเงินประจำงวด การคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้าสำคัญมากสำหรับผู้บริหาร โดยเฉพาะฝ่ายขายและฝ่ายผลิต

3. การวางแผนและควบคุม การวางแผน ได้แก่ การวางแผนทางการตลาด เช่น การกำหนดผลิตภัณฑ์ ปริมาณ ราคาของสินค้าและบริการ ซึ่งสืบเนื่องถึงการวางแผนทางการผลิตด้วย เช่น การวางแผนการใช้ปัจจัยการผลิต การวางแผนงบประมาณ ทางด้านการควบคุม เช่น การนำงบประมาณมาเปรียบเทียบกับข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง วิเคราะห์ผลต่างเพื่อหาข้อบกพร่องในการบริหารการเงิน การตลาด และการผลิต

4. การกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบรายละเอียดของต้นทุนของสินค้าและบริการ เพื่อใช้ในการกำหนดราคาขายที่เหมาะสมกับสถานะทางการตลาด สถานะทางเศรษฐกิจ และการแข่งขัน เพื่อให้บรรลุการวางแผน การบริหารกำไรของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

5. การเป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ การตัดสินใจของผู้บริหารทุกระดับ ทุกขั้นตอน จำเป็นต้องนำข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนมาเป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจ ได้แก่ การตัดสินใจระยะสั้น เช่น การตัดสินใจในการกำหนดราคาขาย การบริหารต้นทุน การควบคุมคุณภาพ การเพิ่มหรือลดสายการผลิต การตัดสินใจเลือกทางเลือกผลิตภัณฑ์ ส่วนการตัดสินใจระยะยาว เช่น การตัดสินใจขยายกิจการ การลงทุน โรงงาน เครื่องจักร การเลือกการลงทุนระยะยาว

6. การประเมินผลการดำเนินงาน การประเมินผลการดำเนินงานขึ้นอยู่กับลักษณะของการกระจายอำนาจหรือการรวมอำนาจการตัดสินใจของระดับการตัดสินใจ เริ่มตั้งแต่ระดับองค์กร หรือระดับกิจการ และการวัดผลการดำเนินงาน คือ กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน ซึ่งวัดได้จากผลต่างของรายได้จากการดำเนินงาน หักด้วยต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ระดับส่วนงาน เช่น ส่วนงานตามผลิตภัณฑ์ ส่วนงานตามภูมิภาค ส่วยงานตามความรับผิดชอบ ระดับแผนก และระดับบุคคล ข้อมูลที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของ

ระดับหน่วยงานหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมาย ความรับผิดชอบ ได้แก่ ความรับผิดชอบด้านรายได้ เช่น ฝ่ายการตลาด แผนกขาย ความรับผิดชอบด้านต้นทุน เช่น ฝ่ายผลิต แผนกผลิต ความรับผิดชอบด้านกำไร เช่น ศูนย์กำไรแยกตามส่วนงาน ดังนั้น ข้อมูลต้นทุนจึงมีบทบาทสำคัญในการประเมินผลการดำเนินงานที่มีต้นทุนมีส่วนในความรับผิดชอบ

การจำแนกต้นทุน

การจำแนกประเภทของต้นทุนแต่ละชนิดสามารถจำแนกได้หลายลักษณะ ตามวัตถุประสงค์ของผู้พิจารณาเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ในการบริหารงานในด้านต่าง ๆ สามารถจำแนกได้ ดังนี้ (กัญธนา ดิษฐ์แก้ว, 2560, หน้า 45-64)

1. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะหน้าที่

ในการจำแนกต้นทุนตามลักษณะหน้าที่นั้น แบ่งได้ 2 ประเภท คือ ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost) และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Nonmanufacturing cost)

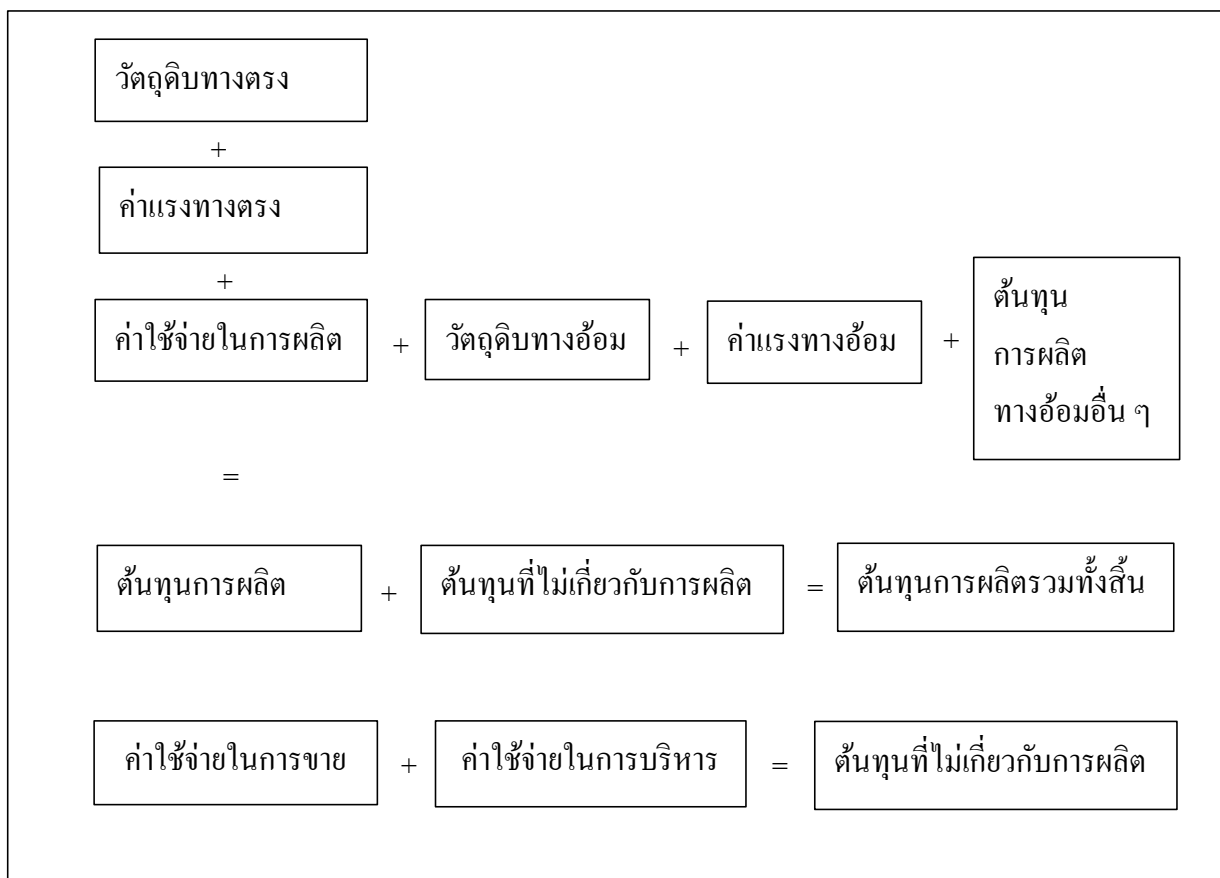
1.1 ต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost) หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นหลังการแปรสภาพวัตถุดิบให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ โดยประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง (Direct material) ค่าแรงทางตรง (Direct labor) และค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing overhead)

1.2 ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต (Nonmanufacturing cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นในส่วนอื่น ๆ ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating expense) และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Other expense)

1.2.1 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการขาย (Selling expense) เช่น ค่าโฆษณา เงินเดือนและค่านายหน้าพนักงานขาย ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย ค่าเช่าสำนักงานขาย และค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป เช่น เงินเดือนพนักงานฝ่ายบริหารและแผนกงานต่าง ๆ ค่าเช่าสำนักงาน ค่าสาธารณูปโภคสำนักงาน หนี้สงสัยจะสูญ วัสดุสำนักงานที่ใช้ไป

1.2.2 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ได้แก่ ต้นทุนทางการเงิน (Financial costs) ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อการจัดหาเงินทุนของธุรกิจในการดำเนินงานต่างๆ ซึ่งนอกเหนือจากการผลิต เช่น ดอกเบี้ยจ่าย

แสดงดังภาพที่ 2-11



ภาพที่ 2-11 การจำแนกต้นทุนตามลักษณะหน้าที่

2. การจำแนกต้นทุนตามลักษณะของทรัพยากรที่ใช้ในการผลิต

ในการจำแนกต้นทุนตามลักษณะของทรัพยากรที่ใช้ในการผลิตนั้นแบ่งได้ 3 ประเภท คือ วัตถุดิบทางตรง (Direct material) ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing overhead)

2.1 วัตถุดิบทางตรง หมายถึง ทรัพยากรหรือวัตถุดิบหลัก ที่ใช้ในการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ชัดเจนว่าใช้ในการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งด้วยปริมาณเท่าใดและราคาเท่าใด เช่น ดินไทย ถือเป็นวัตถุดิบทางตรงในการผลิตตุ๊กตาดินอาเซียน ผ้าบาติก เป็นวัตถุดิบหลักในการผลิตชุดเสื้อผ้า เป็นต้น

2.2 ค่าแรงงานทางตรง หมายถึง ทรัพยากรแรงงานของพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงในการนำวัตถุดิบมาแปรรูปเป็นสินค้าสำเร็จรูป และสามารถคำนวณเป็นต้นทุนของสินค้าต่อหน่วยได้โดยตรง หรือกล่าวได้ว่า ค่าแรงงานทางตรงนั้นต้องสามารถระบุได้ว่า 1 หน่วยการผลิตนั้น มีการจ่ายค่าแรงงานออกไปเป็นจำนวนเท่าใด เช่น ค่าแรงงาน (จำนวนชั่วโมงการผลิต) ที่จ่ายให้พนักงานที่

ทำหน้าที่ในการปั้นตุ๊กตาดินอาเซียน ค่าแรงงานที่จ่ายให้กับคนงานที่ทำหน้าที่ตัดเย็บชุดเสื้อผ้าบุติก (กรณีที่มีการจ่ายค่าจ้างแรงงานเป็นรายวันในอุตสาหกรรมการผลิตนั้นจะไม่ได้ถือว่าเป็นค่าแรงงานทางตรงตามความหมายนี้การจ่ายค่าจ้างแรงงานรายวันจะถือเป็นต้นทุนแปรสภาพ (Conversion cost))

2.3 ค่าใช้จ่ายในการผลิต หมายถึง ทรัพยากรอื่น ๆ ที่ไม่ใช่วัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง แต่เป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายออกไปในการผลิต ประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ๆ

2.3.1 วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect material) หมายถึง วัตถุดิบที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ การผลิตโดยตรง และเมื่อคิดเป็นต้นทุนการผลิตจะมีมูลค่าน้อยมาก ไม่สามารถระบุว่าเป็นต้นทุนสินค้าต่อหน่วยได้อย่างชัดเจน เช่น สีน้ำที่ใช้ทาตุ๊กตาดินอาเซียน ด้ายและกระดุม ในการผลิตเสื้อผ้า บาดิก ตะปู ใช้ผลิตเฟอร์นิเจอร์

2.3.2 ค่าแรงทางอ้อม (Indirect labor) หมายถึง ค่าจ้างแรงงานในส่วนที่ไม่ได้ เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง แต่เป็นปัจจัยสำคัญที่มีส่วนช่วยในการสนับสนุนกระบวนการผลิต สินค้าหรือบริการเป็นไปอย่างต่อเนื่อง เช่น เงินเดือนผู้ควบคุมการเบิกจ่ายวัสดุ เงินเดือนผู้จัดการ ฝ่ายผลิต ค่าแรงงานพนักงานทำความสะอาดโรงงาน เป็นต้น

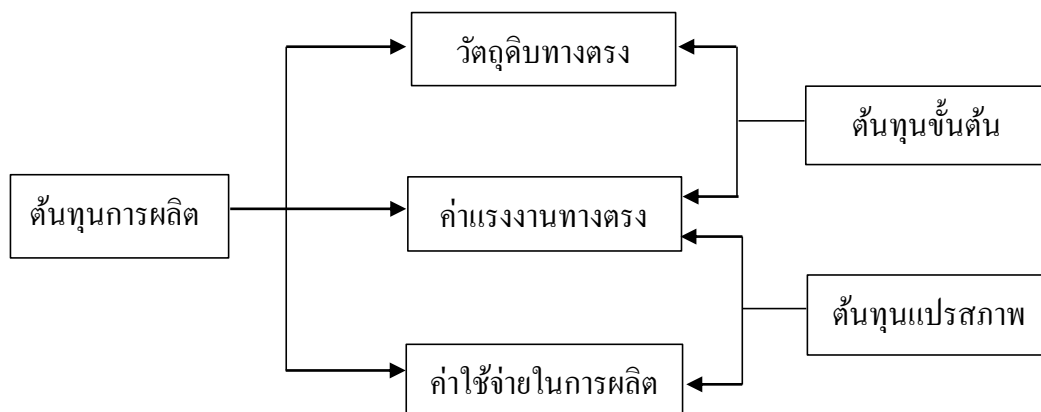
2.3.3 ค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น ๆ (Other manufacturing overhead) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นอกเหนือจากวัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม เช่น ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าซ่อมบำรุงเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต ค่าสาธารณูปโภคต่าง ๆ ดอกเบี้ยจ่ายเพื่อการกู้ยืมซื้อเครื่องจักร

3. การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต เป็นการจำแนกเพื่อใช้ในการวางแผนและควบคุมโดยตรง สามารถจำแนกต้นทุนได้เป็น 2 ชนิด คือ ต้นทุนขั้นต้น (Prime cost) และต้นทุนแปรสภาพ (Conversion cost)

3.1 ต้นทุนขั้นต้น หมายถึง ต้นทุนที่เป็นส่วนสำคัญของการผลิตสินค้าโดยตรง ซึ่งเกิดจากผลรวมของวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง

3.2 ต้นทุนแปรสภาพ หมายถึง ต้นทุนที่ใช้ในการแปรสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปตามวัตถุประสงค์ของกิจการ ซึ่งเกิดจากผลรวมของค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต



ภาพที่ 2-12 การจำแนกต้นทุนตามความสำคัญและลักษณะของต้นทุนการผลิต

4. การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่สัมพันธ์ต่อกิจกรรม

การจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่สัมพันธ์ต่อกิจกรรม คือ การจำแนกตามพฤติกรรมต้นทุน (Cost behavior) ต้นทุนมีการเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตหรือระดับของกิจกรรมต่าง ๆ ในธุรกิจที่ถือว่าเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน (Cost driver) คือ ปริมาณหน่วยวัดของสินค้าหรือบริการที่กิจการผลิตขึ้น หรือทำการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ เป็นการจำแนกต้นทุนเพื่อประโยชน์สำหรับการวางแผนและการควบคุมการดำเนินงาน ซึ่งสามารถจำแนกต้นทุนออกเป็น 4 ชนิด คือ ต้นทุนผันแปร (Variable cost) ต้นทุนคงที่ (Fixed cost) ต้นทุนกึ่งคงที่ (Semi-Fixed cost) ต้นทุนผสม (Mixed cost) แสดงรายละเอียดได้ ดังนี้

4.1 ต้นทุนผันแปร หมายถึง ต้นทุนชนิดต่าง ๆ ที่จำนวนรวมมีการเปลี่ยนแปลงหรือแปรผันตรงกับปริมาณการผลิตหรือระดับของกิจกรรม เมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มหรือระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้นต้นทุนรวมผันแปรจะเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ในทางตรงกันข้าม หากปริมาณ การผลิตลดลงหรือระดับกิจกรรมลดลงก็จะส่งผลต่อต้นทุนผันแปรรวมลดลงตามไปด้วย ทั้งนี้ ต้นทุน ผันแปรต่อหน่วยจะคงที่ ไม่ว่าจะมียุติการผลิตหรือระดับกิจกรรมเท่าใดก็ตาม ซึ่งสามารถเขียนสมการต้นทุนแสดงความสัมพันธ์จากกิจกรรมของต้นทุนผันแปรได้ดังนี้

$$y = bx$$

โดยที่ y คือ ต้นทุนผันแปรรวม

b คือ ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

x คือ ปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรม

4.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed cost) หมายถึง ต้นทุนที่มีลักษณะต้นทุนคงที่รวมไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตหรือระดับของกิจกรรม นั่นคือ ถ้าปริมาณการผลิตหรือระดับกิจกรรมจะเพิ่ม

ขึ้นหรือลดลงเท่าใด ต้นทุนคงที่รวมจะยังคงเท่าเดิมไม่มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ทั้งนี้ ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยจะเปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณการผลิตหรือระดับของกิจกรรม

4.3 ต้นทุนกึ่งคงที่ หมายถึง ต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นตามระดับของช่วงกิจกรรม เมื่อช่วงระดับกิจกรรมเปลี่ยนแปลงก็จะทำให้ต้นทุนคงที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย ซึ่งต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงระดับนี้ เรียกว่า “ช่วงที่มีความหมาย” (Relevant range) การเกิดขึ้นของต้นทุนกึ่งคงที่นี้มีลักษณะคล้ายกับขั้นบันได จึงเรียกต้นทุนชนิดนี้อีกชื่อหนึ่งว่า “ต้นทุนขั้นบันได” (Step costs)

4.4 ต้นทุนผสม หมายถึง ต้นทุนที่ประกอบด้วยต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรรวมอยู่ด้วยกัน โดยส่วนของต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในกิจกรรมหนึ่งและจะมีพฤติกรรมเหมือนต้นทุนผันแปรเมื่อระดับกิจกรรมเพิ่มขึ้น และในการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุนผสมนี้จะเปลี่ยนแปลงตามระดับของกิจกรรมแต่ไม่เป็นอัตราที่แน่นอนต้องทำการวิเคราะห์ว่ามีต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่จำนวนเท่าไร คิดเป็นสัดส่วนเท่าไร ซึ่งต้นทุนผสมนี้มีความสำคัญต่อการพิจารณาการบัญชีบริหารสามารถเขียนเป็นสมการต้นทุนผสมได้ดังนี้

$$y = a + bx$$

โดยที่ y คือ ต้นทุนผันแปรรวม

a คือ ต้นทุนคงที่

b คือ ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย

x คือ ปริมาณการผลิต หรือระดับของกิจกรรม

จากการจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่สัมพันธ์ต่อกิจกรรม สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 2-1

ตารางที่ 2-1 สรุปการจำแนกต้นทุนตามพฤติกรรมที่สัมพันธ์ต่อกิจกรรม

ประเภทของต้นทุน	ต้นทุนรวม	ต้นทุนต่อหน่วย
ต้นทุนผันแปร	เพิ่มขึ้นเมื่อปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้น ลดลงเมื่อปริมาณกิจกรรมลดลง (เพิ่มขึ้นหรือลดลงในทิศทางเดียวกับปริมาณกิจกรรม)	คงที่ทุกระดับกิจกรรม
ต้นทุนคงที่	คงที่ทุกระดับกิจกรรม	เพิ่มขึ้นเมื่อปริมาณกิจกรรมลดลง ลดลงเมื่อปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้น (เพิ่มขึ้นหรือลดลงในทิศทางตรงข้ามกับปริมาณกิจกรรม)

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

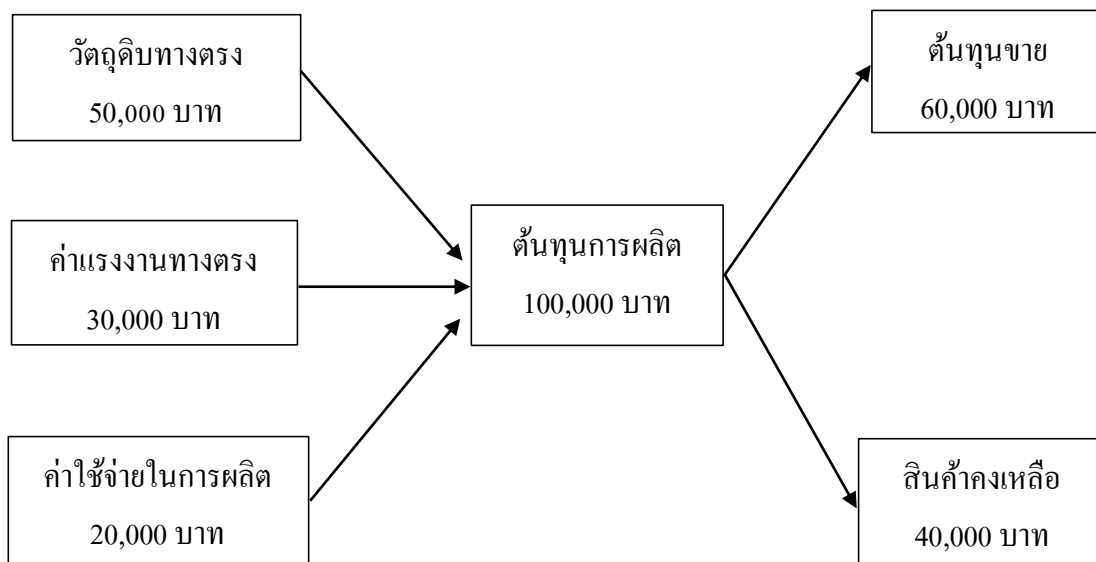
ประเภทของต้นทุน	ต้นทุนรวม	ต้นทุนต่อหน่วย
ต้นทุนกึ่งคงที่	คงที่แต่ในช่วงกิจกรรม	
ต้นทุนผสม	เพิ่มขึ้นเมื่อปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้น ลดลงเมื่อปริมาณกิจกรรมลดลง (เพิ่มขึ้นหรือลดลงในทิศทางเดียวกับ ปริมาณกิจกรรม)	เพิ่มขึ้นเมื่อปริมาณกิจกรรมลดลง ลดลงเมื่อปริมาณกิจกรรมเพิ่มขึ้น (เพิ่มขึ้นหรือลดลงในทิศทางตรง ข้ามกับปริมาณกิจกรรม)

5. การจำแนกต้นทุนตามงวดบัญชี

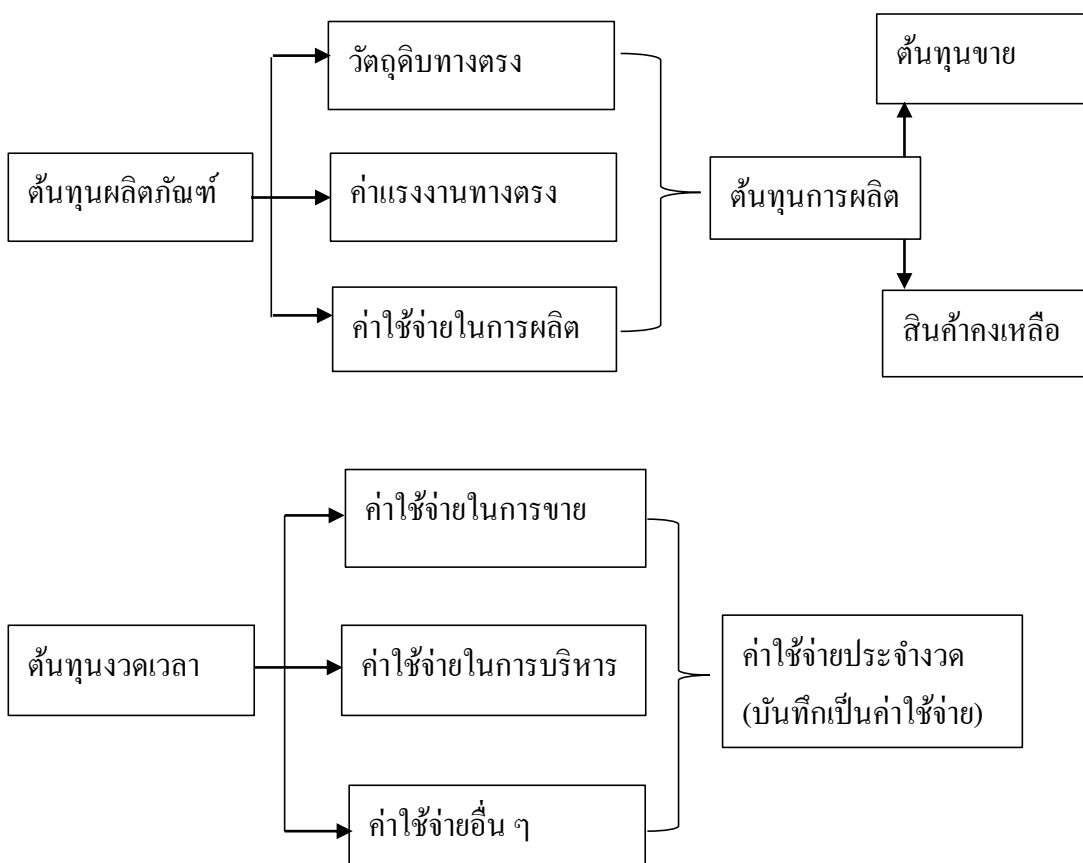
การจำแนกต้นทุนตามงวดบัญชีเป็นการวัดผลการดำเนินงานโดยพิจารณาจาก การเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น สูตรต้นทุนบางอย่างจะมีลักษณะเป็นสินทรัพย์ แต่ถ้ามีการใช้ประโยชน์หมดไปแล้ว (Expired cost) ก็จะต้องมีการตัดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด หากสินทรัพย์ที่ยังใช้ไม่หมดประโยชน์ (Unexpired cost) จะยังคงถือเป็นสินทรัพย์ การจำแนกต้นทุนตามงวดบัญชีสามารถจำแนกได้เป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลา มีรายละเอียด ดังนี้

5.1 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product cost) หมายถึง ต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งก็คือ ต้นทุนผลิต ต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้จะมีสภาพเป็นสินทรัพย์โดยสินค้าที่ผลิตนั้นถูกขายออกไป และต้นทุนของสินค้าที่ถูกขายออกไปเรียกว่า “ต้นทุนขาย” (Cost of goods sold) ซึ่งจะถูกนำไปหักกับรายได้ในงวดที่มีการขายสินค้า ส่วนธุรกิจเกี่ยวกับซื้อมาขายไปจะเรียกว่า ต้นทุนสินค้าเพื่อขาย ซึ่งหากสินค้าเหล่านั้นยังจำหน่ายไม่หมดก็คงเหลือเป็นสินทรัพย์ของธุรกิจ

5.2 ต้นทุนงวดเวลา (Period cost) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่ใช่ต้นทุนของสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ถือเป็นต้นทุนที่ใช้ประโยชน์หมดแล้วในงวดเวลานั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อีกต่อไป และถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดเกิดขึ้นตามงวดเวลา จึงบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน และ ต้นทุนงวดเวลานี้ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ



ภาพที่ 2-13 ตัวอย่างต้นทุนที่ใช้ประโยชน์หมดไปแล้วยังใช้ไม่หมดประโยชน์



ภาพที่ 2-14 การจำแนกต้นทุนตามงวดบัญชี

6. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน

การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุนเป็นการคิดต้นทุนจากสินค้าแต่ละชนิดหรืองานต่าง ๆ ที่ทำกิจกรรมต่าง ๆ ของการผลิต โดยสามารถจำแนกได้เป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม

6.1 ต้นทุนทางตรง (Direct cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุ จำแนก หรือคำนวณได้อย่างชัดเจนว่าเกิดจากการผลิตสินค้า หรือเกิดจากการดำเนินงานของแผนกหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง

6.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นร่วมกันไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของแผนกหรือกิจกรรมใด ซึ่งบางครั้งเราเรียกต้นทุนทางอ้อมอีกอย่างว่า “ต้นทุนร่วม” (Common costs or joint costs) สำหรับในการจำแนกหรือการคิดคำนวณต้นทุนทางอ้อมนี้ ต้องใช้วิธีการจัดสรรหรือการปันส่วนต้นทุน (Cost allocation) ในพิธีการต่าง ๆ ตามความเหมาะสมและยุติธรรม

7. การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

การตัดสินใจเป็นเรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับทางเลือกต่าง ๆ ที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในอนาคตที่ผู้บริหารต้องทำการพิจารณาถึงรายได้และต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละทางเลือกเพื่อนำมาประกอบการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมีดังนี้

7.1 ต้นทุนค่าเสียโอกาส (Opportunity cost) หมายถึง รายได้หรือผลตอบแทนที่กิจการสูญเสียไปเนื่องจากการตัดสินใจเลือกอีกทางเลือกหนึ่งแทน ซึ่งต้นทุนชนิดนี้จะไม่ปรากฏในระบบบัญชีไม่มีการบันทึกบัญชีเนื่องจากต้นทุนเสียโอกาสนี้ไม่ได้มีการจ่ายออกไปจริงหรือไม่มีการรับเข้ามาจริง ถึงแม้ว่าต้นทุนนี้จะไม่มีการจ่ายออกไปจริงแต่ก็เป็นต้นทุนที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจอีกตัวหนึ่งที่ผู้บริหารต้องนำต้นทุนนี้มาประกอบการพิจารณาทางเลือกที่มีอยู่

7.2 ต้นทุนที่แตกต่าง (Differential cost) หมายถึง ต้นทุนที่มีความแตกต่างกันในแต่ละทางเลือกโดยใช้หลักเศรษฐศาสตร์เข้ามาพิจารณาจำแนก ซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตามการตัดสินใจของทางเลือกนั้นอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ (Incremental or decremental cost) และถือเป็นต้นทุนในอนาคตที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจในปัจจุบันของผู้บริหารเพื่อสามารถเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด

7.3 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable cost) หมายถึง ต้นทุนที่ไม่ต้องจ่าย เมื่อยกเลิกกิจกรรมนั้นไป กล่าวได้ว่า หากยกเลิกการผลิตหรือกิจกรรมนั้นหายไปแล้วสามารถหลีกเลี่ยงไม่ต้องจ่าย

7.4 ต้นทุนจม (Sunk cost) หมายถึง ต้นทุนที่เมื่อจ่ายออกไปแล้วจะไม่เกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจด้านทางเลือกอื่นซึ่งถือเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต (Historical cost) ไม่สามารถ

เปลี่ยนแปลงได้และเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable cost) นั่นคือ แม้ว่าจะยกเลิกกิจการต่าง ๆ แต่ต้นทุนนี้ยังคงเกิดขึ้นเหมือนเดิม ดังนั้น จะไม่นำต้นทุนจมนี้นี้มาใช้ในการตัดสินใจ แต่จะตัดสินใจเลือกทางเลือกที่สามารถใช้ประโยชน์จากต้นทุนจมนี้นี้ให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

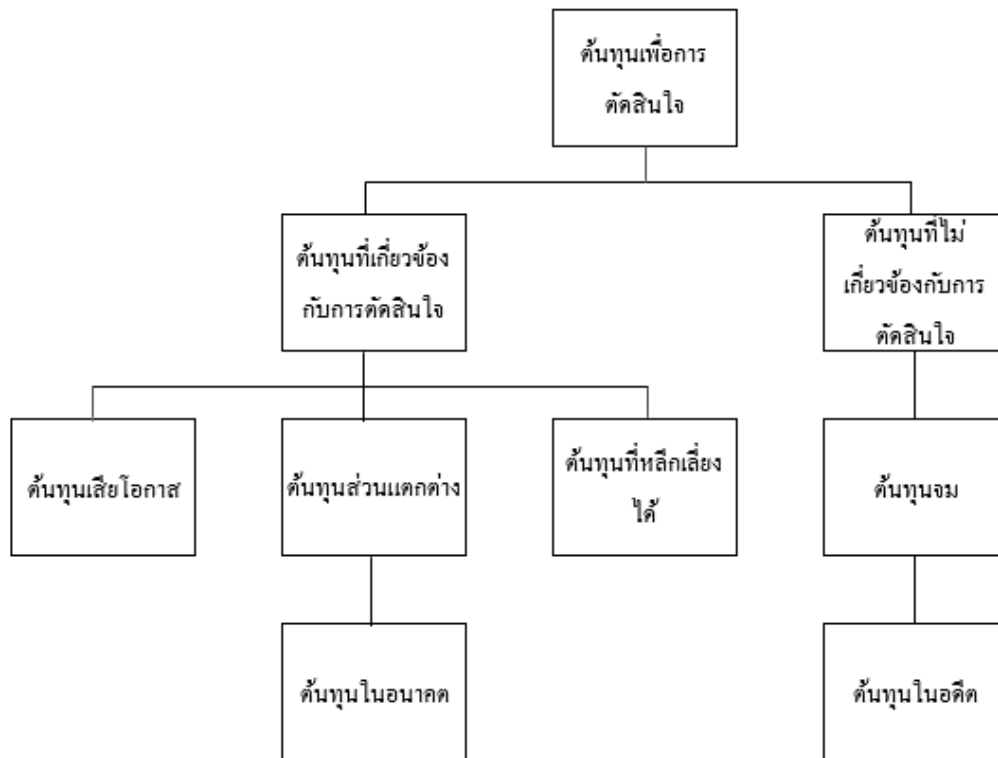
8. การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

8.1 ต้นทุนในอดีต (Historical cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและมีการจ่ายออกไปจริงตามเอกสารหลักฐานที่ปรากฏ ซึ่งบางครั้งเราเรียกต้นทุนในอดีตว่า ต้นทุนจริง (Actual cost) ต้นทุนในอดีตนี้หรือเป็นมูลค่าหรือต้นทุนของสินค้าหรือสินทรัพย์ในอดีตที่ไม่ควรนำมาใช้ประกอบการพิจารณาการตัดสินใจของผู้บริหารในปัจจุบัน เนื่องจากต้องคำนึงมูลค่าของเงินตามงวดเวลา (Time value of money) ที่ ณ เวลาต่าง ๆ กัน มูลค่าของเงินย่อมแตกต่างกันจากภาวะเงินเฟ้อและความเจริญทางด้านเศรษฐกิจ

8.2 ต้นทุนทดแทน (Replacement cost) หมายถึง ต้นทุนที่ต้องจ่ายออกไปจากการตัดสินใจในเรื่องของการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์ทดแทนหรือเปลี่ยนสินทรัพย์ใหม่ ซึ่งต้นทุนนี้เกิดจากผลต่างระหว่างมูลค่าหรือราคาตลาดในปัจจุบัน (Market value) กลับราคาในอดีตของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากภาวะเงินเฟ้อและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี จึงทำให้มูลค่าหรือราคาทุนทดแทนของสินทรัพย์ใหม่สูงกว่ามูลค่าหรือราคาในอดีต

8.3 ต้นทุนในอนาคต (Future cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นในอนาคตจากการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร ต้นทุนในอนาคตเป็นสิ่งที่จ่ายในกาลเวลาข้างหน้าไม่สามารถกำหนดได้ชัดเจนว่าจะต้องจ่ายออกไปเท่าไร ต้องทำการประมาณการหรือพยากรณ์อย่างแม่นยำ และรอบคอบเพื่อนำไปใช้ในการวางแผนและตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การจำแนกต้นทุนเพื่อการตัดสินใจและการจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา
แสดงดังภาพที่ 2-5



ภาพที่ 2-15 การจำแนกกองทุนเพื่อการตัดสินใจและต้นทุนตามความสัมพันธ์กับเวลา

แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตตามฐานกิจกรรมของกระบวนการผลิตและทำการจัดสรรต้นทุนลงไปที่กิจกรรมต่าง ๆ สินค้าหรือบริการของธุรกิจมีการใช้กิจกรรม ซึ่งทำให้สามารถคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง

ในต้นทุนฐานกิจกรรมนี้จะทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามฐานกิจกรรมที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตสำหรับผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนของฐานกิจกรรมนั้น ๆ มาเป็นเกณฑ์หรือฐานในการปันส่วน ซึ่งตัวผลักดันต้นทุนนี้ คือ ปัจจัยหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและต้นทุนของกิจกรรม สำหรับการระบุตัวผลักดันต้นทุนจะพิจารณาจากปัจจัยที่กำหนดจากปริมาณงานและความพยายามที่เกิดขึ้นเพื่อประกอบกิจกรรมนั้น ขั้นตอนในการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการปันส่วนต้นทุน

ขั้นตอนที่ 1 แบ่งกลุ่มกิจกรรมและจำแนกต้นทุนแต่ละกิจกรรม

สำหรับขั้นตอนนี้เป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญเพื่อการวิเคราะห์กิจกรรมและวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน ซึ่งการวิเคราะห์กิจกรรมจะทำให้เราทราบรายละเอียดในเรื่องของธุรกิจว่าประกอบกิจกรรม

อะไรบ้าง มีผู้ปฏิบัติงานที่ต้องรับผิดชอบในกิจกรรมนั้นเป็นจำนวนเท่าใด มีการใช้ทรัพยากรอะไรบ้าง ระยะเวลาที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมนั้น และผลผลิตจากกิจกรรมมีอะไรบ้าง ผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมนั้น ๆ จึงจะสามารถทำการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อแบ่งกลุ่ม และจำแนกต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ โดยการวิเคราะห์แบ่งกลุ่มกิจกรรมสามารถทำได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

1. การวิเคราะห์จากกิจกรรมการผลิตสินค้า (Identify activities) การวิเคราะห์กิจกรรมลักษณะนี้จะเป็นการวิเคราะห์ตามการผลิตสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าเพื่อความพึงพอใจที่สูงที่สุด แบ่งการจำแนกกิจกรรมเป็น 2 ประเภท คือ กิจกรรมหลัก (Primary activities) และกิจกรรมรอง (Secondary activities)

การวิเคราะห์จากกิจกรรมการผลิตสินค้า แสดงดังตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อระบุกิจกรรม

กิจกรรม จากการวิเคราะห์	ความหมาย	ตัวอย่าง
กิจกรรมหลัก (Primary activities)	กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์ตามที่ต้องการ	การวิจัยและพัฒนา กิจกรรมการออกแบบสินค้า กิจกรรมการผลิต กิจกรรมการตลาดและ การจัดจำหน่าย กิจกรรมการให้บริการหลัง การขาย
กิจกรรมรอง (Secondary activities)	กิจกรรมสนับสนุนกิจกรรมหลัก เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ	กิจกรรมจัดหาวัตถุดิบ กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ สินค้า กิจกรรมจัดหาพนักงาน กิจกรรมการขนส่งสินค้า

2. การวิเคราะห์ตามระดับกิจกรรม (Activity hierarchy) การวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อต้นทุนและผลผลิตที่เกิดจากกิจกรรมนั้น การวิเคราะห์ตามระดับกิจกรรมนี้ แบ่งเป็น 4 ประเภท คือ กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit level) กิจกรรมตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Bach level) กิจกรรมตามกระบวนการผลิต (Process sustaining level) และกิจกรรมอำนวยความสะดวกขององค์กรโดยรวม (Facility-sustaining level) แสดงรายละเอียดในกิจกรรมแต่ละประเภทดังตารางที่ 2-3

ตารางที่ 2-3 การวิเคราะห์กิจกรรมตามระดับกิจกรรม

กิจกรรมจากการวิเคราะห์	ความหมาย	ตัวอย่าง
กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit level)	กิจกรรมที่เกิดขึ้นแต่ละหน่วยของการผลิตมีพฤติกรรมไม่กับต้นทุนผันแปร เกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วย จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะผันแปรตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย และถือว่าต้นทุนส่วนนี้เป็นต้นทุนทางตรง (Cost object)	1. วัตถุดิบทางตรง 2. ค่าแรงงานทางตรง 3. ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร 4. ค่าดูแลรักษา 5. กิจกรรมการผลิต
กิจกรรมตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Bach level)	กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละกลุ่ม (แต่ละขนาด) จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะเปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนกลุ่ม (ขนาด)	1. ต้นทุนในการตรวจสอบสินค้าจากแต่ละคำสั่งซื้อ 2. ต้นทุนในการตรวจสอบคุณภาพสินค้า 3. ต้นทุนการติดตั้งเครื่องจักรอุปกรณ์ 4. กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพสินค้า 5. กิจกรรมการเตรียมเครื่องจักรในการผลิต

ตารางที่ 2-3 (ต่อ)

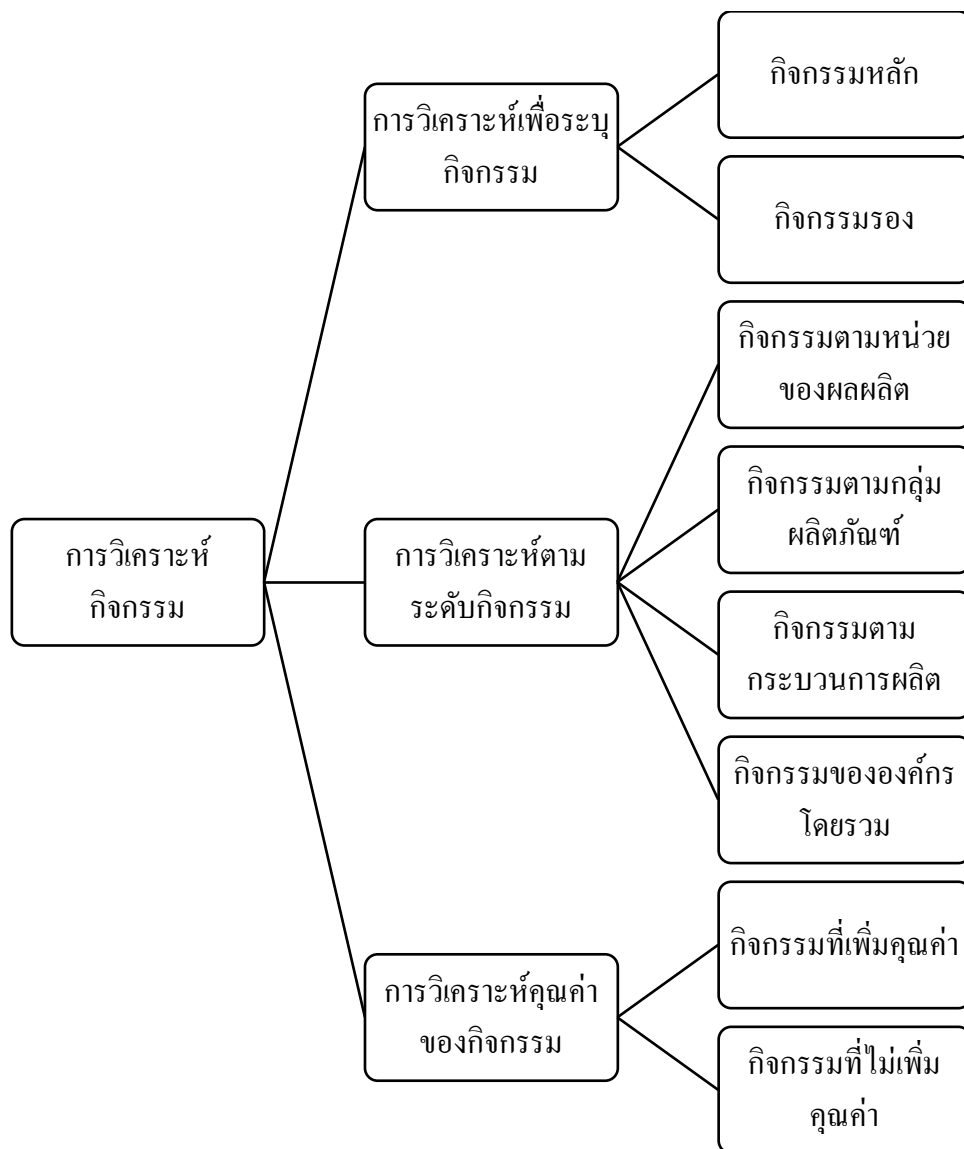
กิจกรรมจากการวิเคราะห์	ความหมาย	ตัวอย่าง
กิจกรรมตามกระบวนการผลิต (Process sustaining level)	กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนกระบวนการผลิตเฉพาะสินค้าแต่ละชนิด ไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิต และมีความสัมพันธ์กับความหลากหลายของประเทศของผลิตภัณฑ์	1. ค่าบำรุงรักษาเครื่องมือและอุปกรณ์ 2. ต้นทุนการออกแบบ 3. ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาสายผลิตภัณฑ์ 4. กิจกรรมการออกแบบสินค้า
กิจกรรมอำนวยความสะดวกขององค์กรโดยรวม (Facility sustaining level)	กิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยรวม เพื่อสนับสนุนการผลิตและการดำเนินงานเกี่ยวข้องกับระดับขององค์กรและระดับกิจกรรมของลูกค้าเพื่อให้การดำเนินงานโดยรวมขององค์กรดำเนินต่อไปได้ ซึ่งไม่สามารถระบุถึงความสำคัญจากกิจกรรมระดับหน่วย ระดับกลุ่มหรือระดับผลิตภัณฑ์ใด ๆ ได้	1. เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน 2. ค่ารักษาความปลอดภัยของโรงงาน 3. ค่าเบี้ยประกันภัย 4. ค่าเสื่อมราคา-อาคารโรงงาน 5. การจัดการโรงงาน

3. การวิเคราะห์กิจกรรมจากคุณค่าของกิจกรรม (Value-Added Activities) สำหรับการวิเคราะห์กิจกรรมจากคุณค่าของกิจกรรมเป็นการพิจารณาถึงกิจกรรมที่มีความสำคัญต่อการสร้างมูลค่าเพิ่มในตัวสินค้า เพื่อตอบสนองความพึงพอใจที่สูงสุดให้กับลูกค้า แสดงรายละเอียดในกิจกรรมแต่ละประเภทดังตารางที่ 2-4

ตารางที่ 2-4 การวิเคราะห์กิจกรรมจากคุณค่าของกิจกรรม

กิจกรรมจากการวิเคราะห์	ความหมาย	ตัวอย่าง
กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า (Value added activities)	กิจกรรมที่มีความสำคัญและ จำเป็นต่อการสร้างคุณค่าใน สินค้าและบริการเพื่อให้ลูกค้า เกิดความพึงพอใจที่สูงสุด	การวิจัยและพัฒนากิจกรรม การออกแบบสินค้ากิจกรรม การผลิต
กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Nonvalue added activities)	กิจกรรมที่เกิดขึ้นในธุรกิจแต่ ไม่มีผลต่อการเพิ่มคุณค่าใน สินค้าและบริการ ซึ่งบางครั้ง การที่กิจกรรมไม่เพิ่มคุณค่าแต่ มีความจำเป็นที่ต้องมีในธุรกิจ ก็ต้องมีไว้เพื่อความสะดวกใน การผลิตและบริหารงาน หากเกิดกรณีที่กิจกรรมนั้น ไม่เพิ่มคุณค่าและไม่จำเป็นที่ จะต้องมีในธุรกิจ ผู้บริหารต้อง หาวิธีการกำจัดออกไป เพราะ ถ้าปล่อยไว้ อาจก่อให้เกิดผลเสีย ต่อการดำเนินงานได้	กิจกรรมจัดหาวัตถุดิบ กิจกรรมการเก็บรักษาวัตถุดิบ กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ สินค้า กิจกรรมจัดหาพนักงาน กิจกรรมการขนส่งสินค้า การมีสินค้าเสีย การรอคอยสินค้าหรือวัตถุดิบ

เมื่อเราวิเคราะห์กิจกรรมแต่ละลักษณะที่กล่าวไปข้างต้นเรียบร้อยแล้ว อาจพบว่า มีกิจกรรมที่เกิดขึ้นมากมายที่เราทำการพิจารณา หากนำกิจกรรมที่มีจำนวนมากมาพิจารณาย่อมทำให้เสียเวลาและเสียต้นทุนที่มากขึ้นโดยไม่จำเป็น ดังนั้น จึงต้องทำการรวมกิจกรรมย่อย ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรืออาจมีความสัมพันธ์เข้าไปในกลุ่มเดียวกัน เรียกว่า “ศูนย์กิจกรรม (Activity pool หรือ Activity center)” หรือเรียกว่าเป็นการรวม “กลุ่มต้นทุนเดียวกัน (Cost pool)” เพื่อนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุน วิเคราะห์กิจกรรมดังภาพที่ 2-6



ภาพที่ 2-16 การวิเคราะห์กิจกรรม

ขั้นตอนที่ 2 กำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนของแต่ละกิจกรรม

ในการวิเคราะห์ปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนเพื่อที่จะนำมากำหนดอัตราค่าการผลิตตามฐานกิจกรรม ซึ่งในการพิจารณาในทางทฤษฎีนี้ แบ่งต้นทุนเป็น 2 ประเภท คือ ตัวหลักคั่นเชิงปริมาณ (Volume driver) ตัวหลักคั่นเชิงระยะเวลา (Duration driver)

ตารางที่ 2-5 ลักษณะตัวหลักคั่นต้นทุนของแต่ละกิจกรรม

ผลหลักคั่นต้นทุน	ความหมาย	สมมติฐาน	ตัวอย่าง
ตัวหลักคั่นต้นทุนเชิงปริมาณ (Volume driver)	เป็นตัวหลักคั่นแสดงจำนวนครั้งในการทำกิจกรรม	การใช้ทรัพยากรในจำนวนที่เท่ากันของการทำกิจกรรมแต่ละครั้ง	จำนวนของการเตรียมการผลิต
ตัวหลักคั่นต้นทุนเชิงระยะเวลา (Duration driver)	เป็นตัวหลักคั่นต้นทุนที่แสดงระยะเวลาในการทำกิจกรรม	การใช้ในจำนวนที่แตกต่างกันออกไปตามระยะที่ใช้ในการทำกิจกรรม	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร

การกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรมนำเสนอโดยประยุกต์จากงานวิจัยต้นทุนฐานกิจกรรม กระบวนการผลิตนมพาสเจอร์ไรซ์กับอุตสาหกรรมขนาดเล็ก ซึ่งเก็บรวบรวมการผลิตประกอบด้วย วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต รายละเอียดเป็นดังนี้

วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าน้ำมันดิบใช้จ่ายอื่น ๆ
 ค่าแรงงานทางตรง เงินเดือนและค่าจ้าง ค่าล่วงเวลา
 ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่าวัตถุดิบ ค่าวัสดุอุปกรณ์ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ค่าน้ำ ค่าไฟ
 ค่าถุงพลาสติก ราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาอาคาร
 และสิ่งปลูกสร้าง ค่าซ่อมแซม

ขั้นตอนที่ 3 กำหนดอัตราต้นทุนแต่ละฐานกิจกรรม (Activity rate)

ในขั้นตอนนี้เป็นการคำนวณอัตราต้นทุนทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายในการผลิตของแต่ละฐานกิจกรรม เพื่อใช้ในการปันส่วนต้นทุนให้การผลิตสินค้าแต่ละชนิดตามจำนวนกิจกรรมที่ใช้ไปในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด ซึ่งแสดงสูตรการคำนวณได้ดังนี้

$$\text{อัตราส่วนต้นทุนฐานกิจกรรม} = \frac{\text{ต้นทุนกิจกรรม}}{\text{จำนวนฐานกิจกรรมรวมหรือตัวหลักคั่นกิจกรรม}}$$

ขั้นตอนที่ 4 ปันส่วนต้นทุนให้แต่ละผลิตภัณฑ์ (Cost allocation)

ในขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนสุดท้ายในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายในการผลิตให้กับสินค้าแต่ละชนิดตามจำนวนหรือปริมาณกิจกรรมที่ถูกนำไปใช้ในการผลิต และทำการคำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้าแต่ละชนิด เพื่อทราบต้นทุนการผลิตที่เหมาะสมและใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด ซึ่งแสดงสูตรได้ดังนี้

ต้นทุนฐานกิจกรรม = อัตราต้นทุนฐานกิจกรรม \times ปริมาณการใช้ฐานกิจกรรมของแต่ละกลุ่มต้นทุน

มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA)

เป้าหมายขององค์กรธุรกิจคือการสร้างผลกำไรแล้ว ธุรกิจยังต้องสร้างมูลค่าที่สูงขึ้นให้แก่ผู้เป็นเจ้าของเงินทุน โดยเชื่อว่า การมุ่งเน้นที่มูลค่าเพิ่มของผู้เป็นเจ้าของจะลดการใช้ทรัพยากรที่สิ้นเปลืองอันก่อให้เกิดการสูญเสียลงได้ อีกทั้งยังส่งเสริมสนับสนุนให้เกิดการบริหารจัดการเงินทุนให้ได้รับผลตอบแทนที่ดีที่สุด เครื่องมือที่ใช้เป็นมาตรวัดมูลค่าที่เพิ่มขององค์กร คือ EVA ซึ่งเป็นดัชนีชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงานถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการประเมินประสิทธิภาพของการบริหารองค์กรได้อย่างเหมาะสม

ความหมายมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA)

Stern Stewart and Co (2010) ได้กล่าวว่า EVA คือ เทคนิคการวิเคราะห์ทางการเงินที่ใช้เป็นดัชนีชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน (KPI) แสดงถึงมูลค่าที่เพิ่มขึ้นขององค์กร หรืออีกนัยหนึ่งก็คือมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่สูงกว่าต้นทุนของเงินทุนที่ใช้ในการดำเนินงาน

สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจกระทรวงการคลัง (2547) ได้กล่าวว่า EVA คือ ผลกำไรทางเศรษฐศาสตร์ (มูลค่าเชิงเศรษฐกิจ) หมายถึง ผลกำไรสุทธิจากการดำเนินงานที่คงเหลือหลังจากหักต้นทุนเงินทุนทั้งหมด ทั้งต้นทุนเงินกู้ (ดอกเบี้ยจ่าย) และต้นทุนผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นต้นทุนค่าเสียโอกาสที่ไม่ได้แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนในงบบัญชี

อรรดโชติ เรื่องปีตาภรณ์ (2553) คำนวณมาจากกำไรจากการดำเนินงานหลังหักภาษีและต้นทุนทั้งหมดของบริษัท ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนเงินทุนส่วนของหนี้สิน (Cost of debt) และต้นทุนเงินทุนส่วนของทุน (Cost of equity) ซึ่งถือเป็นต้นทุนที่แท้จริงของบริษัททำให้ได้อัตราผลตอบแทนที่บริษัทได้รับจริง ซึ่งจะแตกต่างจากกำไรสุทธิทางบัญชี เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิไม่มีการนำค่าของทุนของเจ้าของมาคิดด้วย จึงทำให้กำไรสุทธิที่ได้จึงไม่ใช่อัตราผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นจะได้รับอย่างแท้จริง

สุภาพร โยสิทธิ์ (2561) ได้ให้ความหมายของ EVA ว่าเป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานของบริษัทเพื่อจ่ายผลตอบแทนให้กับผู้บริหารเป็นการวัดกำไรที่แท้จริงที่เรียกว่ากำไรส่วนที่เหลือ

(Residual income) จะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินทุนทั้งหมดของบริษัท โดยคำนวณจากกำไรจากการดำเนินงานหลังภาษีหักด้วยต้นทุนเงินทุนของบริษัททั้งด้านเจ้าหนี้และเจ้าของ

วรงค์ดี ทูมมานนท์ (2548) ได้กล่าวว่า กำไรเชิงเศรษฐกิจแตกต่างไปจากกำไรทางบัญชีที่กำไรทางบัญชีคำนวณขึ้นจากรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน หักด้วยต้นทุนเงินทุนที่ได้จากการก่อหนี้ในรูปแบบดอกเบี้ย โดยรับรู้เฉพาะดอกเบี้ยจ่ายเท่านั้นเป็นต้นทุนเงินทุน และถือว่าต้นทุนเงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้นเป็นศูนย์ เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและดอกเบี้ยจ่ายออกจากรายได้แล้ว กำไรที่เกิดขึ้นก็จะตกเป็นของผู้ถือหุ้น แต่สำหรับนักเศรษฐศาสตร์แล้ว กิจกรรมจะยังคงไม่มีกำไรจนกว่าอัตราผลตอบแทนของผู้ให้เงินทุนทั้งหมดจะได้รับการชดเชยหมดสิ้น กล่าวคือ กำไรที่แท้จริง จะเกิดขึ้นเมื่อได้มีการหักต้นทุนเงินทุนทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนที่ได้มาจากการก่อหนี้ หรือต้นทุนเงินทุนของผู้ถือหุ้นออกจากรายได้จนหมดสิ้น

นภดล ร่มโพธิ์ และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2557, หน้า 145) กล่าวถึง มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ หรือมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ หรือ EVA เป็นการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กรที่คำนวณได้จากการหาส่วนต่างระหว่างผลตอบแทนเงินลงทุน (Return on capital) กับต้นทุนของเงินลงทุน (Cost of capital) และนำมาคูณกับเงินลงทุนในต้นปี (หรือเป็นค่าเฉลี่ยของปี ถ้าใช้ค่าเฉลี่ยของเงินลงทุนในการคำนวณ Return on capital) ค่า EVA จึงเป็นกำไรส่วนที่เหลือหลังจากที่หักต้นทุนทั้งหมดของเงินลงทุนออกแล้ว

Young and O'Byrne (2001) ได้กล่าวว่า EVA เป็นการวัดกำไรที่แท้จริงที่เรียกว่า กำไรส่วนที่เหลือ (Residual income) เป็นมาตรวัดผลการดำเนินงานของบริษัทที่แตกต่างจากมาตรวัดชนิดอื่น เนื่องจากได้คำนึงถึงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินทุนทั้งหมดของบริษัท โดยคำนวณจาก กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี หักด้วยต้นทุนเงินทุนของบริษัททั้งด้านเจ้าหนี้และเจ้าของ

จากความหมายดังกล่าว สรุปได้ว่า EVA คือ การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินเพื่อวัดประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร คำนวณได้จาก กำไรหลังภาษี หักด้วยต้นทุนค่าเสียโอกาสที่ไม่ได้แสดงในงบการเงินอย่างชัดเจน ทั้งต้นทุนเงินกู้ และต้นทุนในส่วนของผู้ถือหุ้น หากมีค่าเป็นบวก แสดงถึงมูลค่าขององค์กรเพิ่มขึ้น หากมีค่าเป็นลบแสดงถึงมูลค่าขององค์กรลดลง

ประโยชน์ที่ได้จากมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA)

1. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) คำนวณมาจากกำไรจากการดำเนินงานหลัก หักด้วยภาษี และต้นทุนทั้งหมดของบริษัท ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนของหนี้สินและต้นทุนของส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นต้นทุนที่แท้จริงของบริษัท ทำให้ค่าที่ได้ถือเป็นอัตราผลตอบแทนที่บริษัทได้รับจริง ซึ่งแตกต่างจากกำไรสุทธิ เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิไม่มีการนำค่าของทุนของเจ้าของมาคิดด้วย ดังนั้น ทำให้กำไรสุทธิที่ได้จึงไม่ใช่อัตราผลตอบแทนที่บริษัทได้รับจริง

2. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) สามารถบอกถึงกระแสเงินสดสุทธิที่บริษัทได้รับจากการดำเนินงาน

3. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) ช่วยในการตัดสินใจด้านนโยบายการลงทุน การจ่ายเงินปันผล ซึ่งมีผลโดยตรงต่อดุลเงินสด (Cash balance) และการตัดสินใจด้านการเงินของบริษัท

4. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) มีผลต่อราคาหุ้น (Stock price) เนื่องจากอัตราเงินปันผลจ่ายถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่นักลงทุนใช้ในการตัดสินใจลงทุน

การคำนวณ EVA

หลักการของ EVA คือ การนำกำไรจากการดำเนินงานหลังหักภาษี หักต้นทุนเงินทุนที่ใช้ไปเพื่อสร้างกำไรนั้น ต้นทุนเงินทุนบางครั้งอาจเรียกว่า กำไรไร้ขั้นต่ำที่ต้องทำได้ ในการคำนวณ EVA มี 2 ส่วนที่แตกต่างจากการคำนวณกำไรทางบัญชี (Tor, 2007) คือ

1. ค่าเสียโอกาสของผู้เป็นเจ้าของตามความเสี่ยง
2. การปรับปรุงยอดกำไรขาดทุนทางบัญชี ให้เป็นกำไรขาดทุนทางเศรษฐศาสตร์

การคำนวณ EVA

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{Capital Charge} \text{ หรือ}$$

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - (\text{Invested Capital} \times \text{WACC})$$

โดยที่

$$\text{NOPAT} = \text{กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี (Net Operating Profit After Tax)}$$

$$\text{Capital Charge} = \text{ต้นทุนเงินทุน (Capital Charge} = \text{Invested Capital} \times \text{WACC)}$$

Invested Capital (IC) = ทุนที่ลงไป (ที่ผ่านการปรับปรุงรายการบัญชีตามแนวคิด EVA แล้ว) ซึ่งมีค่าเท่ากับสินทรัพย์รวมหักหนี้สินหมุนเวียนที่ไม่มีภาระดอกเบี้ย โดยสามารถเขียนเป็นสมการที่ให้ค่าเหมือนกันได้ 2 วิธี ซึ่งทำให้ผลลัพธ์ที่ออกมาเท่ากัน

1. วิธีด้านการดำเนินงาน (Operating approach) หรือ วิธีคำนวณด้านสินทรัพย์ (Asset approach)

$$\text{ทุนที่ลงไป} = \text{เงินทุนหมุนเวียนสุทธิ} + \text{สินทรัพย์ถาวรสุทธิ} + \text{สินทรัพย์อื่น}$$

หรือ

$$\text{ทุนที่ลงไป} = \text{สินทรัพย์รวมทั้งสิ้น} - \text{หนี้สินระยะสั้นที่ไม่มีภาระดอกเบี้ย}$$

นอกจากนี้ การคำนวณเงินทุนที่ลงไป ยังสามารถทำได้ด้วยวิธีทางการดำเนินงานอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งได้ผลลัพธ์เท่ากัน ดังนี้

$$\text{ทุนที่ลงไป} = \text{สินทรัพย์ถาวรสุทธิ} - \text{ทุนหมุนเวียนที่จำเป็นในการดำเนินงาน}$$

$$(\text{Working Capital Requirement หรือ WCR}) + \text{เงินสดส่วนเกิน} + \text{สินทรัพย์อื่น}$$

โดยที่ = สิ้นค้าคงเหลือ + ลูกหนี้การค้า + สิ้นทรัพย์หมุนเวียนอื่น +
เงินสดที่มีไว้เพื่อการดำเนินงาน - เจ้าหนี้การค้า - เจ้าหนี้ค้างจ่าย -
เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า

2. วิธีด้านการจัดหาเงินทุน (Financing approach) หรือ วิธีคำนวณด้านหนี้สิน (Liabilities approach)

ทุนที่ลงไป = หนี้สินหมุนเวียนที่มีภาระดอกเบี้ย + หนี้สินระยะยาวที่มีภาระดอกเบี้ย
+ หนี้สินอื่น + ส่วนของเจ้าของ

หรือ = หนี้สินและส่วนของเจ้าของ - หนี้สินระยะสั้นที่ไม่มีภาระดอกเบี้ย

WACC = อัตราต้นทุนเงินทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Cost of Capital)

$$WACC = (1 - \text{Tax}) \times K_d \times D / (D + E) + K_e \times E / (D + E)$$

โดยที่

D = เงินกู้ยืมหรือหนี้สินที่มีดอกเบี้ย (Debt)

E = มูลค่าตลาดของส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity)

K_d = อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมหรือหนี้สิน

K_e = อัตราผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของต้องการจากการลงทุน

Tax = อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ความหมายของค่า EVA

การอ่านค่า EVA เป็นดังนี้

EVA = 0 แสดงว่า การบริหารงานก่อให้เกิดผลกำไรเพียงแค่ครอบคลุมต้นทุนของ
เงินทุนพอดี

EVA < 0 แสดงว่า การบริหารงานไม่ประสบผลสำเร็จผล กำไรที่ได้ไม่คุ้มกับต้นทุนของ
เงินทุน (มูลค่าที่ถดถอยขององค์กร)

EVA > 0 แสดงว่า การบริหารงานมีประสิทธิภาพ สามารถสร้างผลกำไรได้มากกว่าต้นทุน
ของเงินทุน (มูลค่าที่เพิ่มขึ้นขององค์กร)

จากสมการของการคำนวณ EVA มี 3 ตัวแปร ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ NOPAT, Invested
Capital และ WACC สามารถอธิบายได้ ดังนี้

1. กำไรจากการดำเนินงานหลังหักภาษี (Net Operating Profit after Tax: NOPAT)

กิจการมีโครงสร้างทางการเงินที่ต่างกัน ซึ่งมาจากแหล่งเงินทุนที่มีทั้งภาระหนี้สินและจากส่วน
ของทุน จึงทำให้การวัดผลการดำเนินงานของกำไรสุทธิไม่สะท้อนผลประกอบการที่แท้จริง กิจการ

ที่มีภาระหนี้สินสูงย่อมมีกำไรสุทธิน้อยกว่ากิจการที่มีภาระหนี้สินน้อยกว่า นำมาซึ่งการคำนวณ NOPAT ที่บ่งบอกถึงความสามารถในการทำกำไรจากการดำเนินงาน โดยไม่ได้คำนึงถึงหนี้สินและภาษีเงินได้นิติบุคคล

$$\text{NOPAT} = \text{กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษี} \times (1 - \text{อัตราภาษี})$$

ตัวอย่างการคำนวณ กำไรจากการดำเนินงานหลังหักภาษี (NOPAT)

ขายสุทธิ		xxx
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	xxx	
คชจ. ขายและบริหาร	xxx	<u>xxx</u>
กำไรจากการดำเนินงาน		xxx
<u>บวก</u> รายได้อื่น		<u>xxx</u>
กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษี (EBIT)		xxx
<u>หัก</u> ภาษีเงินได้		<u>xxx</u>
กำไรจากการดำเนินงานหลังหักภาษี (NOPAT)		<u>xxx</u>

2. เงินลงทุน (Invested capital)

คือ จำนวนเงินทั้งหมดที่นำมาได้จากการก่อหนี้สิน (เจ้าหนี้) และจากส่วนของเจ้าของ หรือผู้ถือหุ้นที่นำมาลงในการดำเนินธุรกิจเพื่อให้ได้เงินในรูปแบบของสินทรัพย์ในงบดุล โดยสะท้อนถึงแหล่งที่มาของเงินทุน และแหล่งใช้ไปของเงินทุน จำนวนได้ ดังนี้

หนี้สินและส่วนของเจ้าของ	xxx
<u>หัก</u> หนี้สินระยะสั้นที่ไม่มีภาระดอกเบี้ย	<u>xxx</u>
เงินลงทุน (Invested capital)	<u>xxx</u>

3. อัตราต้นทุนเงินทุนถัวเฉลี่ยของกิจการ (Weight Average Cost of Capital: WACC)

การคำนวณ WACC ประกอบด้วย ต้นทุนที่มาจากเงินทุน 2 แหล่ง คือ ต้นทุนจากการก่อหนี้ (Cost of Debt: K_d) และต้นทุนจากส่วนของเจ้าของ (Cost of Equity: K_e) หรืออัตราผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นคาดหวัง ซึ่งโดยปกติแล้วต้นทุนจากการก่อหนี้จะต่ำกว่าต้นทุนของส่วนของเจ้าของ เพราะการก่อหนี้กิจการต้องมีภาระในการชำระดอกเบี้ย จึงจะทำให้กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประหยัดภาษีจากการก่อหนี้

$$\text{WACC} = \{W_d \times (K_d \times (1-T))\} + (W_e \times K_e)$$

โดยที่

$$W_d = \text{สัดส่วนหนี้สินต่อเงินทุนรวมทั้งหมด}$$

$$K_d = \text{อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม}$$

T = อัตราภาษีเงินได้

W_c = สัดส่วนของส่วนของผู้ถือหุ้นต่อเงินทุนรวมทั้งหมด

K_c = อัตราผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นคาดหวัง

จะเห็นได้ว่า การคำนวณ WACC ประกอบด้วย 2 ส่วน ดังนี้

1. อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม (Cost of Debt: K_d)

อัตราต้นทุนของผู้ให้กู้ หรืออัตราต้นทุนเงินกู้ กำหนดได้หลายแนวทางและให้ต้นทุนที่ต่างกัน ดังนี้

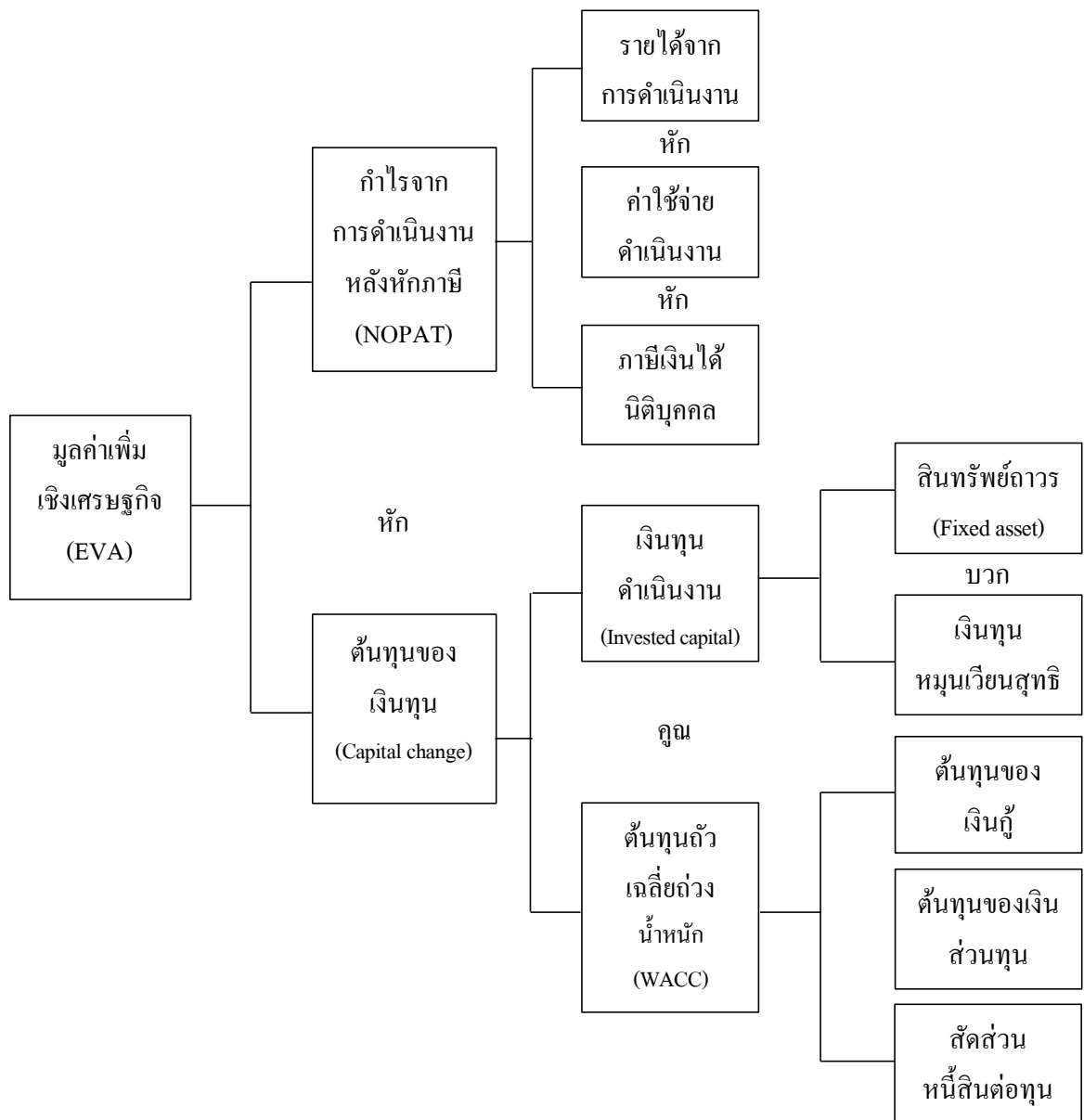
1.1 กำหนดจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่องค์กรจ่ายจริง ต้นทุนที่ได้จะเป็นตัวแทนของต้นทุนในอดีตและปัจจุบันขององค์กร

1.2 กำหนดจากความน่าเชื่อถือขององค์กร (Credit rating) ในองค์กรที่มีจัดอันดับความน่าเชื่อถือ สามารถใช้อัตราผลตอบแทนขององค์กรตามลำดับความเสี่ยงแทนต้นทุนของผู้ให้กู้ได้ และต้นทุนที่ได้จะเป็นตัวแทนของต้นทุนเงินกู้ขององค์กรในระยะยาว

1.3 กำหนดโดยใช้เครื่องมือประเมินส่วนเพิ่มความเสี่ยงจากการกู้เงินที่เรียกว่า Synthetic debt rating ซึ่งจะประมาณระดับความน่าเชื่อถือ โดยดูจากความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย

2. อัตราผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นคาดหวัง (Cost of Equity: K_e)

การคำนวณอัตราผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นคาดหวัง สามารถทำได้ 2 วิธี คือ แบบจำลองการเติบโตของเงินปันผล (Dividend growth model) และแบบจำลองการประเมินสินทรัพย์ทางการเงิน (Capital Asset Pricing Model: CAPM)



ภาพที่ 2-17 การคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA)
ที่มา: พัชร จุลรัมย์ และลักคณา วงศ์ปัทม์ (2557)

แนวคิดเกี่ยวกับการตั้งราคา (Pricing)

สุดาพร กุณฑลบุตร (2557, หน้า 134) ได้ให้ความหมาย ราคา (Price) หมายถึง ราคาขายของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่กิจการนำเสนอต่อผู้บริโภค

ศรีสุภา สหชัยเสรี (2550) ได้ให้ความหมาย ราคา (Price) หมายถึง อัตราในการแลกเปลี่ยนผลิตภัณฑ์ระหว่างกันในตลาด โดยใช้เงินเป็นสื่อกลาง

ราคา หมายถึง จำนวนเงินที่ใช้ในการแลกเปลี่ยน และกำหนดมูลค่าของสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ผู้ซื้อเต็มใจที่ชำระและผู้ขายเต็มใจที่จะขาย

ชัยสมพล ชาวประเสริฐ (2552, หน้า 63-64) ได้กล่าวว่า ราคาเป็นสิ่งที่กำหนดรายได้ของกิจการ กล่าวคือ การตั้งราคาสูงก็จะทำให้ธุรกิจมีรายได้สูงขึ้น การตั้งราคาต่ำก็จะทำให้รายได้ของธุรกิจนั้นต่ำ ซึ่งอาจจะนำไปสู่ภาวะขาดทุน อย่างไรก็ตาม ก็มีได้หมายความว่า ธุรกิจจะตั้งราคาได้ตามใจชอบ ธุรกิจจะต้องอยู่ในสถานะของการมีคู่แข่งมากเท่ากับราคาที่จะเพิ่มยอมทำให้ลูกค้าไม่มาใช้บริการกับธุรกิจนั้น หากธุรกิจตั้งราคาต่ำก็จะนำมาสู่สงครามราคา เนื่องจากคู่แข่งรายอื่นสามารถลดราคาตามได้ในเวลาอันรวดเร็ว ในมุมมองของลูกค้า การตั้งราคามีผลเป็นอย่างมากต่อการตัดสินใจซื้อบริการของลูกค้า และราคาเป็นปัจจัยสำคัญในการบอกถึงคุณภาพที่จะได้รับ ดังนั้น การที่ธุรกิจตั้งราคาไว้สูง ก็หมายความว่า ลูกค้าที่มากก็ต้องจ่ายเงินสูงด้วย ผลที่ตามมาจะมีการเปรียบเทียบราคากับคู่แข่งหรืออย่างน้อยจะเปรียบเทียบกับความคุ้มค่ากับสิ่งที่จะได้รับ

ราคาสินค้า หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายจริงที่ผู้บริโภคจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ราคาที่ผู้บริโภคและผู้ซื้อจ่ายและรับจริงนี้เป็นราคาที่ถูกระบุจากอุปสงค์และอุปทานในตลาดเป็น ราคาที่ผู้บริโภคเต็มใจจะจ่ายและผู้ผลิตเต็มใจจะรับในปริมาณสินค้าและบริการหนึ่ง ๆ หรือเป็นราคาที่อุปสงค์และอุปทานเท่ากันพอดี (สมชาย หาญหิรัญ, 2560, หน้า 2)

ในปัจจุบันราคาเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการบริหารงานการตลาดอย่างมาก ซึ่งผู้บริหารการตลาดจะต้องกำหนดกลยุทธ์ด้านราคาให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพการณ์ต่าง ๆ เช่น สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ พฤติกรรมและกรอบการตัดสินใจซื้อของผู้บริโภค ระดับความรุนแรงของการแข่งขันในตลาด ความสอดคล้องกับกลยุทธ์ทางการตลาดด้านอื่น ๆ รวมถึง การประยุกต์ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับกฎของอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) มาเป็นองค์ประกอบการตัดสินใจกำหนดกลยุทธ์ด้านราคา เพื่อให้ผลิตภัณฑ์มีระดับราคาที่เป็นที่น่าพอใจขององค์กร คือสามารถตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร และเหมาะสมกับระดับความสามารถหรือกำลังซื้อของผู้บริโภคในตลาด (ศรีสุภา สหชัยเสรี, 2550)

ในทุกธุรกิจนั้น ทุกกิจกรรมที่ดำเนินการอยู่จะมีการเพิ่มค่าให้กับสินค้าและบริการที่จะส่งมอบให้กับผู้บริโภค การที่สินค้าเคลื่อนจากจุดหนึ่งไปสู่อีกจุดหนึ่งของกระบวนการผลิตภายในองค์กร สินค้าดังกล่าวจะมีการเพิ่มค่ามากขึ้น จนกระทั่งถึงกระบวนการผลิตสุดท้ายจะเห็นว่าสินค้าที่ประกอบขึ้นจากวัตถุดิบหลายวัตถุดิบรวมกันแล้วนั้นจะมีค่าเพิ่มมากขึ้นจากมูลค่าของวัตถุดิบที่ใช้ ในแต่ละกระบวนการของการเพิ่มค่าสินค้านั้นจะมีต้นทุนการผลิตเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ทั้งในรูปของแรงงาน ค่าเช่า ค่าเวลา ฯลฯ ดังนั้น การส่งมอบสินค้าที่ผลิตขึ้นมาและส่งมอบสินค้าให้กับผู้บริโภคต่อไปนั้น ผู้ผลิตต้องการผลตอบแทนจากความพยายาม เวลา ต้นทุน ทั้งจากความรู้ วัตถุดิบที่ลงทุนไปใน

การผลิตสินค้าจากผู้บริโภคนั้น ๆ โดยผู้ผลิตจะต้องนำปัจจัยเหล่านี้เข้ามาพิจารณาประกอบเพื่อกำหนดอัตราผลตอบแทนในการส่งมอบสินค้าให้กับผู้บริโภค ซึ่งการกำหนดราคาสินค้าผู้ผลิตก็จะนำปัจจัยเหล่านี้มาพิจารณาประกอบการตัดสินใจร่วมกับปัจจัยอื่น ๆ (สมชาย หาญหิรัญ, 2560, หน้า 2)

ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจด้านราคา คือ ปัจจัยภายใน (Internal factor) และปัจจัยภายนอก (External factor) (ศรีสุภา สหชัยเสรี, 2550)

1. ปัจจัยภายใน (Internal factor) ที่มีต่อการกำหนดราคา

1.2 วัตถุประสงค์ทางการตลาด (Marketing objective) ขององค์กรในการกำหนดราคาให้แก่ผลิตภัณฑ์ ผู้บริหารการตลาดจะต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายทางการตลาดขององค์กร ก่อนจะกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ให้สอดคล้องและเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดนั้น ๆ ซึ่งอาจจะหมายถึง ความคุ้มค่าต่อการลงทุน การมีกำไรสูงสุด สัดส่วนการถือครองส่วนแบ่งทางการตลาด หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ขององค์กร เป็นต้น

1.3 กลยุทธ์ทางการตลาด (Marketing strategy) ด้านอื่น ๆ ดังได้ทราบโดยทั่วกันว่า ราคา คือ องค์ประกอบหนึ่งของกลยุทธ์ทางการตลาด ซึ่งประกอบด้วย ผลิตภัณฑ์ ราคา ช่องทางการจัดจำหน่าย และการส่งเสริมการตลาด ดังนั้น ในการกำหนดราคาจำหน่ายของผลิตภัณฑ์ จึงจำเป็นต้องกำหนดขึ้นโดยพิจารณาถึงความสอดคล้องกับองค์ประกอบอื่น ๆ ด้วยเช่นกัน เพื่อให้แผนงานการตลาดเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

1.4 ต้นทุน (Cost) ทั่วไปองค์กรธุรกิจจะกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์โดยพิจารณาจากต้นทุนการผลิตและต้นทุนการดำเนินงานขององค์กร รวมถึง ต้นทุนในการจัดกระจายผลิตภัณฑ์ และการส่งเสริมการตลาด และต้นทุนทางการตลาดด้านอื่น ๆ รวมถึง การกำหนดราคาจากอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนและความเสี่ยงต่าง ๆ ทางธุรกิจอย่างรอบด้าน

1.5 องค์กรเพื่อการกำหนดราคา (Organization for pricing) คือ การกำหนดความรับผิดชอบของหน่วยงานหรือผู้ที่รับผิดชอบต่อการกำหนดราคาจำหน่ายของผลิตภัณฑ์ เช่น ฝ่ายการตลาด ฝ่ายขาย ในบางผลิตภัณฑ์ ซึ่งจัดเป็นผลิตภัณฑ์สำหรับอุตสาหกรรม องค์กรอาจกำหนดให้พนักงานขายสามารถกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตามการต่อรองกับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคได้ แต่ต้องอยู่ภายในระดับราคาที่องค์กรกำหนด

2. ปัจจัยภายนอก (External factor) ที่มีต่อการกำหนดราคา ลักษณะของตลาดและอุปสงค์ ผู้บริหารจะต้องมีความเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคา และอุปสงค์ของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดในตลาด ซึ่งปัจจัยด้านดังกล่าว สามารถที่จะประยุกต์ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์มาปรับใช้กับการกำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ได้ตามสภาพหรือลักษณะของตลาด ประเภทต่าง ๆ ดังนี้

2.1 การกำหนดราคาภายใต้ภาวะการแข่งขันสมบูรณ์ คือ ลักษณะของตลาดที่มีผู้บริโภครายและผู้ผลิตหรือจำหน่ายมากมาย ลักษณะของผลิตภัณฑ์ไม่มีความแตกต่างกัน และผู้ผลิตสามารถเข้าหรือออกจากตลาดได้ตามความต้องการ ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจึงไม่สามารถกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ให้สูงกว่าราคาตลาดได้ และไม่ต้องมีการส่งเสริมการตลาดมากนัก

2.2 การกำหนดราคาภายใต้การแข่งขันกึ่งผูกขาด คือ ตลาดที่มีลักษณะผสมผสานระหว่างตลาดผูกขาดกับตลาดแข่งขันสมบูรณ์ โดยจะมีผู้ผลิตและผู้จำหน่ายจำนวนมาก แต่ผลิตภัณฑ์จะมีความแตกต่างกัน ทั้งในด้านรูปแบบ คุณภาพ ลักษณะ หรือบริการเสริมก่อนและหลังการขาย ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายแต่ละรายจึงสามารถกำหนดราคาให้แก่ผลิตภัณฑ์ของตนได้อย่างอิสระ ดังนั้น ในตลาดลักษณะดังกล่าว ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจึงต่างต้องสร้างความแตกต่างให้กับผลิตภัณฑ์ของตน เพื่อกระตุ้นความสนใจของผู้บริโภคในแต่ละตลาด โดยอาศัยตราหือ การโฆษณา หรือการใช้พนักงานส่งเสริมการขาย เป็นต้น

2.3 การกำหนดราคาภายใต้ภาวะที่มีคู่แข่งขายน้อยราย คือ ตลาดที่มีผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายน้อยราย และผลิตภัณฑ์ในตลาดนั้น ๆ จะมีความคล้ายคลึงกันแต่ไม่เหมือนกัน เช่น ตลาดรถยนต์ คอมพิวเตอร์ และผลิตภัณฑ์เพื่ออุตสาหกรรมเป็นส่วนมาก เช่น เหล็ก อลูมิเนียม เป็นต้น จะสังเกตได้ว่าตลาดดังกล่าว จะจำกัดผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายด้วยลักษณะของธุรกิจที่จำเป็นต้องใช้เงินทุนและเทคโนโลยีสูง จึงควบคุมยาก และผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายแต่ละรายในตลาด จะต้องคอยติดตามความเคลื่อนไหวของกลุ่มแข่งขันในตลาดอย่างใกล้ชิด โดยเฉพาะการเคลื่อนไหวทางด้านราคากล่าวคือ หากมีผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายรายใดขยับราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ให้สูงขึ้นจากเดิม เพียงร้อยละ 10 ผู้บริโภคในตลาดจะเปลี่ยนไปซื้อหรือบริโภคผลิตภัณฑ์ของผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายรายอื่นทันที

2.4 การกำหนดราคาภายใต้ภาวะการผูกขาดสมบูรณ์ จะเป็นตลาดที่มีผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายเพียงผู้เดียว ซึ่งโดยทั่วไปจะเป็นการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ หรือภาคเอกชนที่มีอิทธิพลสูง หรือเป็นผู้คิดค้นและประดิษฐ์ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ตลาดประเภทนี้ ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจึงมีบทบาทอย่างสูงต่อการกำหนดราคาจำหน่ายของผลิตภัณฑ์ แต่จะยังอยู่ภายใต้เงื่อนไขต่าง ๆ เช่น หากเป็นหน่วยงานภาครัฐ จะพิจารณาถึงผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองของประเทศ ในขณะที่หากเป็นหน่วยงานภาคเอกชน การกำหนดราคาผลิตภัณฑ์อาจจะต้องอยู่ภายใต้ระดับราคาที่ภาครัฐกำหนดหรือควบคุม เพื่อป้องกันการเอาเปรียบผู้บริโภคในตลาด

2.5 การกำหนดราคาตามทัศนคติเกี่ยวกับคุณค่าของผู้บริโภค โดยทั่วไป ผู้บริโภคจะคำนึงถึงระดับราคาของผลิตภัณฑ์หนึ่ง ๆ ตามทัศนคติของแต่ละคน เช่น การเลือกที่จะรับประทานอาหารในห้องอาหารของโรงแรม ย่อมหมายความว่า ผู้บริโภคยอมรับถึงคุณค่าของการรับประทานอาหารในโรงแรมที่มีมากกว่าการรับประทานอาหารข้างถนน โดยแลกเปลี่ยนกับ

เงินค่าอาหารที่ต้องจ่ายแพงกว่า หรือในพฤติกรรมกรการบริโภคของผู้บริโภคบางกลุ่มในตลาดจะเห็นว่าผลิตภัณฑ์ที่มีราคาแพง ย่อมจะมีคุณภาพที่ดีกว่าผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน แต่มีราคาต่ำกว่า ดังนั้น ผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ในตลาดประเภทดังกล่าวนี้ จึงควรพิจารณาถึงทัศนคติเกี่ยวกับการให้คุณค่าผลิตภัณฑ์ของผู้บริโภคเป็นสำคัญ

การกำหนดราคาของกลุ่มแข่งขัน ผู้บริหารการตลาดจะต้องคิดตามความเคลื่อนไหวของกลุ่มแข่งขัน ทั้งในด้านการกำหนดราคาจำหน่ายของผลิตภัณฑ์ และปฏิบัติการที่มีต่อการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งโดยทั่วไปแล้วองค์กรที่มีนโยบายกำหนดราคาด้วยปัจจัยดังกล่าว จะยึดหลักกำหนดราคาตามแนวเดียวกันกับคู่แข่งอื่น ๆ เช่น เมื่อคู่แข่งกำหนดราคาสูงขึ้น องค์กรจะกำหนดราคาสูงตาม แม้ว่าผลิตภัณฑ์ขององค์กรจะมีระดับราคาที่สูงกว่าอยู่แล้ว ซึ่งวิธีการดังกล่าวจะเป็นการรักษาตำแหน่งทางการตลาดของผลิตภัณฑ์ให้มีเสถียรภาพ และลดปฏิบัติการเกี่ยวกับการตัดสินใจซื้อผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ไม่ให้มีการเปลี่ยนแปลงมากนัก

ปัจจัยภายนอกอื่น ๆ คือ การกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ให้มีความสอดคล้องต่อสภาวะแวดล้อมต่าง ๆ กล่าวคือ ผู้บริหารการตลาดจะต้องสามารถพยากรณ์สภาวะแวดล้อมต่าง ๆ ที่จะผลกระทบต่อกรกำหนดราคาจำหน่ายผลิตภัณฑ์ขององค์กรในตลาด เพื่อกำหนดแนวทางหรือกลยุทธ์ด้านราคาให้มีความสอดคล้องและเหมาะสม หรือโดยการปรับปรุงผลิตภัณฑ์ขององค์กรด้วย การเพิ่มผลิตภัณฑ์ที่มีระดับราคาที่เหมาะสมออกมาจำหน่าย

หลักการกำหนดราคาตามหลักการทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ หน่วยธุรกิจจะได้กำไรสูงสุด ถ้ากำหนดราคาและการผลิต ณ ระดับที่ $MR=MC$ หลักการกำหนดราคาในทางปฏิบัติมี 2 หลักการ ดังนี้

1. Cost-Based Pricing เป็นการกำหนดราคาโดยใช้ต้นทุนเป็นหลัก โดยทั่วไปจะใช้วิธี Mark up หรือ Cost Plus Pricing คือ การกำหนดราคาโดยบวกกำไรเพิ่มขึ้นจากต้นทุน โดยผู้กำหนดราคาต้องตัดสินใจว่าควรได้กำไรคิดเป็นร้อยละเท่าไรของต้นทุนแปรผันเฉลี่ย (AVC) แล้วบวกกำไรที่กำหนดเข้าไปในต้นทุนแปรผันเพื่อให้ได้ราคาที่ต้องการ ถ้าต้องการกำไรร้อยละ X ของต้นทุนแปรผันเฉลี่ยจะกำหนดราคา ดังนี้ (อุไรวรรณ เข้มนิยม, 2544, หน้า 289-290)

$$P = AVC + X(AVC)$$

โดยที่ P = ราคาขาย

$$AVC = \text{ต้นทุนผันแปรเฉลี่ย}$$

$$X = \text{ร้อยละของกำไรที่ต้องการบวกเพิ่ม}$$

การกำหนดว่า X ควรเป็นเท่าไรอาจใช้ข้อมูลของ P และ AVC ในอดีตตามากำนวนดังสูตร

$$X = (P - AVC) / AVC \times 100 \text{ โดยความสัมพันธ์ระหว่าง } X \text{ กับความยืดหยุ่นอุปสงค์ (Elasticity)}$$

ในกรณีที่ความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อราคามีค่าน้อย แสดงว่าสินค้าค่อนข้างจำเป็น ผู้ผลิตจึงมีโอกาสบวกกำไรได้มาก ค่า X จึงมีแนวโน้มสูง ในกรณีที่ความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อราคามีค่ามาก แสดงว่า สินค้าไม่ค่อยมีความจำเป็น ผู้ผลิตจึงมีโอกาสบวกกำไรได้น้อย ค่า X จึงมีแนวโน้มต่ำ

2. Value-Based Pricing เป็นการกำหนดราคาตามคุณค่าของสินค้า โดยพิจารณาจากราคาที่ผู้บริโภคยินดีจ่ายสูงสุดเป็นหลัก โดยการแบ่งแยกราคาขายหรือตั้งราคาอย่างลำเอียง (Price discrimination) คือ การที่ผู้ผลิตตั้งราคาสินค้าชนิดเดียวกันไว้หลายราคา แม้ต้นทุนจะเท่ากัน โดยกำหนดราคาแตกต่างกันไปสำหรับผู้ซื้อแต่ละกลุ่ม เช่น ตั้งราคาแพงสำหรับผู้มีรายได้สูง และราคาถูกลงสำหรับผู้มีรายได้ต่ำกว่า ตั้งราคาต่ำในบางช่วง ซึ่งการจะแบ่งแยกราคาขายได้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

2.1 ต้องสามารถแบ่งแยกผู้ซื้อหรือกลุ่มผู้ซื้อไม่ให้ซื้อในราคาเดียวกันได้ เพราะถ้าแบ่งไม่ได้ก็จะไม่มีผู้ใดยอมจ่ายราคาสูงกว่ากลุ่มอื่น

2.2 ผู้ซื้อแต่ละคนหรือแต่ละกลุ่มมีค่าความยืดหยุ่นอุปสงค์ต่อราคา คือ มีพฤติกรรมการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงราคาไม่เท่ากัน

2.3 ไม่มีการแข่งขันด้านราคาจากคู่แข่ง เช่น การตลาดที่ผลิตสินค้าขายนั้น มีลักษณะเป็นตลาดผูกขาด หรือตลาดผู้ขายน้อยรายที่มีการร่วมมือกันผูกขาด

การตั้งราคา เป็นสิ่งท้าทายความสามารถของผู้ประกอบการต่อการกำหนดระดับราคาของสินค้าก่อนวางจำหน่ายให้มีความเหมาะสมต่อปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ และสอดคล้องกับกลยุทธ์ทางการตลาดด้านอื่น ๆ โดยมีหลักการเบื้องต้นในการตั้งราคามีดังนี้ (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2560)

1. ตั้งตามต้นทุน โดยคิดต้นทุนบวกกำไร ราคาขายต่อหน่วย = ต้นทุนต่อหน่วย + กำไรที่ต้องการ

2. ตั้งตามลูกค้า โดยยึดความต้องการของตลาดเป็นเกณฑ์ ซึ่งในแต่ละตลาดจะแตกต่างกันตามลักษณะตลาด เช่น การตั้งราคาในตลาดผูกขาด หรือการตั้งราคาในตลาดผู้ขายน้อยราย หรือการตั้งราคาในตลาดที่มีการแข่งขันอย่างสมบูรณ์

3. ตั้งตามคู่แข่ง การตั้งราคาโดยมุ่งพิจารณาที่การแข่งขัน เป็นวิธีการที่นักการตลาดเห็นความสำคัญของคู่แข่งมากกว่าความสำคัญของความต้องการของตลาดและต้นทุน ลักษณะราคาเช่นนี้ อาจเกิดขึ้นในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อเอาชนะคู่แข่ง ระดับราคาไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกับคู่แข่ง อาจสูงกว่าหรือต่ำกว่าก็ได้

กลยุทธ์การตั้งราคา (Pricing strategy)

กลยุทธ์การตั้งราคา หมายถึง วิธีการต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการตั้งราคาสินค้าตามนโยบายราคาที่ได้กำหนดไว้ เพื่อให้ผู้ซื้อยอมรับราคาที่ตั้งขึ้นมา (กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม, 2560)

กลยุทธ์การตั้งราคา ใช้สำหรับการตั้งราคาสินค้าตามนโยบายราคาที่ได้กำหนดไว้ เพื่อให้ผู้ซื้อยอมรับราคาที่ตั้งขึ้น หรือใช้แข่งขันกับคู่แข่ง โดยมีวิธีในการตั้งราคาหลากหลายกันไป ได้แก่

1. การตั้งราคาตามตลาด โดยการตั้งราคาด้วยวิธีนี้จะใช้วิธีการสังเกตว่าคุณภาพของตลาดอยู่ที่เท่าไรและตั้งราคาสินค้าตามนั้น โดยผู้ผลิตจะต้องพยายามลดต้นทุนหรือเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตเพื่อให้ได้กำไรสูงขึ้น

2. การตั้งราคาตามต้นทุน ผู้ผลิตจะคิดต้นทุนทั้งหมดและบวกกำไรที่ต้องการแล้วจึงตั้งราคาขาย แต่ราคาขายที่ตั้งนั้นจะต้องไม่สูงไปกว่าราคาที่ซื้อขายในตลาด ถ้าราคาที่ต้องการสูงกว่าราคาที่ซื้อขายอยู่ในตลาด ผู้ผลิตจะต้องลดราคาค่าต้นทุนลงด้วยการเพิ่มผลิตเพื่อให้ต้นทุนรวมเฉลี่ยต่อหน่วยถูกลง ปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิต ลดอัตราผลกำไรที่ต้องการ

3. การตั้งราคาสินค้าให้แตกต่างกัน โดยสินค้าชนิดเดียวกันแต่อาจมีการปรับปรุงคุณสมบัติ หรือข้อกำหนดบางประการ แล้วแยกตลาดในการกำหนดราคา เช่น สายการบินที่แบ่งเป็นออกเป็น First Class, Business Class, Economy Class หรือ การตั้งราคาไฟฟ้าต่อหน่วยที่ต่างกัน ระหว่างภาคครัวเรือนและภาคอุตสาหกรรม ซึ่งการตั้งราคาแบบนี้เป็นการนำเรื่องการขายค้ำชูอุปสงค์ต่อราคามาใช้

4. การตั้งราคาตามรุ่นหรือรูปแบบสินค้า โดยวิธีนี้จะใช้กับสินค้าที่มีความทันสมัย เพราะจะมีสินค้ารุ่นใหม่ออกมาและทำให้สินค้ารุ่นเก่าไม่ได้รับความนิยมจนราคาตกลง โดยผู้ผลิตจะต้องมีการปรับปรุงคุณภาพของสินค้า

5. การตั้งราคาตามประเพณี การตั้งราคาแบบนี้อาศัยความเคยชินของคนทั่วไป เช่น น้ำอัดลม ค่าบริการรถโดยสารประจำทาง

6. การตั้งราคาแบบอื่น ๆ เช่น การตั้งราคากลยุทธ์ทางการตลาดและทางจิตวิทยา การตั้งราคาเพื่อทุ่มตลาด การตั้งราคาแบบเจาะตลาด การขายสินค้าแบบพ่วง

Modal (2557) กล่าวว่า การกำหนดว่าจะตั้งราคาแบบใด กลยุทธ์ราคาสูงหรือราคาต่ำ สิ่งที่จะต้องตระหนัก คือ ราคาที่ได้กำหนดไว้นั้นเหมาะสมในการแข่งขัน หรือสอดคล้องกับผลิตภัณฑ์สินค้านั้นหรือไม่ กลยุทธ์ด้านราคา (Price strategy) ยังมีประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณา ดังนี้

1. ตั้งราคาตามตลาด (On going price) หรือตั้งราคาตามความพอใจ (Leading price)

1.1 ตั้งราคาตามตลาด เหมาะสำหรับสินค้าที่สร้างความแตกต่างได้ยาก จึงไม่สามารถจะตั้งราคาให้แตกต่างจากตลาดคู่แข่งได้ นั่นคือ การตั้งราคาตามคู่แข่ง

1.2 ตั้งราคาตามความพอใจ เป็นการตั้งราคาตามความพอใจ โดยไม่คำนึงถึงคู่แข่ง เหมาะสำหรับผลิตภัณฑ์ที่มีความแตกต่างในตราสินค้า สินค้าที่มีเอกลักษณ์ส่วนตัว มีภาพพจน์ที่ดี จะตั้งราคาเท่าไรก็ไม่มีการเปรียบเทียบ

2. สินค้าจะออกเป็นแบบราคาสูง (Premium price) เมื่อใส่ใจในคุณภาพที่เหนือกว่าและการยอมรับในราคาของลูกค้าหรือราคารมาตรฐาน (Standard) เมื่อใช้การตั้งราคาโดยพิจารณาจากราคาของกลุ่มแข่งขัน หรือตราสินค้าเพื่อการแข่งขัน (Fighting brand) เป็นสินค้าด้วยคุณภาพกว่าคู่แข่งเล็กน้อยจะลดตลาดล่าง

3. การตั้งราคาเท่ากันหมด (One pricing) คือ สินค้าหลายอย่างที่มีราคาติดอยู่บนกล่อง หมายถึง ไม่ว่าจะขายอยู่ที่ใดฤดูหนาวหรือฤดูร้อนราคาก็เท่ากันหมด หรือราคาแตกต่างกัน (Discriminate price) ข้อดี คือ สามารถเรียกราคาได้หลายราคา แต่ข้อเสียก็คือ เราต้องหาเหตุผลในการตั้งราคาหลายอย่าง เพื่อให้คนยอมรับได้

4. การขยายสายผลิตภัณฑ์ (Line extension) ในกรณีนี้การนำเสนอสินค้าเริ่มต้นด้วยราคาหนึ่ง แล้วมีกลยุทธ์เผยแพร่ความนิยมไปยังตลาดบน หรือตลาดล่าง

5. การขยับซื้อสูงขึ้น (Trading up) เป็นการปรับราคาสูงขึ้นทำให้ได้กำไรมากขึ้น จึงพยายามขายให้ปริมาณมากขึ้นหรือการขยับซื้อต่ำลง (Trading down) เป็นการผลิตสินค้าที่มีราคาแพงให้มีคุณภาพกว่าสินค้าที่ราคาถูกเล็กน้อยแต่ตั้งราคาสูงกว่า เพื่อให้คนซื้อสินค้าที่รองลงมา

6. การใช้กลยุทธ์ด้านขนาด (Size) คือ ไม่ทำขนาดเท่ากับผู้ผลิตรายอื่น ๆ

งานวิจัยหลายชิ้นที่ได้ทำการสำรวจข้อมูลของบริษัทต่าง ๆ ทั่วโลก ทั้งบริษัทเล็กหรือใหญ่ในอุตสาหกรรมหลายประเภท พบว่า ข้อเท็จจริงที่บ่งชี้ไปในทิศทางเดียวกันว่า การปรับปรุงกลยุทธ์ด้านราคา สามารถเพิ่มกำไรให้กับบริษัทได้มากกว่าการปรับปรุงกลยุทธ์ในด้านอื่น ๆ เช่น การลดต้นทุน หรือการเพิ่มยอดขาย ในงานวิจัยชิ้นหนึ่งซึ่งตีพิมพ์ในวารสาร Harvard Business Review 1 พบว่า การปรับปรุงราคา 1% สามารถเพิ่มกำไรได้ 11.1% ในขณะที่การลดต้นทุน ลงที่ 1% หรือ การเพิ่มยอดขาย 1% สามารถเพิ่มกำไรได้เพียง 2.3% และ 3.3% ตามลำดับ สิ่งที่น่าสนใจยิ่งไปกว่านั้นคือ นอกจากกลยุทธ์การตั้งราคาจะเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพสูงสุดในการเพิ่มกำไรให้แก่ธุรกิจแล้วยังเป็นสิ่งที่มีจะทำได้ง่ายกว่าการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงธุรกิจในด้านอื่น ๆ เพราะจริง ๆ แล้วการตั้งราคาขายก็อยู่ในอำนาจของผู้ขายที่จะกำหนดหรือเปลี่ยนแปลงราคาอย่างไรก็ได้ ขอเพียงแต่อยู่ภายใต้กฎหมายและเป็นไปตามหลักจริยธรรมที่เหมาะสม ในทางกลับกัน การลดต้นทุนหรือการเพิ่มยอดขายมักจะทำได้ยากกว่า เนื่องจากต้องขึ้นอยู่กับบุคคลอื่นในห่วงโซ่อุปทานที่ผู้ขายไม่สามารถควบคุมได้โดยตรง เช่น ซัพพลายเออร์ ลูกค้า (ชัยรัตน์ อมรเพชรกุล, 2561)

การกำหนดราคาเป็นปัญหาเชิงกลยุทธ์ที่สำคัญเพราะเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการวางตำแหน่งของผลิตภัณฑ์ นอกจากนี้ การตั้งราคามีผลต่อองค์ประกอบอื่น เช่น หากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อรับรู้ราคาที่สูงเกินไปก็อาจซื้อผลิตภัณฑ์ของบริษัทคู่แข่งหรือสินค้าทดแทน ซึ่งจะนำไปสู่การสูญเสียของยอดขายและกำไรของบริษัท หากกำหนดราคาต่ำเกินไป ยอดขายอาจเพิ่มขึ้น แต่อาจจะกระทบถึง

ถ้าไร การตัดสินใจกำหนดราคาต้องได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบ เมื่อมีการแนะนำผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือการวางแผนการปรับเปลี่ยนราคนั้น การเลือกใช้กลยุทธ์การตั้งราคา ผู้บริหารจะต้องพิจารณาว่า ผลิตภัณฑ์มีความได้เปรียบคู่แข่งอย่างไร หลังจากนั้น จึงเลือกใช้กลยุทธ์การตั้งราคาที่เหมาะสม

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กมล สุขเคหา (2552) ได้ศึกษาการประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อการหาต้นทุน การซ่อมใบเบรคในเครื่องบินเครื่องยนต์อากาศยาน โดยประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อการหาต้นทุน ในการซ่อมเบรคในเครื่องบินเครื่องยนต์อากาศยาน โดยจำแนกต้นทุน เป็นวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และวัสดุการผลิตที่เกิดขึ้นในแต่ละศูนย์ต้นทุน จากนั้นหาตัวขับเคลื่อนต้นทุนและเกณฑ์การปันส่วน ที่เหมาะสมในแต่ละกิจกรรม และจัดสรรต้นทุนผลิตภัณฑ์ เพื่อนำมาคำนวณรวมในการวิเคราะห์ คุณค่าของกิจกรรม พบว่า กิจกรรมระดับ B เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดคุณค่า ส่วนกิจกรรมระดับ C เป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่า โดยบริษัทได้ลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าได้ 29.61 บาทต่อ หน่วย

สุชาติณี ราชบุตร, สมศักดิ์ อิทธิโสภณกุล และระพี กาญจน (2556) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ ต้นทุนผลิตโดยการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษา การผลิตชิ้นส่วนเครื่องจักรแบบ ตามสั่ง โดยเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณด้วยวิธีเดิมกับวิธีต้นทุนกิจกรรม โดยดำเนินการศึกษาโครงสร้างผลิตภัณฑ์ขั้นตอนการผลิต ศึกษาโครงสร้างต้นทุนการผลิตชิ้นส่วน เครื่องจักร ได้แก่ ต้นทุน วัตถุดิบ แรงงาน และต้นทุนแฝง (วัสดุ) ผลการวิจัยพบว่า การคำนวณต้นทุนด้วยวิธี เดิมกับวิธีต้นทุนกิจกรรมแตกต่างกันถึง 37.17 เปอร์เซ็นต์

คุษฎี บุญธรรม (2556) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตแข่งขันงานในอุตสาหกรรม โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนกิจกรรมกับ ผลิตภัณฑ์ 4 ชนิด เมื่อคำนวณด้วยต้นทุนฐานกิจกรรมเทียบกับต้นทุนเดิม พบว่า มีผลิตภัณฑ์ 2 ชนิด ที่ต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนต่ำกว่า และ 2 ชนิดต้นทุนสูงกว่า และบริษัทสามารถลดต้นทุนใน ผลิตภัณฑ์ที่ต้นทุนกิจกรรมต่ำกว่าได้เมื่อเกิดการแข่งขัน ส่วนผลิตภัณฑ์ที่ต้นทุนกิจกรรมสูงกว่า บริษัทได้หาแนวทางในการลดต้นทุนในกระบวนการที่มีต้นทุนสูง

เบญจรัตน์ คู่กระสังข์ (2556) ได้ศึกษาการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อ วิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด โดยได้คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่ม 5 ประเภท ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม จะแบ่งศูนย์กิจกรรมออกเป็น 5 ศูนย์กิจกรรม คือ ศูนย์ กิจกรรมฝ่ายบริหาร ศูนย์กิจกรรม ศูนย์กิจกรรมฝ่ายจัดซื้อ ศูนย์กิจกรรมฝ่ายผลิตถัง ศูนย์กิจกรรม ฝ่ายผลิตขวด และฝ่ายบัญชีและการตลาด แบ่งกิจกรรมในแต่ละศูนย์กิจกรรม ออกเป็นทั้งหมด

16 กิจกรรม ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มทั้ง 5 ประเภท ที่คำนวณด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จะมีต้นทุนสูงกว่าต้นทุนที่คำนวณจากระบบต้นทุนเดิม และเมื่อเปรียบเทียบต้นทุนจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับราคาขายหน้าโรงงาน พบว่า มี 4 ผลิตภัณฑ์ ที่ต้นทุนต่ำกว่าราคาขายหน้าโรงงาน และ 1 ผลิตภัณฑ์ต้นทุนสูงกว่า ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นเกิดจากการปฏิบัติงานบางขั้นตอนที่ซ้ำซ้อน และใช้เครื่องจักรไม่เต็มประสิทธิภาพ แนวทางการลดต้นทุน คือ ลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน หากกลยุทธ์เพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาดเพื่อรองรับปริมาณการผลิตที่เพิ่มขึ้น รวมถึงการปรับราคาขายให้เหมาะสม

สมบูรณ์ สารพัด (2561) ได้ศึกษาการเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนกิจกรรมกับการผลิตสินค้าหลากหลายชนิด แต่ละส่วนมีสัดส่วนการใช้ทรัพยากรแตกต่างกัน และเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความบิดเบือนน้อยลงจึงใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนให้สอดคล้องกับพฤติกรรมของต้นทุนกับการใช้ต้นทุนปกติในการคำนวณผลิตภัณฑ์ ผลการศึกษา พบว่า การคำนวณต้นทุนกิจกรรมจะมีการจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง มีการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนกิจกรรมได้ดี ส่งผลให้ตัวเลขต้นทุนมีความแม่นยำมากขึ้น ทำให้การตัดสินใจแม่นยำมากขึ้น นอกจากนี้ ทำให้กิจการสามารถบริหารต้นทุนตามกิจกรรม ในกรณีพบว่า ต้นทุนกิจกรรมใดมีต้นทุนสูงกว่าเป้าหมายที่กำหนด

ชัยสิทธิ์ แซ่ลิ้ม (2561) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษาโรงงานผลิตภัณฑ์พลาสติก โดยนำเอาวิธีคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ในธุรกิจ โดยใช้วิธีคิดต้นทุนแต่ละฐานกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการผลิต ซึ่งมี 5 ฐานกิจกรรมและกำหนดเกณฑ์ปันส่วนในการนำมาคิดต้นทุน ได้แก่ กิจกรรมการเตรียมวัตถุดิบ กิจกรรมการเตรียมเครื่องจักร กิจกรรมการผลิต กิจกรรมการตรวจสอบคุณภาพ และกิจกรรมการขนส่งเข้าคลัง การนำเอาผลิตภัณฑ์ 5 ชนิดที่มียอดขายสูงสุดมาทำการศึกษา ผลการวิจัยพบว่า วิธีต้นทุนเดิมได้กำหนดราคาขายต่ำไป 3 ชนิดที่ ร้อยละ 1.89, 6.27 และ 6.08 และกำหนดราคาขายสูงไป 2 ชนิด ที่ ร้อยละ 7.46 และ 1.32

ณัฐชา วัฒนวิไล ได้ศึกษาเรื่องมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA™) KPI ที่บ่งชี้ผลงานได้อย่างเหมาะสม กล่าวถึง การวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานมีตัวชี้วัด (KPI) ตัวหนึ่งที่เป็นที่ยอมรับนำมาใช้กัน คือ มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Value Added: EVA) ซึ่งแสดงถึงกำไรทางเศรษฐศาสตร์ที่องค์กร ได้รับเปรียบเทียบกับต้นทุนของเงินทุนที่ใช้ไป EVA เกิดจากแนวคิดว่านอกเหนือจากกำไรแล้วองค์กรควรให้ความสำคัญต่อการสร้างมูลค่าที่สูงขึ้นให้แก่ผู้ที่มีส่วนร่วมเป็นเจ้าของเงินทุนอีกด้วย EVA ถือเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมให้ผู้บริหารตระหนักถึงการบริหารจัดการเงินทุนที่ให้ผลตอบแทนที่ดีที่สุด และกระตุ้นให้พนักงานปฏิบัติหน้าที่ อย่างเต็มกำลังเกิดการปรับปรุงพัฒนางานเพื่อให้ทรัพยากรที่ใช้ไปสามารถสร้างผลตอบแทนให้แก่องค์กร

อย่าง คุ่มค่าที่สุด การคำนวณ จะแตกต่างจากหลักการคำนวณกำไรขาดทุนทางบัญชี คือ 1. การบัญชี จะถือว่าต้นทุนของเงินทุนมาจากต้นทุนของหนี้สินเท่านั้น ไม่คำนึงถึงต้นทุนของเงินทุนที่มาจาก การลงทุนของเจ้าของ แต่ EVA จะถือว่าองค์กรมีภาระต้นทุนของเงินทุนที่มาจากทั้งต้นทุนของ หนี้สิน และจากต้นทุนของส่วนเจ้าของอีกด้วย และ 2. ในการคำนวณกำไรทางเศรษฐศาสตร์ จะต้องมีการปรับปรุงรายการบัญชีให้สะท้อน ถึงมูลค่าที่ใกล้เคียงเงินสด รวมถึงรับรู้ต้นทุนแหล่ง ของเงินทุนที่มีได้ใช้ในการรายงานทางการเงิน การคำนวณ EVA เป็นดังนี้ $EVA = \text{กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี (Net Operating Profit After Tax: NOPAT)} - \text{ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ของเงินทุนที่ใช้ไป (WACC x IC)}$ การวิเคราะห์ค่าของ EVA ซึ่งมี 3 ค่า ดังนี้ 1. ถ้า $EVA = 0$ แสดง ว่าการดำเนินงานก่อให้เกิดกำไรทางเศรษฐศาสตร์เพียงเท่ากับ ต้นทุนของเงินทุน 2. ถ้า $EVA < 0$ แสดงว่า การดำเนินงานก่อให้เกิดกำไรทางเศรษฐศาสตร์ต่ำกว่าต้นทุนของเงินทุน ซึ่งแสดงถึงมูลค่า ที่ ถดถอยขององค์กร และ 3. ถ้า $EVA > 0$ แสดงว่าการดำเนินงานก่อให้เกิดกำไรทางเศรษฐศาสตร์ สูงกว่าต้นทุนของเงินทุน ซึ่งหมายถึง มูลค่าที่เพิ่มขึ้นขององค์กร ดังนั้น หากองค์กรใดมีค่า $EVA > 0$ องค์กรนั้นจะสามารถเจริญเติบโตยิ่งขึ้นต่อไป แต่หาก $EVA = 0$ องค์กรนั้นเพียงดำรงอยู่ได้แต่จะ ไม่เติบโตขึ้นหรือ ในกรณีที่เลวร้าย $EVA < 0$ องค์กรนั้นประสบความล้มเหลว ซึ่งจะต้องปรับปรุง การบริหารจัดการ เพื่อแก้ไขวิกฤติที่จะเกิดขึ้นกับองค์กรอย่างเร่งด่วน

สำนักวิจัยและพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดิน (2560) ได้กล่าวว่า การประยุกต์ใช้แนวคิด มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจในงานตรวจเงินแผ่นดิน (Implementation of economic value added for the state audit) ใช้วิธีการศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative approach) ที่นำเทคนิค EVA มาใช้เป็นเครื่องมือ ประเมินมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจจากการดำเนินงานขององค์กร โดยใช้ประโยชน์จากข้อมูลในรายงาน ประจำปีของ บมจ.การบินไทย และ บมจ. ท่าอากาศยานไทย มาเป็นตัวอย่างการคำนวณหามูลค่าเพิ่ม ทางเศรษฐกิจขององค์กร ผลการศึกษา ตั้งแต่ปี 2556-2558 ภายใต้วิธีการวัดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) พบว่า บมจ.การบินไทย มีมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) เป็นลบตลอด 3 ปี ซึ่งแสดงให้เห็น ว่าบริษัท ไม่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ ขณะที่ บมจ.ท่าอากาศยานไทย มีมูลค่าเพิ่ม ทางเศรษฐกิจ (EVA) เป็นบวกตลอด 3 ปี แสดงให้เห็นว่าบริษัทสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ ผู้ถือหุ้นได้

ประภัสสร กาพย์เกิด (2559) ได้ศึกษาผลกระทบของการวัดผลการดำเนินงานโดยวิธี มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์และวิธีอัตราส่วนทางการเงินที่มีต่อราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: กรณีศึกษากลุ่มบริษัท กลุ่ม SET50 เป็นระยะเวลา 5 ปี ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2553-2557 โดยเก็บข้อมูลรายไตรมาส พบว่า ค่าเฉลี่ยแต่ละปี มีค่าเป็นบวก และ Investing capital มีแนวโน้มค่าเฉลี่ยสูงขึ้นทุกปี ส่วนการเปรียบเทียบการวัดผลการดำเนินงานด้วย EVA กับ

กำไรสุทธิ พบว่า ให้ผลไปในทิศทางเดียวกัน คือบริษัทที่มี EVA เป็นบวก ก็จะมีกำไรสุทธิเป็นบวก เช่นกัน และยังพบว่า ROA, ROE, EPS, และ EVA มีความสัมพันธ์ทางบวกกับราคาหลักทรัพย์

ศุภาพร โยสิทธิ์ (2561) ได้ศึกษาอิทธิพลของตัววัดผลประกอบการทางบัญชีกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ที่ส่งผลกระทบต่อราคาตลาดหลักทรัพย์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 โดยใช้แบบจำลองสมการโครงสร้าง (Structure Equation Modeling: SEM) ในการพัฒนาแบบจำลอง พร้อมทั้งตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างแบบจำลองกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และอิทธิพลเชิงสาเหตุที่เกิดขึ้นระหว่างตัวแปร พบว่า กระแสเงินสด (FCF) กำไรสุทธิจากการดำเนินงานหลังภาษี (NOPAT) และ มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) กำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษีเงินได้ ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย มีอิทธิพลทางตรงกับราคาหลักทรัพย์

สุวรรณ หวังเจริญเดช (2557) ได้ศึกษากลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์ ธุรกิจมีการแข่งขันค่อนข้างสูงและรุนแรง การเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันที่ซับซ้อนมากขึ้น จึงต้องมีการเปลี่ยนกระบวนการทางธุรกิจให้มีประสิทธิภาพ มีระบบควบคุมเชิงจัดการ ด้วยวิธีการที่เรียกว่า กลยุทธ์การบริหารต้นทุน โดยมีเป้าหมายอยู่ 2 ประการ คือ บทบาทในการช่วยตัดสินใจและช่วยบริหารต้นทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยหนึ่งในกลยุทธ์การบริหารต้นทุน คือ วงจรชีวิตต้นทุน (Life-Cycle Costing) เป็นแนวคิดในการคำนวณต้นทุนสินค้าหรือบริการ เหมาะสำหรับการกำหนดราคาขายสินค้า และการวัดประสิทธิภาพ การทำกำไรของสินค้าและบริการในระยะยาว แนวคิดนี้ถือว่า สินค้าที่ผลิตนั้นประกอบไปด้วยต้นทุนที่สำคัญ 3 ส่วนคือ 1. ต้นทุนก่อนการผลิต (Upstream costs) 2. ต้นทุนการผลิต (Manufacturing costs) และ 3. ต้นทุนหลังการผลิต (Downstream costs) ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจด้านราคา ซึ่งกลยุทธ์ดังกล่าว มีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาองค์กรสู่ความเป็นเลิศ เดิมโตอย่างยั่งยืนเหนือกว่าคู่แข่ง

อุทัย ชุมลักษณะ และณัฐพันธ์ เจริญนันท์ (2558) ได้ศึกษากลยุทธ์การตลาดต่างประเทศเชิงรุกเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมก่อสร้างในตลาดอาเซียน: ศึกษาเฉพาะเสาคอนกรีตเสริมเหล็กอัดแรงโดยใช้แรงเหวี่ยง เพื่อศึกษารูปแบบกลยุทธ์การตลาดของการส่งเสริมอุตสาหกรรมก่อสร้างในการเข้าสู่ตลาดอาเซียนของธุรกิจเสาปูน พบว่า มี 7 กลยุทธ์ เพื่อตอบสนองความต้องการและความพึงพอใจของลูกค้าให้มากที่สุด คือ 1. กลยุทธ์การแย่งชิงส่วนตลาด (Steal market share strategies) การแย่งชิงส่วนตลาด เป็นการแย่งส่วนตลาดจากคู่แข่งอื่นที่อยู่ในประเทศนั้น ๆ ดังนั้น การเข้าสู่ตลาดด้วยการเสนอสินค้าหรือข้อเสนอที่ดีกว่าหรือเหนือกว่าคู่แข่งอื่น 2. กลยุทธ์เพื่อตลาดเป้าหมาย (Target market strategies) ต้องมีการกำหนดตลาดเป้าหมายอย่างชัดเจน ทั้งกลุ่มเป้าหมายหลัก และกลุ่มเป้าหมายรอง 3. กลยุทธ์การสร้างความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ (Product differentiation Strategies) โดยสินค้าจะต้องมีความแตกต่างจากคู่แข่งที่มีอยู่ในท้องตลาดสามารถ

ตอบสนองความต้องการตลาด 4. กลยุทธ์การสร้างตราสินค้า (Branding strategy) เป็นเรื่องที่ผู้ประกอบการต้องให้ความสำคัญมาก เพราะเป็นการสร้างความรับรู้ที่สอดคล้องกับความเป็นจริง และจะต้องสร้างความน่าเชื่อถือ (Brand value) 5. กลยุทธ์ราคา (Pricing strategies) ก่อนที่จะกำหนดราคาต้องคำนึงถึงประเด็นสำคัญ ต้องกำหนดราคาจากการศึกษาคู่แข่ง และการตลาดที่แท้จริง 6. กลยุทธ์ช่องทางการจัดจำหน่าย (Distribution & promise strategies) กลยุทธ์นี้ทำหน้าที่เป็นช่องทางการแนะนำตัว และส่งข้อมูลข่าวสารจากผู้ผลิตไปสู่ลูกค้า (Consumer) หรือผู้ใช้ทางอุตสาหกรรม (Industrial user) 7. กลยุทธ์การตลาดทางตรง (Direct marketing strategies) เป็นการติดต่อสื่อสารทางตรงกับผู้บริโภคเป้าหมายแต่ละราย ซึ่งได้รับการโต้ตอบได้ในทันทีทันใด และสามารถทำให้เกิดความสัมพันธ์กับลูกค้าอย่างยาวนาน เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการเข้าสู่ตลาดอาเซียนแบบเชิงรุก

กึ่งกนก รัตนมณี, ณพวงศ์ วิวัฒน์สรรพกิจ, ปรัชญศรัณย์ มรรษณัยน์, ปิยวัฒน์ โสธารัตน์ และวิซหารกร จินกากุล (2560) ได้ศึกษากำหนดต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจังหวัดตรัง มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาความครบถ้วนในการคำนวณต้นทุนการผลิต ผลิตภัณฑ์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ (OTOP) ในจังหวัดตรัง ตามหลักการบัญชีต้นทุน และศึกษากำหนดราคาขายเปรียบเทียบกับต้นทุนที่แท้จริง ผลการศึกษาพบว่า รายการต้นทุนส่วนใหญ่ที่ทางกลุ่มผู้ผลิตสินค้า OTOP ไม่ได้นำมาคำนวณรวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ด้วยวิธีการต้นทุนเต็ม ได้แก่ ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตประเภท ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ส่งผลให้ผลิตภัณฑ์ทั้งหมด 63 ผลิตภัณฑ์ มีจำนวน 23 ผลิตภัณฑ์ ที่คำนวณครบถ้วนตามหลักการบัญชีต้นทุน ในขณะที่อีก 40 ผลิตภัณฑ์ คำนวณต้นทุนไม่ครบถ้วน เมื่อพิจารณาผลการศึกษากำหนดราคา ผลิตภัณฑ์ พบว่า ส่วนใหญ่มีการกำหนดราคาขายโดยเปรียบเทียบจากคู่แข่ง ส่งผลให้มีผลิตภัณฑ์จำนวน 25 ผลิตภัณฑ์ กำหนดราคาขายไว้ต่ำกว่าทุนผลิตภัณฑ์ที่แท้จริง ผลิตภัณฑ์เหล่านั้น จึงมีผลขาดทุนขั้นต้น

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่อง กลยุทธ์การกำหนดราคาด้วยข้อมูลต้นทุนระบบฐานกิจกรรมร่วมกับ การคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ มีวิธีดำเนินการวิจัย ดังนี้

1. วิธีการวิจัย
2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
4. วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
5. วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

วิธีการวิจัย

วิธีการวิจัยแบบกรณีศึกษา ใช้ข้อมูลจาก บริษัทแห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง และเก็บข้อมูล ทั้ง 2 แหล่ง ได้แก่

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data) โดยการสัมภาษณ์จากพนักงานระดับหัวหน้าที่รับผิดชอบ ในหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งหมด 8 หน่วยงาน
2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) จากการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลการผลิตของ สินค้า 8 ผลิตภัณฑ์ จำนวน 4 ปี ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2561 เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

งานวิจัยนี้เป็นกรณีศึกษาของ บริษัทแห่งหนึ่งในจังหวัดระยอง โดยใช้ข้อมูลการผลิต สินค้า 8 ผลิตภัณฑ์ เลือกตัวอย่างผลิตภัณฑ์แบบเฉพาะเจาะจง โดยใช้ผลิตภัณฑ์ที่มียอดขายลดลง อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งได้ข้อมูลมาทั้งสิ้น จำนวน 8 ผลิตภัณฑ์ กำหนดชื่อให้ว่าผลิตภัณฑ์ A-H ใช้ข้อมูล เกี่ยวกับการค่าใช้จ่ายในการผลิต ผลิตภัณฑ์ดังกล่าวย้อนหลังจำนวน 4 ปี คือ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2561

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยของงานวิจัยนี้ คือ แบบสัมภาษณ์แบบกึ่งมีโครงสร้าง โดยได้ สัมภาษณ์พนักงานระดับหัวหน้างานที่มีหน้าที่รับผิดชอบหน่วยงาน มีทั้งหมด 8 หน่วยงาน ๆ ละ

1 คน ซึ่งเป็นหน่วยงานหลัก 3 หน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุน 5 หน่วยงาน หน่วยงานหลัก คือ หน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิตโดยตรง 3 หน่วยงาน ได้แก่ 1. หน่วยงานการขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ 2. หน่วยงานการชุบสี 3. หน่วยงานการประกันคุณภาพ ส่วนหน่วยงานสนับสนุน คือ หน่วยงานที่ไม่ได้รับผิดชอบการผลิตโดยตรงแต่ให้ความช่วยเหลือมี 5 หน่วยงาน คือ 1. หน่วยงานการเตรียมเครื่องจักร 2. หน่วยงานการเตรียมวัตถุดิบ 3. หน่วยงานการซ่อมแซมเครื่องจักร 4. หน่วยงานการซ่อมแซมแม่พิมพ์ และ 5. หน่วยงานการจัดเก็บสินค้า

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558- พ.ศ. 2561 ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายทางบัญชีที่เกิดขึ้นตามบัญชีแยกประเภท ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน (Cost driver) ยอดการผลิตของผลิตภัณฑ์ ราคาวัตถุดิบใช้ไปแยกตามประเภทผลิตภัณฑ์ การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ เข้าสู่ผลิตภัณฑ์

วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้แบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน คือ 1. วิเคราะห์ต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activities Base Costing: ABC) 2. วิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA) และ 3. การวิเคราะห์กลยุทธ์ในการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม และวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ดังนี้

1. วิเคราะห์ต้นทุน โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)

โดยการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวน 8 คน แบ่งการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมของงานวิจัยนี้ มีทั้งหมด 9 ขั้นตอน ดังนี้

1.1 การระบุหน่วยงาน

การระบุหน่วยงานของชิ้นส่วนยานยนต์ แบ่งตามลักษณะงานในความรับผิดชอบโดยแบ่งเป็น 2 ประเภท 1. หน่วยงานหลัก หน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิตโดยตรง มี 3 หน่วยงาน คือ การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ การชุบสี และการประกันคุณภาพ 2. หน่วยงานสนับสนุน หน่วยงานที่ไม่ได้รับผิดชอบการผลิตโดยตรงแต่ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุนการผลิต มี 5 หน่วยงาน คือ การเตรียมเครื่องจักร การเตรียมวัตถุดิบ การซ่อมแซมเครื่องจักร การซ่อมแซม แม่พิมพ์และการจัดเก็บสินค้า

1.2 การจัดประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี

เป็นการรวมบัญชีที่อยู่ในกลุ่มเดียวกัน ไว้ด้วยกัน ด้วยชื่อบัญชีเดียวกัน เพื่อง่ายในการจัดประเภทในการจัดทำบัญชีต้นทุน เช่น บัญชีค่าแรง บัญชีค่าล่วงเวลา บัญชีโบนัส ไว้ในบัญชี

ค่าแรงงานพนักงาน หรือ บัญชีค่าบำบัดน้ำเสีย บัญชีค่าไฟฟ้า บัญชีค่าน้ำ ไว้ในบัญชีค่าสาธารณูปโภค

1.3 การรวมค่าใช้จ่ายทางบัญชีที่เกิดขึ้นตามการจัดประเภท

เมื่อจัดประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชีเรียบร้อยแล้ว ลำดับต่อไป คือ การนำค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นมารวมกันตามประเภทค่าใช้จ่ายที่ได้จัดไว้ โดยค่าใช้จ่ายทางบัญชีจะถูกบันทึกเข้าสู่การจัดประเภทค่าใช้จ่ายในขั้นที่ 2 โดยเข้าหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน ซึ่งหน่วยงานหลัก ได้แก่ การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ การชุบสี และการประกันคุณภาพ จะเป็นต้นทุนทางตรง หน่วยงานสนับสนุนจะถือเป็นต้นทุนทางอ้อม และจะต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าหน่วยงาน ด้วยตัวผลัดกันต้นทุน

1.4 การกำหนดตัวผลัดกันต้นทุน

การกำหนดตัวผลัดกันต้นทุน เป็นการกำหนดตัวที่ทำให้เกิดต้นทุนจาก การสัมภาษณ์ สามารถกำหนดตัวผลัดกันต้นทุนได้ ดังนี้

หน่วยงานหลัก ได้แก่

การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ ใช้ ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)

การชุบสี ใช้ ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)

การประกันคุณภาพ ใช้ ชั่วโมงแรงงาน เป็นตัวผลัดกันต้นทุน

หน่วยงานสนับสนุน ได้แก่

การเตรียมเครื่องจักร ใช้ เวลาในการ Set up (ชั่วโมง)

การเตรียมวัตถุดิบ ใช้ จำนวนครั้งในการขนส่งวัตถุดิบ (ครั้ง)

การซ่อมแซมเครื่องจักร ใช้ ชั่วโมงแรงงาน (ชั่วโมง)

การซ่อมแซมแม่พิมพ์ ใช้ ชั่วโมงแรงงาน (ชั่วโมง) และ

การจัดเก็บสินค้า ใช้ พื้นที่ในการจัดเก็บ (%) เป็นตัวผลัดกันต้นทุน

1.5 การบันทึกยอดการผลิตของผลิตภัณฑ์

เป็นการบันทึกยอดการผลิตของทุกผลิตภัณฑ์ โดยใช้ข้อมูลจากจำนวนการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558-2561 เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิต

1.6 การสรุปราคาวัตถุดิบใช้ไปต่อหน่วย

ผู้วิจัยใช้ราคาวัตถุดิบที่เบิกเข้าสู่กระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์เฉลี่ยทั้งปี

1.7 การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ สู่อผลิตภัณฑ์

จากการสัมภาษณ์ การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ สู่อผลิตภัณฑ์ สามารถนำค่าใช้จ่ายจาก 3 หน่วยงานหลัก และ 5 หน่วยงานสนับสนุน คูณด้วยตัวผลัดกันต้นทุนของแต่ละหน่วยงาน จากนั้นหารด้วยตัวผลัดกันต้นทุนทั้งหมด ค่าที่ได้ คือ ต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงาน และเมื่อรวมต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงานก็จะได้ ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์นั้น

การหาต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงาน โดย นำค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน คูณ ด้วย ผลักคั่นต้นทุนที่ใช้ หารด้วย ตัวผลักคั่นต้นทุนทั้งหมด

1.8 การคำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์ แยกรายปี

เป็นการคำนวณต้นทุนการผลิตของทุกผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2558-2561 โดยในแต่ละปี มีขั้นตอนการคำนวณ ดังนี้

ขั้นที่ 1 คำนวณต้นทุนวัตถุดิบ

โดยเอาราคาวัตถุดิบต่อหน่วย คูณด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิต ตั้งแต่ ผลิตภัณฑ์ A-H

$$\text{ต้นทุนวัตถุดิบ} = \text{ราคาวัตถุดิบต่อหน่วย} \times \text{จำนวนหน่วยที่ผลิต}$$

ขั้นที่ 2 คำนวณต้นทุนรวมในแต่ละหน่วยงาน

โดยเอาค่าใช้จ่าย \times จำนวนตัวผลักคั่นต้นทุน/ ตัวผลักคั่นต้นทุนทั้งหมด ตั้งแต่ ผลิตภัณฑ์ A-H

ขั้นที่ 3 คำนวณต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ โดยนำขั้นตอนที่ 1 + ขั้นตอนที่ 2

ขั้นที่ 4 หาต้นทุนการผลิต เป็นการหาผลรวมของต้นทุนรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์

ขั้นที่ 5 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยในแต่ละหน่วยงาน โดยนำขั้นที่ 3 หารด้วยจำนวน

การผลิต

1.9 การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

หลังจากรวบรวมข้อมูล นำข้อมูลดังกล่าวมาจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม โดยแยกตามผลิตภัณฑ์ และแยกตามปีของงบกำไรขาดทุนของวิธีต้นทุนเดิม กับงบกำไรขาดทุนวิธีต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561 โดยจำแนกตามผลิตภัณฑ์ A-H

ต้นทุนต่อหน่วยของวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561 จำแนกตามผลิตภัณฑ์ A-H โดยรายละเอียด ประกอบด้วย หน่วยขาย ต้นทุนขาย และต้นทุนต่อหน่วย (บาท/ ชิ้น)

ต้นทุนต่อหน่วยของวิธีต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561 จำแนกตามผลิตภัณฑ์ A-H โดยรายละเอียด ประกอบด้วย หน่วยขาย ต้นทุนขาย และต้นทุนต่อหน่วย (บาท/ ชิ้น)

การเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิม กับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)

เป็นการเปรียบเทียบต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ปี พ.ศ. 2558-2561 จำแนกตามผลิตภัณฑ์ A-H โดยเปรียบเทียบต้นทุนเฉลี่ย จำแนกตามผลิตภัณฑ์ ระหว่างวิธีต้นทุนเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) และเปรียบเทียบผลต่างระหว่างราคาขาย กับต้นทุนเดิม และราคาขายกับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)

2. วิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA)

การวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) เป็นการวัดผลกำไรทางเศรษฐศาสตร์ โดย

การปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางเศรษฐศาสตร์ โดยการปรับปรุงบางรายการ ตามแนวคิด EVA งานวิจัยนี้ มีขั้นตอน ดังนี้

1. วิเคราะห์ภาพรวมของ EVA ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณจากงบการเงิน ได้แก่ รายได้ ต้นทุนขาย กำไรขั้นต้น ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้ ดอกเบี้ยจ่ายกำไร ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ กำไรสุทธิ รายการปรับปรุง และกำไรหลังหักค่า ใช้จ่ายภาษีเงินได้ (NOPAT)

2. ตรวจสอบรายการปรับปรุง บวก (ลบ) ในงบกำไรขาดทุนและงบดุล ให้เป็นไปตาม แนวคิด EVA ดังนี้

งบกำไรขาดทุน ได้บวกกลับรายการ ดอกเบี้ยจ่าย เข้าไปในกำไรสุทธิ ค่าที่ได้จะเป็นกำไร หลังหักภาษีเงินได้ (NOPAT)

งบแสดงฐานะทางการเงิน โดยตรวจสอบรายการที่ต้องปรับปรุง คือ สินทรัพย์ระหว่าง ก่อสร้าง เป็นสินทรัพย์ที่ยังไม่ได้เริ่มดำเนินการ หรือไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่บริษัท โดย การสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชี จึงถือเป็นตัวหักออกจากการคำนวณเงินลงทุนในทรัพย์สินต่อไป

3. การระบุศูนย์กิจกรรม และกิจกรรม

เป็นการคำนวณค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานให้แก่กิจกรรม โดยงานวิจัยนี้มี 5 ศูนย์ กิจกรรม และ 10 กิจกรรม ดังตารางที่ 4-21

4. การกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver)

เพื่อจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่สัมพันธ์กับกิจกรรมที่ก่อให้เกิด ต้นทุน แสดงดังตารางที่ 4-22

5. กำหนดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสำหรับแต่ละกิจกรรม

โดยการนำตัวเลขจากงบกำไรขาดทุน ในส่วนของค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

6. การคำนวณต้นทุนลงทุน (Cost of capital) โดยใช้วิธี Activity-Capital Dependence (ACD) analysis

โดยเงินลงทุนในทรัพย์สิน หาได้โดยเอา สินทรัพย์รวม - หนี้สินที่ครบกำหนดชำระ ภายใน 1 ปี ชนิดไม่มีดอกเบี้ย (เจ้าหนี้การค้า, ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) - สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง เมื่อได้เงินลงทุนในทรัพย์สินแล้วนำไปคูณกับอัตราผลตอบแทนที่ต้องการ (Required Rate of Return: RRR) ที่ 10% (อัตราผลตอบแทนที่บริษัทต้องการ) ค่าที่ได้ คือ ต้นทุนเงินทุน (Cost of capital)

เมื่อได้ต้นทุนเงินทุน (Cost of capital) จะต้องจัดสรรเข้าสู่กิจกรรมทั้งหมด ซึ่งมีทั้งหมด 10 กิจกรรม และแต่ละกิจกรรมเกี่ยวข้องกับบัญชีใดบ้าง และการให้นำหน้าหนักในแต่ละบัญชี จะมีผล

รวมเท่ากับ 1

ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนเงินทุน (Cost of capital) โดยใช้วิธี Activity-Capital Dependence (ACD) Analysis ปี พ.ศ. 2561

แนวตั้ง (กิจกรรม)

กิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต เกี่ยวข้องกับ 4 บัญชี ได้แก่ สินค้าคงเหลือที่คืน อาคาร เครื่องจักรและอุปกรณ์

แนวนอน (หมวดบัญชี)

เงินสด ประกอบด้วย 4 กิจกรรม ได้แก่ การจัดหาวัตถุดิบ (0.1) การจัดหาแรงงาน (0.2) การบริหารงาน (0.1) และการวางบิลและเรียกเก็บเงิน (0.6)

การคำนวณหา Activity capital charge ในแต่ละกิจกรรม โดยเอาค่าน้ำหนัก x Capital charge ในแต่ละบัญชีรวมกัน โดย Capital charge นำมาจากงบการเงิน x RRR (10%) โดยเมื่อรวมทั้ง 10 กิจกรรม ก็จะได้เป็นต้นทุนเงินทุน (Cost of capital) ของปีนั้น

7. การจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานและต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

การจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานและต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ซึ่งการคำนวณในแต่ละผลิตภัณฑ์ ใช้การคำนวณ ดังนี้

การจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงาน = ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน x Cost driver ที่ใช้
/ Cost driver ทั้งหมด

ต้นทุนเงินทุน = ต้นทุนเงินทุน x Cost driver ที่ใช้
/ Cost driver ทั้งหมด

8. การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธี ABC ร่วมกับ EVA

เป็นการปรับปรุงกำไรทางบัญชีด้วยวิธี ABC เป็นกำไรทางเศรษฐกิจ (EVA) โดยนำข้อมูลมาจากงบกำไรขาดทุน (ตารางที่ 4-19) ซึ่งงานวิจัยนี้ ได้ตัดรายการ ดอกเบี้ยจ่ายออกจากการคำนวณ EVA และตามด้วย หักด้วย ต้นทุนเงินทุน (Cost of capital) ซึ่งได้คำนวณไว้แล้วในขั้นตอนที่ 6

การเปรียบเทียบกำไรขาดทุน วิธีแบบเดิม กับ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA

เป็นการเปรียบเทียบกำไรขาดทุน ในแต่ละปี ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2558-2561 ระหว่างวิธีแบบเดิมกับกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA และทำการเปรียบเทียบรายผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ผลิตภัณฑ์ A-H

3. การวิเคราะห์กลยุทธ์ในการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม และวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ

กลยุทธ์ในการกำหนดราคาขาย สิ่งที่จะต้องรู้ก่อนหน้านี้นี้ คือ ต้องทราบต้นทุนของบริษัทก่อนเสมอ และในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ใช้วิธี Cost- Based Pricing ในการกำหนดกลยุทธ์

สูตรในการคำนวณ $P = AVC + X(AVC)$

โดยที่ P = ราคาขาย

AVC = ต้นทุนผันแปรเฉลี่ย

X = ร้อยละของกำไรที่ต้องการบวกเพิ่ม

ขั้นตอนการคำนวณ คือ

1. รวบรวมต้นทุนของผลิตภัณฑ์

โดยรวบรวมค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558-2561 ซึ่งมีทั้งหมด 8 หน่วยงาน ได้แก่ การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ การซัพพลาย การประกันคุณภาพ การเตรียมเครื่องจักร การเตรียมวัตถุดิบ การซ่อมแซมเครื่องจักร การซ่อมแซมแม่พิมพ์ และการจัดเก็บสินค้า

จากนั้นนำ 8 หน่วยงาน มาแยกต้นทุนเป็นต้นทุนคงที่ (Fix Cost: FC) และต้นทุนผันแปร (Variable Cost: VC) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558-2561

2. คำนวณต้นทุนต่อหน่วย

เมื่อได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ต่อมาคือ การคำนวณต้นทุนคงที่ต่อหน่วย และต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และค่าใช้จ่ายดำเนินงานต่อหน่วย โดยนำต้นทุนจากที่กล่าวมาหารด้วยจำนวนหน่วยขาย

3. การกำหนดราคาขาย

งานวิจัยนี้ใช้วิธี Cost-Based Pricing เป็นการวิเคราะห์กลยุทธ์ในการวิเคราะห์ราคาขายที่บริษัทใช้ในปัจจุบัน ซึ่งมีสูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$P = AVC + X(AVC)$$

โดยที่ P = ราคาขาย

AVC = ต้นทุนผันแปรเฉลี่ย ประกอบด้วย วัตถุดิบต่อหน่วย + FC

ต่อหน่วย + VC ต่อหน่วย + ค่าใช้จ่ายในการบริหารต่อหน่วย

X = ร้อยละของกำไรที่ต้องการบวกเพิ่ม สำหรับงานวิจัยนี้ คือ 10%

จากนั้นนำราคาขายที่คำนวณได้จากวิธี Cost Base Pricing ไปเปรียบเทียบกับราคาขายในปัจจุบัน เพื่อวางแผนการกำหนดราคาขายที่สามารถทำกำไร และมีความสามารถในการแข่งขันกับคู่แข่งได้ สำหรับการเสนอราคาให้กับลูกค้าต่อไป

บทที่ 4

ผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจในการประเมินผล การดำเนินงาน และวิเคราะห์กำหนดราคาขายจากข้อมูลระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ผลการวิจัยแบ่งออกเป็น 3 ตอน ดังนี้

- ตอนที่ 1 การคำนวณต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC)
- ตอนที่ 2 การวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA)
- ตอนที่ 3 การวิเคราะห์กลยุทธ์ในการกำหนดราคาขาย

ตอนที่ 1 การคำนวณต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC)

การคำนวณต้นทุนชิ้นส่วนยานยนต์ด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบถึงที่ต้นทุนแท้จริงของชิ้นส่วนยานยนต์ สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการเข้าใจพฤติกรรมต้นทุน (Cost behavior) ทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ทราบว่าอะไรเป็นปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลง เพื่อประเมินผลการดำเนินงานว่ามีประสิทธิภาพเป็นอย่างไร

การจัดทำระบบบัญชีต้นทุน โดยวิธีการต้นทุนฐานกิจกรรมในงานวิจัยฉบับนี้จะใช้ข้อมูลค่าใช้จ่ายทางบัญชีของบริษัทรถจักรยานยนต์ที่เกิดขึ้นจริงในปี พ.ศ. 2558 ถึง ปีพ.ศ. 2561 ในการคำนวณ โดยผู้ศึกษาได้กำหนดขอบเขตของการศึกษาเฉพาะชิ้นส่วนยานยนต์ จำนวน 8 ชนิด มาเป็นกรณีศึกษา ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ A - H

วิธีการคำนวณและผลการคำนวณต้นทุนชิ้นส่วนยานยนต์ของบริษัทรถจักรยานยนต์ด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม แสดงดังนี้

1. การระบุหน่วยงาน

สายงานการผลิตชิ้นส่วนยานยนต์สามารถแบ่งออกตามลักษณะงานในความรับผิดชอบได้

2 ประเภท คือ

หน่วยงานหลัก คือ หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิตโดยตรง ได้แก่

- การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ คือ การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์จากเครื่องจักร
- การชุบสี คือ การชุบสีของผลิตภัณฑ์

- การประกันคุณภาพ คือ การตรวจสอบผลิตภัณฑ์ หลังจากขึ้นรูป และชุบสีแล้ว
หน่วยงานสนับสนุน คือ หน่วยงานที่ไม่ได้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิตโดยตรง
แต่ให้ความช่วยเหลือสนับสนุนการผลิต ได้แก่

- การเตรียมเครื่องจักร คือ การปรับตั้งเครื่องจักรก่อนการผลิต
- การเตรียมวัตถุดิบ คือ การจัดเตรียมวัตถุดิบสู่แผนกการผลิต
- การซ่อมแซมเครื่องจักร คือ การซ่อมแซมเครื่องจักรที่เสียหายในระหว่างการผลิต
- การซ่อมแซมแม่พิมพ์ คือ การซ่อมแซมแม่พิมพ์ที่ชำรุดในระหว่างการผลิต
- การจัดเก็บสินค้า คือ การจัดเก็บสินค้าเมื่อผลิตเสร็จ

2. การจัดประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี

เพื่อสรุปทรัพยากรของหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนออกเป็นประเภทต่าง ๆ
ดังตารางที่ 4-1

ตารางที่ 4-1 การจัดประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี

ประเภทค่าใช้จ่าย	ชื่อบัญชี	วิธีการบันทึกบัญชี
ค่าแรงพนักงาน	ค่าแรง	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าล่วงเวลา	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	โบนัส	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าสวัสดิการพนักงาน	ค่ากองทุนเงินทดแทน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่ายูนิฟอร์ม	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าอาหารกลางวัน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่ารักษาพยาบาล	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าตำแหน่งและค่าบ้านพัก	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าประกันสังคม	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่ารถรับส่งพนักงาน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าสวัสดิการอื่น	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
เงินเดือนผู้บริหาร	เงินเดือนผู้บริหาร	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าเช่าทรัพย์สิน	ค่าเช่ารถโฟล์คลิฟ	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง

ตารางที่ 4-1 (ต่อ)

ประเภทค่าใช้จ่าย	ข้อบัญญัติ	วิธีการบันทึกบัญชี
ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา - โรงงาน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าเสื่อมราคา - แม่พิมพ์	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าเสื่อมราคา - เครื่องมือเครื่องใช้	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าเสื่อมราคา - เฟอร์นิเจอร์โรงงาน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าซ่อมบำรุง	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าที่ปรึกษาการผลิต	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าน้ำมัน	ค่าน้ำมัน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าบริการภายนอก	ค่าจ้างงานเสีย	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าจ้างงานและซุบสี	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าซุบสีภายนอก	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าซ่อมแม่พิมพ์จากภายนอก	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าซุบแข็งแม่พิมพ์จากภายนอก	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าอะไหล่แม่พิมพ์	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าประกันภัยโรงงาน	ค่าประกันภัยโรงงาน	บันทึกตามพื้นที่หน่วยงาน
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าสาธารณูปโภค	ค่าบำบัดน้ำเสีย	ร้อยละของพื้นที่ที่ครอบครอง
	ค่าไฟฟ้า	ร้อยละของพื้นที่ที่ครอบครอง
	ค่าน้ำ	ร้อยละของพื้นที่ที่ครอบครอง
ค่าสิทธิ	ค่าสิทธิ	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
ค่าใช้จ่ายอื่น	ค่าอบรม	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง
	ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	ระบุหน่วยงานได้โดยตรง

3. รวบรวมค่าใช้จ่ายทางบัญชีที่เกิดขึ้นแยกตามการจัดประเภท

สรุปค่าใช้จ่ายเข้าหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนจากตารางที่ 4-1 ซึ่งจะแสดงค่าใช้จ่าย แยกตามปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 ตามตารางที่ 4-2 และตารางที่ 4-3 เป็นยอดรวม

เท่านั้น สำหรับรายละเอียดค่าใช้จ่ายแยกตามประเภทค่าใช้จ่ายของหน่วยงานต่าง ๆ จะได้แสดงในภาคผนวก ก ตารางที่ ก-1

ตารางที่ 4-2 ค่าใช้จ่ายตามประเภทค่าใช้จ่ายทางบัญชี

(หน่วย : พันบาท)

ประเภทค่าใช้จ่าย	ปี 2558	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561
ค่าแรงพนักงาน	59,349	58,304	60,908	58,592
ค่าสวัสดิการพนักงาน	16,644	16,000	16,918	18,692
เงินเดือนผู้บริหาร	1,491	1,190	1,227	1,883
ค่าเช่าทรัพย์สิน	1,835	1,832	1,450	1,371
ค่าเสื่อมราคา	46,661	45,816	46,546	46,281
ค่าซ่อมบำรุง	5,194	7,358	12,778	11,562
ค่าที่ปรึกษาการผลิต	75	15	25	270
ค่าน้ำมัน	281	390	653	228
ค่าบริการภายนอก	33,646	30,409	31,056	23,055
ค่าประกันภัยโรงงาน	851	674	696	697
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	27,563	17,682	17,580	14,862
ค่าสาธารณูปโภค	19,662	19,398	20,574	18,451
ค่าสิทธิ	22,221	20,086	17,483	12,789
ค่าใช้จ่ายอื่น	263	191	88	139
รวม	235,736	219,345	227,982	208,872

จากตารางที่ 4-2 ค่าใช้จ่ายทางบัญชีจะถูกบันทึกบัญชีเข้าหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนโดยตรง ซึ่งในหน่วยงานหลักจะเป็นต้นทุนทางตรง สำหรับหน่วยงานสนับสนุนจะถือเป็นต้นทุนทางอ้อม และจะต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าหน่วยงานหลักต่อไป

ตารางที่ 4-3 ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน (หน่วย : พันบาท)

หน่วยงาน	จำนวนเงิน (พันบาท)			
	2558	2559	2560	2561
การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	150,311	138,518	147,741	129,708
การชุปสี	25,086	23,355	25,629	25,139
การประกันคุณภาพ	25,555	23,953	26,210	26,011
การเตรียมเครื่องจักร	3,234	3,007	1,920	1,903
การเตรียมวัตถุดิบ	7,282	7,238	7,321	7,166
การซ่อมแซมเครื่องจักร	12,942	12,026	7,684	7,608
การซ่อมแซมแม่พิมพ์	397	396	498	585
การจัดเก็บสินค้า	10,929	10,852	10,979	10,752
รวม	235,736	219,345	227,982	208,872

จากตารางที่ 4-3 นำค่าใช้จ่ายจากตารางที่ 4-2 มาสรุปแยกตามหน่วยงาน หน่วยงานหลัก คือ การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ การชุปสีและการประกันคุณภาพ หน่วยงานสนับสนุน ได้แก่ การเตรียมเครื่องจักร การเตรียมวัตถุดิบ การซ่อมแซมเครื่องจักร การซ่อมแซมแม่พิมพ์ และการจัดเก็บสินค้า ซึ่งค่าใช้จ่ายหน่วยงานสนับสนุนนั้นจะต้องจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่หน่วยงานหลักด้วยตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน

4. การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

หลังจากทราบต้นทุนของแต่ละหน่วยงานแล้ว ต้นทุนเหล่านั้นไม่สามารถจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์โดยตรงได้ เนื่องจากต้นทุนเหล่านั้นไม่ได้ใช้ในการผลิต ผลิตภัณฑ์ใดผลิตภัณฑ์หนึ่ง แต่เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในการผลิตหลายผลิตภัณฑ์ ในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนนั้น เป็นการพิจารณาตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลว่าอะไรที่ทำให้เกิดต้นทุน ในกิจกรรมต่าง ๆ โดยการวิเคราะห์ตามลักษณะของการทำงานในหน่วยงานนั้น จากการสัมภาษณ์ ผู้ที่เกี่ยวข้อง และรวบรวมข้อมูลตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 ดังแสดงในตารางที่ 4-4 และ 4-5 ดังนี้ ส่วนรายละเอียดของการรวบรวมข้อมูลตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด นั้นจะแสดงในภาคผนวก ข ตารางที่ ข-1

ตารางที่ 4-4 ตัวหลักคั่นต้นทุน

ลำดับ	หน่วยงาน	ตัวหลักคั่นต้นทุน
1	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.
2	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.
3	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.
4	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up/ช.ม.
5	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง
6	การซ่อมแซมเครื่องจักร	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.
7	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.
8	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)

ตารางที่ 4-5 จำนวนหน่วยตัวหลักคั่นต้นทุน

หน่วยงาน	ตัวหลักคั่นต้นทุน	จำนวนหน่วยตัวหลักคั่นต้นทุน			
		2558	2559	2560	2561
การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	53,978	52,708	52,586	50,420
การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	11,499	5,847	5,993	5,943
การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	51,261	46,067	41,051	36,880
การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up/ช.ม.	1,329	2,149	1,975	3,728
การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	66,687	61,655	66,123	65,767
การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	2,431	2,960	2,249	2,119
การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	1,409	1,407	2,700	2,957
การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	100	100	100	100

จากตารางที่ 4-5 หน่วยงานขึ้นรูปผลิตภัณฑ์และหน่วยงานชุบสีของหน่วยงานหลักใช้เครื่องจักรในการผลิตเป็นหลัก จึงกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนเป็นชั่วโมงเครื่องจักร หน่วยประกันคุณภาพ เป็นการตรวจสอบผลิตภัณฑ์หลังจากชุบสีโดยใช้แรงงาน จึงกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนเป็นชั่วโมงแรงงานในการตรวจสอบชิ้นงาน ส่วนหน่วยงานสนับสนุน ทั้ง 5 หน่วยงาน ใช้ลักษณะของการทำงานเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน หน่วยเตรียมเครื่องจักร ใช้เวลาในการปรับตั้งเครื่องจักรเป็น

ตัวหลักคั่นต้นทุน หน่วยเตรียมวัตถุดิบ ใช้จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน หน่วยซ่อมแซมเครื่องจักรใช้เวลาในการซ่อมแซมเครื่องจักร ในกรณีที่เครื่องจักรหยุดการทำงานเกิดจากสาเหตุ เครื่องจักรชำรุด เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน หน่วยงานซ่อมแซมแม่พิมพ์ ใช้เวลาในการซ่อมแซมแม่พิมพ์ ในกรณีที่เครื่องจักรหยุดการทำงานเกิดจากสาเหตุ แม่พิมพ์เสียหายเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน หน่วยงานจัดเก็บสินค้า ใช้พื้นที่ในการจัดเก็บสินค้า เป็นเปอร์เซ็นต์จากปริมาณของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เป็นตัวหลักคั่นต้นทุน

5. การบันทึกยอดการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์

การบันทึกยอดการผลิตนั้น บันทึกตามความเป็นจริงของแต่ละผลิตภัณฑ์โดยพนักงานที่มีหน้ารับผิดชอบต่อการผลิตในครั้งนั้น ๆ และส่งข้อมูลให้พนักงานธุรการแผนกการผลิต จากนั้นบันทึกข้อมูลเข้าระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการคำนวณต้นทุนการผลิต และใช้วิเคราะห์ประสิทธิภาพการผลิตของฝ่ายบริหาร ผู้วิจัยได้รวบรวมจำนวนการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 ดังตารางที่ 4-6

ตารางที่ 4-6 จำนวนหน่วยผลิตแยกตามประเภทผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์	จำนวนหน่วยผลิต (พันหน่วย)				รวม
	2558	2559	2560	2561	
A	644	811	876	867	3,198
B	1,982	1,959	2,056	1,953	7,950
C	1,815	2,115	1,988	1,640	7,558
D	46	32	44	37	159
E	3,697	2,972	3,113	2,917	12,699
F	66	60	77	44	247
G	1,148	726	865	621	3,360
H	17,432	18,013	20,529	18,577	74,551
รวม	26,830	26,688	29,548	26,656	109,722

6. สรุปราคาวัตถุดิบใช้ไปต่อหน่วย

ราคาวัตถุดิบในการผลิต ผู้วิจัยใช้ราคาวัตถุดิบที่เบิกเข้าสู่กระบวนการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์เฉลี่ยทั้งปี แยกเป็นปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 ดังตารางที่ 4-7

ตารางที่ 4-7 ต้นทุนวัตถุดิบใช้ไปแยกตามประเภทผลิตภัณฑ์

วัตถุดิบ	ต้นทุนต่อหน่วย/ บาท			
	2558	2559	2560	2561
A	24.47	20.36	20.87	17.32
B	28.73	28.10	26.44	27.29
C	34.40	34.34	35.67	37.82
D	27.60	37.75	33.23	38.86
E	23.94	22.47	17.93	20.40
F	47.60	31.60	43.85	43.74
G	16.06	14.17	17.93	14.13
H	0.93	0.93	1.07	1.13

7. การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ ผู้ผลิตภัณฑ์

การจัดสรรค่าใช้จ่ายผู้ผลิตภัณฑ์ คือ การนำค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานหลัก 3 หน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุน 5 หน่วยงาน คูณกับตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ของแต่ละหน่วยงาน ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนของ ผลิตภัณฑ์ A ในหน่วยงานขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558 มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

$$\text{ต้นทุนผลิตภัณฑ์ A} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายหน่วยงานขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ A} \times \text{ชั่วโมงเครื่องจักรหน่วยงานขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ A}}{\text{ชั่วโมงเครื่องจักรทั้งหมด}}$$

$$2,122,000 = \frac{150,311,000 \times 762,000}{53,978,000}$$

ต้นทุนผลิตภัณฑ์ A = 2,122,000 บาท

โดย

$$\text{ค่าใช้จ่ายหน่วยงานขึ้นรูปผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558} = 150,311,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ชั่วโมงเครื่องจักร A} = 762,000 \text{ ชั่วโมง}$$

$$\text{ชั่วโมงเครื่องจักรทั้งหมดปี พ.ศ. 2558} = 53,978,000 \text{ ชั่วโมง}$$

รายละเอียดของการจัดสรรต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นจะแสดงในภาคผนวก ค ตารางที่ ค-3 โดยแสดงแยกตามหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนเป็นรายผลิตภัณฑ์ แยกปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561

8. จำนวนต้นทุนของทุกผลิตภัณฑ์ แยกเป็นรายปี

หลังจากทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานต่าง ๆ แล้ว ในขั้นตอนนี้จะแสดงการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของทุกผลิตภัณฑ์ ในการคำนวณนี้ได้รวมต้นทุนวัตถุดิบของแต่ละผลิตภัณฑ์ด้วย โดยใช้ราคาวัตถุดิบใช้ไปคูณกับจำนวนหน่วยผลิต ซึ่งแสดงรายละเอียดตามผลิตภัณฑ์ แยกเป็นปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 ดังตารางที่ 4-8 ถึง ตารางที่ 4-11

ตารางที่ 4-8 ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2558

ผลิตภัณฑ์	จำนวน	ราคา	ต้นทุน	การขึ้น	การ	การ	การเตรียม	การ	การ	การ	การ	รวม	ต้นทุน
	หน่วย ผลิต (พัน หน่วย)	วัตถุดิบ (บาท/ หน่วย)	วัตถุดิบ (พัน บาท)	รูป ผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	ชุบสี (พัน บาท)	ประกัน คุณภาพ (พัน บาท)	เครื่องจักร (พันบาท)	เตรียม วัตถุดิบ (พัน บาท)	ซ่อมแซม เครื่องจักร (พันบาท)	ซ่อมแซม แม่พิมพ์ (พัน บาท)	จัดเก็บ สินค้า (พัน บาท)	(พัน บาท)	ต่อหน่วย (บาท)
A	644	24.47	15,758	2,122	447	836	88	150	165	3	328	19,897	30.90
B	1,982	28.73	56,934	27,343	7,245	6,776	703	1,453	3,205	138	2,404	106,201	53.58
C	1,815	34.40	62,431	32,163	319	6,636	861	1,496	3,221	116	2,077	109,320	60.23
D	46	27.60	1,270	2,141	4	176	165	67	314	1	109	4,247	92.32
E	3,697	23.94	88,504	50,954	17,021	10,514	934	3,896	4,653	59	4,481	181,016	48.96
F	66	47.60	3,142	1,701	50	301	2	56	101	-	219	5,572	84.42
G	1,148	16.06	18,436	4,734	-	-	151	164	431	4	1,093	25,013	21.79
H	17,432	0.93	16,127	29,153	-	316	330	-	852	76	218	47,072	2.70
ต้นทุนการผลิต			262,600	150,311	25,086	25,555	3,234	7,282	12,942	397	10,929	498,336	

ตารางที่ 4-9 ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2559

ผลิตภัณฑ์	จำนวน	ราคา	ต้นทุน	การ	การ	การ	การเตรียม	การ	การ	การ	การ	รวม	ต้นทุน
	หน่วย ผลิต (พัน หน่วย)	วัตถุดิบ (บาท/ หน่วย)	วัตถุดิบ (พัน บาท)	ขึ้นรูป ผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	หุบสี (พัน บาท)	ประกัน คุณภาพ (พัน บาท)	เครื่องจักร (พันบาท)	เตรียม วัตถุดิบ (พัน บาท)	ซ่อมแซม เครื่องจักร (พันบาท)	ซ่อมแซม แม่พิมพ์ (พัน บาท)	จัดเก็บ สินค้า (พัน บาท)	(พัน บาท)	ต่อ หน่วย (บาท)
A	811	20.36	16,511	2,378	28	692	59	157	138	3	434	20,400	25.15
B	1,959	28.10	55,039	27,234	7,050	6,457	781	1,611	2,714	135	2,170	103,191	52.68
C	2,115	34.34	72,634	32,722	1,178	6,949	821	1,887	3,002	167	2,713	122,073	57.72
D	32	37.75	1,208	1,335	16	98	150	43	240	2	109	3,201	100.03
E	2,972	22.47	66,774	40,361	15,083	9,301	869	3,253	3,811	44	4,232	143,728	48.36
F	60	31.60	1,896	1,650	-	261	20	53	110	-	217	4,207	70.12
G	726	14.17	10,286	6,525	-	-	146	234	764	14	868	18,837	25.95
H	18,013	0.93	16,739	26,313	-	195	161	-	1,247	31	109	44,795	2.49
ต้นทุนการผลิต			241,087	138,518	23,355	23,953	3,007	7,238	12,026	396	10,852	460,432	

ตารางที่ 4-10 ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2560

ผลิตภัณฑ์	จำนวน	ราคา	ต้นทุน	การ	การ	การ	การเตรียม	การ	การ	การ	การ	รวม	ต้นทุน
	หน่วย ผลิต (พัน หน่วย)	วัตถุดิบ (บาท/ หน่วย)	วัตถุดิบ (พัน บาท)	ขึ้นรูป ผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	หุบสี (พัน บาท)	ประกัน คุณภาพ (พัน บาท)	เครื่องจักร (พันบาท)	เตรียม วัตถุดิบ (พัน บาท)	ซ่อมแซม เครื่องจักร (พันบาท)	ซ่อมแซม แม่พิมพ์ (พัน บาท)	จัดเก็บ สินค้า (พัน บาท)	(พัน บาท)	ต่อหน่วย (บาท)
A	876	20.87	18,279	2,189	9	776	47	151	178	3	329	21,961	25.07
B	2,056	26.44	54,360	31,306	6,346	7,140	397	1,599	2,166	131	2,196	105,641	51.38
C	1,988	35.67	70,915	34,734	1,368	6,617	597	1,766	1,623	206	2,635	120,461	60.59
D	44	33.23	1,462	2,352	-	188	94	70	181	3	110	4,460	101.37
E	3,113	17.93	55,825	42,168	17,906	11,025	570	3,438	2,405	115	4,721	138,173	44.39
F	77	43.85	3,377	2,318	-	340	16	64	58	1	220	6,394	83.03
G	865	17.93	15,510	6,650	-	-	85	233	663	22	659	23,822	27.54
H	20,529	1.07	21,887	26,024	-	124	114	-	410	17	109	48,685	2.37
ต้นทุนการผลิต			241,615	147,741	25,629	26,210	1,920	7,321	7,684	498	10,979	469,597	

ตารางที่ 4-11 ต้นทุนการผลิต ปี พ.ศ. 2561

ผลิตภัณฑ์	จำนวน	ราคา	ต้นทุน	การ	การ	การ	การเตรียม	การ	การ	การ	การ	รวม	ต้นทุน
	หน่วย ผลิต (พัน หน่วย)	วัตถุดิบ (บาท/ หน่วย)	วัตถุดิบ (พัน บาท)	ขึ้นรูป ผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	ซบสี (พัน บาท)	ประกัน คุณภาพ (พัน บาท)	เครื่องจักร (พันบาท)	เตรียม วัตถุดิบ (พัน บาท)	ซ่อมแซม เครื่องจักร (พันบาท)	ซ่อมแซม แม่พิมพ์ (พัน บาท)	จัดเก็บ สินค้า (พัน บาท)	(พัน บาท)	ต่อ หน่วย (บาท)
A	867	17.32	15,013	5,588	1,028	2,160	96	357	165	8	1,613	26,028	30.02
B	1,953	27.29	53,289	27,621	8,058	7,516	479	1,654	2,194	191	1,828	102,830	52.65
C	1,640	37.82	62,021	25,934	833	5,914	504	1,745	1,310	130	2,258	100,649	61.37
D	37	38.86	1,438	2,045	4	169	86	66	115	9	108	4,040	109.18
E	2,917	20.40	59,509	38,791	15,208	9,914	478	3,110	2,596	154	4,086	133,846	45.88
F	44	43.74	1,925	1,582	8	209	5	48	29	1	108	3,915	88.97
G	621	14.13	8,777	6,277	-	-	61	186	689	52	645	16,687	26.87
H	18,577	1.13	20,939	21,870	-	129	194	-	510	40	106	43,788	2.36
ต้นทุนการผลิต			222,911	129,708	25,139	26,011	1,903	7,166	7,608	585	10,752	431,783	

9. จัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

หลังจากคำนวณต้นทุนการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์ ขั้นตอนต่อไป คือ จัดทำงบกำไรขาดทุน เพื่อดูผลการดำเนินงานจากวิธีการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม โดยบริษัทมียอดขายแยกเป็นผลิตภัณฑ์ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 ตามตารางที่ 4-12 และจัดทำงบกำไรขาดทุน ดังตารางที่ 4-12

ตารางที่ 4-12 ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ แยกตามปี

ปี พ.ศ.	2558		2559		2560		2561	
	หน่วย	จำนวนเงิน	หน่วย	จำนวนเงิน	หน่วย	จำนวนเงิน	หน่วย	จำนวนเงิน
A	644	23,114	811	28,822	876	31,574	867	32,460
B	1,982	135,400	1,959	132,147	2,056	133,577	1,953	125,862
C	1,815	150,244	2,115	168,298	1,988	155,452	1,640	127,893
D	46	4,161	32	2,786	44	3,844	37	3,160
E	3,697	228,291	2,972	169,863	3,113	168,247	2,917	151,587
F	66	6,624	60	5,972	77	7,667	44	4,388
G	1,148	33,864	726	26,205	865	29,473	621	18,622
H	17,432	52,248	18,013	53,759	20,529	60,351	18,577	54,074
รวม	26,830	633,946	26,688	587,852	29,548	590,185	26,656	518,046

ตารางที่ 4-13 งบกำไรขาดทุนตามวิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (พันบาท)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี พ.ศ. 2558									
ยอดขาย	23,114	135,400	150,244	4,161	228,291	6,624	33,864	52,248	633,946
ต้นทุนการผลิต	19,897	106,201	109,320	4,247	181,016	5,572	25,013	47,072	498,336
กำไรขั้นต้น	3,217	29,199	40,924	(86)	47,275	1,052	8,851	5,176	135,610
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4,574	12,551	12,491	1,425	16,804	800	2,191	6,061	56,897
กำไรจากการดำเนินงาน	(1,357)	16,648	28,433	(1,511)	30,471	252	6,660	(885)	78,713
ดอกเบี้ยจ่าย	49	268	335	17	479	12	80	112	1,352
กำไรก่อนภาษี	(1,406)	16,380	28,098	(1,528)	29,992	240	6,580	(997)	77,361
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	35	1,076	1,651	0	1,490	29	351	94	4,726
กำไรสุทธิ	(1,441)	15,304	26,447	(1,528)	28,502	211	6,229	(1,091)	72,635

ตารางที่ 4-13 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี พ.ศ. 2559									
ยอดขาย	28,822	132,147	168,298	2,786	169,863	5,972	26,205	53,759	587,852
ต้นทุนการผลิต	20,402	103,216	122,102	3,202	143,779	4,208	18,840	44,683	460,432
กำไรขั้นต้น	8,420	28,931	46,196	(416)	26,084	1,764	7,365	9,076	127,420
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	3,408	11,471	13,325	598	14,453	775	1,391	6,491	51,912
กำไรจากการดำเนินงาน	5,012	17,460	32,871	(1,014)	11,631	989	5,974	2,585	75,508
ดอกเบี้ยจ่าย	4	21	26	1	28	1	5	8	94
กำไรก่อนภาษี	5,008	17,439	32,845	(1,015)	11,603	988	5,969	2,577	75,414
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	369	1,175	2,201	0	726	87	339	365	5,262
กำไรสุทธิ	4,639	16,264	30,644	(1,015)	10,877	901	5,630	2,212	70,152

ตารางที่ 4-13 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี พ.ศ. 2560									
ยอดขาย	31,574	133,577	155,452	3,844	168,247	7,667	29,473	60,351	590,185
ต้นทุนการผลิต	21,964	105,668	120,490	4,461	138,231	6,395	23,826	48,562	469,597
กำไรขั้นต้น	9,610	27,909	34,962	(617)	30,016	1,272	5,647	11,789	120,588
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4,711	11,833	11,462	518	12,114	882	1,025	6,748	49,293
กำไรจากการดำเนินงาน	4,899	16,076	23,500	(1,135)	17,902	390	4,622	5,041	71,295
ดอกเบี้ยจ่าย	2	7	9	0	9	0	2	3	32
กำไรก่อนภาษี	4,897	16,069	23,491	(1,135)	17,893	390	4,620	5,038	71,263
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	689	1,840	2,208	0	1,501	78	315	818	7,449
กำไรสุทธิ	4,208	14,229	21,283	(1,135)	16,392	312	4,305	4,220	63,814

ตารางที่ 4-13 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี พ.ศ. 2561									
ยอดขาย	32,460	125,862	127,893	3,160	151,587	4,388	18,622	54,074	518,046
ต้นทุนการผลิต	26,034	102,855	100,676	4,041	133,895	3,915	16,690	43,677	431,783
กำไรขั้นต้น	6,426	23,007	27,217	(881)	17,692	473	1,932	10,397	86,263
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	7,365	11,876	11,506	1,167	13,842	1,021	1,121	6,247	54,145
กำไรจากการดำเนินงาน	(939)	11,131	15,711	(2,048)	3,850	(548)	811	4,150	32,118
ดอกเบี้ยจ่าย	2	9	10	0	11	0	1	4	37
กำไรก่อนภาษี	(941)	11,122	15,701	(2,048)	3,839	(548)	810	4,146	32,081
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	259	1,325	1,556	0	18	8	1	653	3,820
กำไรสุทธิ	(1,200)	9,797	14,145	(2,048)	3,821	(556)	809	3,493	28,261

จากตารางที่ 4-13 การจัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ปี พ.ศ. 2558-2561 พบว่า

ปี พ.ศ. 2558 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 72,635,000 บาท เมื่อจำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่ามีกำไรสุทธิใน 5 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 15,304,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 26,447,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 28,502,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 221,000 บาท และผลิตภัณฑ์ G กำไรสุทธิ 6,229,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 3 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 1,441,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 1,528,000 บาท และ ผลิตภัณฑ์ H ขาดทุนสุทธิ 1,091,000 บาท

ปี พ.ศ. 2559 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 70,152,000 บาท เมื่อจำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่ามีกำไรสุทธิใน 7 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A กำไรสุทธิ 4,639,000 บาท ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 16,264,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 30,644,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 10,877,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 901,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G กำไรสุทธิ 5,630,000 บาท และ ผลิตภัณฑ์ H กำไรสุทธิ 2,212,000 บาท และมีขาดทุน 1 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 1,015,000 บาท

ปี พ.ศ. 2560 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 63,814,000 บาท เมื่อจำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่ามีกำไรสุทธิใน 7 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A กำไรสุทธิ 4,208,000 บาท ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 14,229,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 21,283,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 16,392,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 312,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G กำไรสุทธิ 4,305,000 บาท และผลิตภัณฑ์ H กำไรสุทธิ 4,220,000 บาท และมีขาดทุน 1 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 1,135,000 บาท

ปี พ.ศ. 2561 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 28,261,000 บาท เมื่อจำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่ามีกำไรสุทธิใน 5 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 9,797,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 14,145,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 3,821,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G กำไรสุทธิ 809,000 บาท ผลิตภัณฑ์ H กำไรสุทธิ 3,493,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 3 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 1,200,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 2,048,000 บาท และผลิตภัณฑ์ F ขาดทุนสุทธิ 556,000 บาท

10. การเปรียบเทียบต้นทุน และกำไรขาดทุน

การเปรียบเทียบในขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วย และงบกำไรขาดทุนของวิธีต้นทุนเดิม กับต้นทุน ABC โดยงบต้นทุนเดิม ดังตารางที่ 4-14

ตารางที่ 4-14 งบกำไรขาดทุน ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี 2558									
ยอดขาย	23,114	135,400	150,244	4,161	228,291	6,624	33,864	52,248	633,946
ต้นทุนการผลิต	23,234	100,764	109,692	3,794	170,211	5,392	32,719	52,530	498,336
กำไรขั้นต้น	(120)	34,636	40,552	367	58,080	1,232	1,145	(282)	135,610
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	2,592	11,134	13,271	734	22,136	555	2,956	3,519	56,897
กำไรจากการดำเนินงาน	(2,712)	23,502	27,281	(367)	35,944	677	(1,811)	(3,801)	78,713
ดอกเบี้ยจ่าย	49	268	335	17	479	12	80	112	1,352
กำไรก่อนภาษี	(2,761)	23,234	26,946	(384)	35,465	665	(1,891)	(3,913)	77,361
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	35	1,076	1,651	0	1,490	29	351	94	4,726
กำไรสุทธิ	(2,796)	22,158	25,295	(384)	33,975	636	(2,242)	(4,007)	72,635

ตารางที่ 4-14 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี 2559									
ยอดขาย	28,822	132,147	168,298	2,786	169,863	5,972	26,205	53,759	587,852
ต้นทุนการผลิต	25,736	98,809	123,208	2,813	132,221	4,052	22,939	50,654	460,432
กำไรขั้นต้น	3,086	33,338	45,090	(27)	37,642	1,920	3,266	3,105	127,420
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	3,068	11,891	14,269	509	15,577	507	2,446	3,645	51,912
กำไรจากการดำเนินงาน	18	21,447	30,821	(536)	22,065	1,413	820	(540)	75,508
ดอกเบี้ยจ่าย	4	21	26	1	28	1	5	8	94
กำไรก่อนภาษี	14	21,426	30,795	(537)	22,037	1,412	815	(548)	75,414
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	369	1,175	2,201	0	726	87	339	365	5,262
กำไรสุทธิ	(355)	20,251	28,594	(537)	21,311	1,325	476	(913)	70,152

ตารางที่ 4-14 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี 2560									
ยอดขาย	31,574	133,577	155,452	3,844	168,247	7,667	29,473	60,351	590,185
ต้นทุนการผลิต	27,466	102,089	121,529	4,165	122,859	6,310	29,069	56,110	469,597
กำไรขั้นต้น	4,108	31,488	33,923	(321)	45,388	1,357	404	4,241	120,588
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4,711	11,833	11,462	518	12,114	882	1,025	6,748	49,293
กำไรจากการดำเนินงาน	(603)	19,655	22,461	(839)	33,274	475	(621)	(2,507)	71,295
ดอกเบี้ยจ่าย	2	7	9	0	9	0	2	3	32
กำไรก่อนภาษี	(605)	19,648	22,452	(839)	33,265	475	(623)	(2,510)	71,263
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	689	1,840	2,208	0	1,501	78	315	818	7,449
กำไรสุทธิ	(1,294)	17,808	20,244	(839)	31,764	397	(938)	(3,328)	63,814

ตารางที่ 4-14 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี 2561									
ยอดขาย	32,460	125,862	127,893	3,160	151,587	4,388	18,622	54,074	518,046
ต้นทุนการผลิต	28,219	98,074	102,368	3,808	123,936	3,894	20,512	50,972	431,783
กำไรขั้นต้น	4,241	27,788	25,525	(648)	27,651	494	(1,890)	3,102	86,263
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4,156	11,377	13,555	612	17,570	404	1,922	4,548	54,145
กำไรจากการดำเนินงาน	85	16,411	11,970	(1,260)	10,081	90	(3,812)	(1,446)	32,118
ดอกเบี้ยจ่าย	2	9	10	0	11	0	1	4	37
กำไรก่อนภาษี	83	16,402	11,960	(1,260)	10,070	90	(3,813)	(1,450)	32,081
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	259	1,325	1,556	0	18	8	1	653	3,820
กำไรสุทธิ	(176)	15,077	10,404	(1,260)	10,052	82	(3,814)	(2,103)	28,261

จากตารางที่ 4-14 การจัดทำงบกำไรขาดทุน ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561 กำไรสุทธิมีแนวโน้มลดลง และมี 4 ผลิตภัณฑ์ ที่มีกำไรในทุกปี คือ ผลิตภัณฑ์ B, C, E, และ F และ 3 ผลิตภัณฑ์ ที่ขาดทุนทุกปี คือ ผลิตภัณฑ์ A, D, และ H ส่วนผลิตภัณฑ์ G ที่กำไรเฉพาะปี พ.ศ. 2559 เท่านั้น และเมื่อจำแนกรายปี พบว่า

ปี พ.ศ. 2558 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 72,635,000 บาท จำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่า มีกำไรสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 22,158,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 25,295,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 33,975,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 636,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 2,796,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 384,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G ขาดทุนสุทธิ 2,242,000 บาท และผลิตภัณฑ์ H ขาดทุนสุทธิ 4,007,000 บาท

ปี พ.ศ. 2559 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 70,152,000 บาท จำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่า มีกำไรสุทธิใน 5 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 20,251,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 28,594,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 21,311,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 1,325,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G กำไรสุทธิ 476,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 3 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 355,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 537,000 บาท และผลิตภัณฑ์ H ขาดทุนสุทธิ 913,000 บาท

ปี พ.ศ. 2560 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 63,814,000 บาท จำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่า มีกำไรสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 17,808,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 20,244,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 31,764,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 397,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 1,294,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 839,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G ขาดทุนสุทธิ 938,000 บาท และผลิตภัณฑ์ H ขาดทุนสุทธิ 3,328,000 บาท

ปี พ.ศ. 2561 มีกำไรสุทธิรวม อยู่ที่ 28,261,000 บาท จำแนกรายผลิตภัณฑ์ พบว่า มีกำไรสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ B กำไรสุทธิ 15,077,000 บาท ผลิตภัณฑ์ C กำไรสุทธิ 10,404,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E กำไรสุทธิ 10,052,000 บาท ผลิตภัณฑ์ F กำไรสุทธิ 82,000 บาท และมีขาดทุนสุทธิใน 4 ผลิตภัณฑ์ คือ ผลิตภัณฑ์ A ขาดทุนสุทธิ 176,000 บาท ผลิตภัณฑ์ D ขาดทุนสุทธิ 1,260,000 บาท ผลิตภัณฑ์ G ขาดทุนสุทธิ 3,814,000 บาท และผลิตภัณฑ์ H ขาดทุนสุทธิ 2,103,000 บาท

ตารางที่ 4-15 ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561

ผลิตภัณฑ์	ปี 2558			ปี 2559			ปี 2560			ปี 2561		
	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น
A	644	23,234	36.08	811	25,736	31.73	876	27,466	31.35	867	28219	32.55
B	1,982	100,764	50.84	1,959	98,809	50.44	2,056	102,089	49.65	1,953	98074	50.22
C	1,815	109,692	60.44	2,115	123,208	58.25	1,988	121,529	61.13	1,640	102368	62.42
D	46	3,794	82.48	32	2,813	87.91	44	4,165	94.66	37	3808	102.92
E	3,697	170,211	46.04	2,972	132,221	44.49	3,113	122,859	39.47	2,917	123936	42.49
F	66	5,392	81.70	60	4,052	67.53	77	6,310	81.95	44	3894	88.50
G	1,148	32,719	28.50	726	22,939	31.60	865	29,069	33.61	621	20512	33.03
H	17,432	52,530	3.01	18,013	50,654	2.81	20,529	56,110	2.73	18,577	50972	2.74
รวม	26,830.00	498,336		26,688	460,432		29,548	469,597		26,656	431,783	

จากตารางที่ 4-15 การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุนเดิม ปี พ.ศ. 2558-2561
จำแนกตามผลิตภัณฑ์ พบว่า ผลิตภัณฑ์ A มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 31.35 ถึง 36.08 บาท ผลิตภัณฑ์
B มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 49.65 ถึง 50.84 บาท ผลิตภัณฑ์ C มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 58.25
ถึง 62.42 บาท ผลิตภัณฑ์ D มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 82.48 ถึง 102.92 บาท ผลิตภัณฑ์ E มีต้นทุน
ต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 39.47 ถึง 46.04 บาท ผลิตภัณฑ์ F มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 67.53 ถึง 88.5 บาท
ผลิตภัณฑ์ G มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 28.5 ถึง 33.61 บาท และผลิตภัณฑ์ H มีต้นทุนต่อชิ้น
อยู่ระหว่าง 2.73 ถึง 3.01 บาท

ตารางที่ 4-16 ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561

ผลิตภัณฑ์	ปี 2558			ปี 2559			ปี 2560			ปี 2561		
	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น	หน่วยขาย (พันหน่วย)	ต้นทุนขาย (พันบาท)	ต้นทุน บาท/ชิ้น
A	644	19,897	30.90	811	20,400	25.15	876	21,961	25.07	867	26028	30.02
B	1,982	106,201	53.58	1,959	103,191	52.68	2,056	105,641	51.38	1,953	102830	52.65
C	1,815	109,320	60.23	2,115	122,073	57.72	1,988	120,461	60.59	1,640	100649	61.37
D	46	4,247	92.32	32	3,201	100.03	44	4,460	101.37	37	4040	109.18
E	3,697	181,016	48.96	2,972	143,728	48.36	3,113	138,173	44.39	2,917	133846	45.88
F	66	5,572	84.42	60	4,207	70.12	77	6,394	83.03	44	3915	88.97
G	1,148	25,013	21.79	726	18,837	25.95	865	23,822	27.54	621	16687	26.87
H	17,432	47,072	2.70	18,013	44,795	2.49	20,529	48,685	2.37	18,577	43788	2.36
รวม	26,830.00	498,336		26,688	460,432		29,548	469,597		26,656	431,783	

จากตารางที่ 4-16 การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย ตามวิธีต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561
 จำแนกตามผลิตภัณฑ์ พบว่า ผลิตภัณฑ์ A มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 25.07 ถึง 30.9 บาท ผลิตภัณฑ์
 B มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 51.38 ถึง 53.58 บาท ผลิตภัณฑ์ C มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 57.72
 ถึง 61.37 บาท ผลิตภัณฑ์ D มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 92.32 ถึง 109.18 บาท ผลิตภัณฑ์ E มีต้นทุน
 ต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 44.39 ถึง 48.96 บาท ผลิตภัณฑ์ F มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 70.12 ถึง 88.97 บาท
 ผลิตภัณฑ์ G มีต้นทุนต่อชิ้น อยู่ระหว่าง 21.79 ถึง 27.54 บาท และผลิตภัณฑ์ H มีต้นทุนต่อชิ้น
 อยู่ระหว่าง 2.36 ถึง 2.70 บาท

เมื่อได้ข้อมูลงบกำไรขาดทุนแบบเดิม และงบกำไรขาดทุนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
 ขึ้นตอนต่อไปจะเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิม กับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
 จำแนกแยกตามผลิตภัณฑ์ A-H ดังนี้

ตารางที่ 4-17 การเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ วิธีต้นทุนเดิม กับวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)
 จำแนกตามผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561

ปี พ.ศ.	ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ต่อหน่วย)			
	แบบเดิม	แบบ ABC	ผลต่าง	
ผลิตภัณฑ์ A	บาท	บาท	บาท	ร้อยละ
2558	36.08	30.90	5.18	14.36
2559	31.73	25.15	6.58	20.74
2560	31.35	25.07	6.28	20.03
2561	32.55	30.02	2.53	7.77
ค่าเฉลี่ย	32.93	27.79	5.14	15.72
ผลิตภัณฑ์ B				
2558	50.84	53.58	(2.74)	(5.39)
2559	50.44	52.68	(2.24)	(4.44)
2560	49.65	51.38	(1.73)	(3.48)
2561	50.22	52.65	(2.43)	(4.84)
ค่าเฉลี่ย	50.29	52.57	(2.29)	(4.54)

ตารางที่ 4-17 (ต่อ)

ปี พ.ศ.	ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ต่อหน่วย)			
	แบบเดิม	แบบ ABC	ผลต่าง	
ผลิตภัณฑ์ C				
2558	60.44	60.23	0.21	0.35
2559	58.25	57.72	0.53	0.91
2560	61.13	60.59	0.54	0.88
2561	62.42	61.37	1.05	1.68
ค่าเฉลี่ย	60.56	59.98	0.58	0.96
ผลิตภัณฑ์ D				
	บาท	บาท	บาท	ร้อยละ
2558	82.48	92.32	(9.84)	(11.93)
2559	87.91	100.03	(12.12)	(13.79)
2560	94.66	101.37	(6.71)	(7.09)
2561	102.92	109.18	(6.26)	(6.08)
ค่าเฉลี่ย	91.99	100.73	(8.73)	(9.72)
ผลิตภัณฑ์ E				
2558	46.04	48.96	(2.92)	(6.34)
2559	44.49	48.36	(3.87)	(8.70)
2560	39.47	44.39	(4.92)	(12.47)
2561	42.49	45.88	(3.39)	(7.98)
ค่าเฉลี่ย	43.12	46.90	(3.78)	(8.87)
ผลิตภัณฑ์ F				
2558	81.7	84.42	(2.72)	(3.33)
2559	67.53	70.12	(2.59)	(3.84)
2560	81.95	83.03	(1.08)	(1.32)
2561	88.5	88.97	(0.47)	(0.53)
ค่าเฉลี่ย	79.92	81.64	(1.72)	(2.25)

ตารางที่ 4-17 (ต่อ)

ปี พ.ศ.	ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (ต่อหน่วย)			
	แบบเดิม	แบบ ABC	ผลต่าง	
ผลิตภัณฑ์ G				
2558	28.50	21.79	6.71	23.54
2559	31.60	25.95	5.65	17.88
2560	33.61	27.54	6.07	18.06
2561	33.03	26.87	6.16	18.65
ค่าเฉลี่ย	31.69	25.54	6.15	19.53
ผลิตภัณฑ์ H				
	บาท	บาท	บาท	ร้อยละ
2558	3.01	2.70	0.31	10.30
2559	2.81	2.49	0.32	11.39
2560	2.73	2.37	0.36	13.19
2561	2.74	2.36	0.38	13.87
ค่าเฉลี่ย	2.82	2.48	0.34	12.19

จากตารางที่ 4-17 การเปรียบเทียบต้นทุนผลิตภัณฑ์ วิธีต้นทุนเดิม กับวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) จำแนกตามผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561 พบว่า

ผลิตภัณฑ์ A ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 32.93 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 36.23 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมสูงกว่า 5.14 บาท คิดเป็นร้อยละ 15.72

ผลิตภัณฑ์ B ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 50.29 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 52.57 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมต่ำกว่า 2.29 บาท คิดเป็นร้อยละ 4.54

ผลิตภัณฑ์ C ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 60.56 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 59.98 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมสูงกว่า 0.58 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.96

ผลิตภัณฑ์ D ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 91.99 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 100.73 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมต่ำกว่า 8.73 บาท คิดเป็นร้อยละ 9.72

ผลิตภัณฑ์ E ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 43.12 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 46.90 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมต่ำกว่า 3.78 บาท คิดเป็นร้อยละ 8.87

ผลิตภัณฑ์ F ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 79.92 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 81.64 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมต่ำกว่า 1.72 บาท คิดเป็นร้อยละ 2.25

ผลิตภัณฑ์ G ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 31.69 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 25.54 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมสูงกว่า 6.15 บาท คิดเป็นร้อยละ 19.53

ผลิตภัณฑ์ H ต้นทุนเฉลี่ยต่อชิ้น ของต้นทุนเดิม เท่ากับ 2.82 บาท และต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เท่ากับ 2.48 บาท ผลต่าง ต้นทุนเดิมสูงกว่า 0.34 บาท คิดเป็นร้อยละ 12.19

ตอนที่ 2 การวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA)

ในส่วนนี้จะทำการวัดผลการดำเนินงานโดยวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) ของผลิตภัณฑ์ 8 ชนิด เปรียบเทียบกับกำไรจากวิธีการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อกำหนดราคาขายจากข้อมูลระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ โดยมีประมาณการภาพรวมของมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) เพื่อใช้ประมาณการภาพรวมของมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ของบริษัทกรณีศึกษา ปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 ดังตารางที่ 4-18

ตารางที่ 4-18 ภาพรวมของมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) (หน่วย : พันบาท)

รายการ	ปี 2558	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561
หนี้สินชนิดมีดอกเบี้ย (D)	15	163	452	236
ส่วนของผู้ถือหุ้น (E)	663,107	709,861	737,463	747,577
อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม (Kd) (%)	4.5%	4.5%	4.5%	4.5%
อัตราผลตอบแทนที่ต้องการจากการลงทุน (Ke) (%)	10%	10%	10%	10%
NOPAT	73,987	70,247	63,847	28,298
สินทรัพย์การลงทุน (IC)	644,012	697,624	738,019	744,254
WACC (%)	10%	10%	10%	10%
Capital charge	64,401	69,762	73,802	74,425
EVA	9,586	485	(9,955)	(46,127)

จากตารางที่ 4-18 จะพบว่า ค่าเฉลี่ยของ EVA แต่ละปี ในระยะที่ทำการศึกษาทั้ง 4 ปี โดยในปี พ.ศ. 2558 และปี พ.ศ.2559 มีค่าเป็นบวก คือ 9,586 และ 485 ตามลำดับ และในปี พ.ศ. 2560

และปี พ.ศ. 2561 มีค่าเป็นลบ คือ -9,955 และ -46,127 ตามลำดับ และพบว่า NOPAT มีแนวโน้มลดลงเรื่อย ๆ จากปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 คือ 73,987,000 บาท 70,247,000 บาท 63,847,000 บาท และ 28,298,000 บาท ตามลำดับ

เมื่อได้ภาพรวมของ EVA ในแต่ละปีแล้ว ต่อไปเป็นขั้นตอนการคำนวณ EVA ของผลิตภัณฑ์ทั้ง 8 ชนิด ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ตรวจสอบงบการเงิน

ตรวจสอบงบกำไรขาดทุน สำหรับ ปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 พบว่า มีรายการดอกเบี้ยจ่ายรวมอยู่ด้วย การคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ จะไม่รวมค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย เนื่องจากดอกเบี้ยจ่ายจะนับเป็นต้นทุนทางการเงินที่รวมในส่วนของเงินกู้แล้ว จึงปรับปรุงออกจากผลการดำเนินงาน ดังตารางที่ 4-19 ดังนี้

ตารางที่ 4-19 งบกำไรขาดทุน ตามวิธีคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (หน่วย: พันบาท)

ชื่อบัญชี	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
รายได้	633,946	587,853	590,186	518,046
ต้นทุนขาย	498,336	460,432	469,597	431,783
กำไรขั้นต้น	135,610	127,421	120,589	86,263
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	56,897	51,912	49,293	54,145
กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้	78,713	75,509	71,296	32,118
ดอกเบี้ยจ่าย	1,352	94	33	39
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	77,361	75,415	71,263	32,079
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	4,726	5,262	7,449	3,820
กำไรสุทธิ	72,635	70,153	63,814	28,259
บวก รายการปรับปรุงดอกเบี้ยจ่าย	1,352	94	33	39
NOPAT	73,987	70,247	63,847	28,298

ตรวจสอบงบดุล ตามตารางที่ 4-20 แสดงงบดุล สำหรับ ปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 พบว่า มีรายการสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้างรวมอยู่ด้วย สินทรัพย์ถาวรที่ยังไม่ได้เริ่มดำเนินการ จึงยัง

ไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่องค์กร ดังนั้น สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้างจะถูกปรับปรุงออก เมื่อคำนวณเงินลงทุนในทรัพย์สิน

ตารางที่ 4-20 งบดุล (หน่วย: พันบาท)

รายการ	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	130,494	220,286	304,671	359,670
ลูกหนี้การค้า	90,122	89,324	83,887	73,365
สินค้าคงเหลือ	55,810	46,949	49,245	32,788
ลูกหนี้อื่น	6,977	4,954	3,753	1,881
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	283,403	361,513	441,556	467,704
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
ที่ดิน	27,356	27,356	27,356	27,356
อาคาร (สุทธิ)	118,986	108,725	100,929	90,486
เครื่องจักรและอุปกรณ์ (สุทธิ)	271,242	256,437	218,970	176,461
สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง	29,354	12,415	873	3,675
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น (สุทธิ)	46,376	50,966	50,966	51,066
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	493,314	455,899	399,094	349,044
รวมสินทรัพย์	776,717	817,412	840,650	816,748
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้การค้า	72,153	68,579	63,936	45,980
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	31,198	38,794	37,822	22,839
หนี้สินระยะสั้น	10,243	116	104	116
รวมหนี้สินหมุนเวียน	113,594	107,489	101,862	68,935

ตารางที่ 4-20 (ต่อ)

รายการ	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
หนี้สินไม่หมุนเวียน				
หนี้สินระยะยาว	15	163	452	236
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	15	163	452	236
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
ทุนเรือนหุ้น	90,000	90,000	90,000	90,000
กำไรสะสม	573,108	619,760	648,336	657,577
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	663,108	709,760	738,336	747,577
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	776,717	817,412	840,650	816,748

2. ระบุศูนย์กิจกรรม และกิจกรรม

การคำนวณค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสำหรับแต่ละกิจกรรมจะเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม โดยกิจกรรมหลัก มี 5 ศูนย์กิจกรรม และแต่ละศูนย์กิจกรรมประกอบไปด้วยกิจกรรมดำเนินงาน ดังตารางที่ 4-21

ตารางที่ 4-21 ศูนย์กิจกรรมและกิจกรรม

ศูนย์กิจกรรม	กิจกรรม
การจัดการขั้นตอนการผลิต	การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การวางแผนการผลิต
การจัดการสินค้าคงคลัง	การจัดหาวัตถุดิบ การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ
การบริหารงาน	การจัดหาแรงงาน การบริหารงาน
การขายและการกระจายสินค้า	การจัดแสดงสินค้า การขายสินค้า
ส่วนลูกค้าสัมพันธ์	การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า การวางบิลและเรียกเก็บเงิน

3. กำหนดตัวหลักต้นทุน

จากตารางที่ 4-21 เมื่อระบุกิจกรรม เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์ได้แล้ว ขั้นตอนนี้จะเป็นการกำหนดตัวหลักต้นทุน (Cost driver) โดยใช้ตัวหลักต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรม ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ดังตารางที่ 4-22

ตารางที่ 4-22 ตัวหลักต้นทุน (Cost driver)

กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ครั้ง)
การวางแผนการผลิต	จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต (ครั้ง)
การจัดหาวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ (ครั้ง)
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)
การจัดการแรงงาน	จำนวนพนักงาน (คน)
การบริหารงาน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)
การจัดแสดงสินค้า	จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า (ครั้ง)
การขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)

ตารางที่ 4-22 กิจกรรมและตัวหลักต้นทุนมีทั้งหมด 10 กิจกรรม โดยเริ่มตั้งแต่การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต จนถึง การวางบิลและเรียกเก็บเงิน โดยแต่ละกิจกรรม มีตัวหลักต้นทุน ดังนี้

การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต ตัวหลักต้นทุน คือ จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต เมื่อจะผลิตแผนการผลิตจะเขียนใบเบิกวัตถุดิบประจำวัน ส่งให้แผนกคลังสินค้า จากนั้นแผนกคลังสินค้าจะทยอยส่งวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตจนครบตามใบเบิก

การวางแผนการผลิต ตัวหลักต้นทุน คือ จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต

การจัดหาวัตถุดิบ ตัวหลักต้นทุน คือ จำนวนครั้งในการสั่งซื้อวัตถุดิบ

การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ ตัวหลักต้นทุน คือ พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)

การจัดการแรงงาน ตัวหลักต้นทุน คือ จำนวนพนักงานการผลิตที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิตโดยตรงประจำในแต่ละผลิตภัณฑ์

การบริหารงาน ตัวหลักค้ำต้นทุน คือ ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์

การจัดแสดงสินค้า ตัวหลักค้ำต้นทุน คือ จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า โดย 1 ปี จะจัดแสดงสินค้า 1 ครั้ง โดยมี 3 สินค้าที่ไม่ได้นำไปจัดแสดงคือ สินค้า D สินค้า F และสินค้า G

การขายสินค้า ตัวหลักค้ำต้นทุน คือ จำนวนครั้งที่ขายสินค้า

การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า ตัวหลักค้ำต้นทุน คือ จำนวนครั้งที่ขายสินค้า

การวางบิลและเรียกเก็บเงิน ตัวหลักค้ำต้นทุน คือ ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์

รายละเอียดของตัวหลักค้ำต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นจะแสดงในภาคผนวก โดยแสดงแยกตามกิจกรรมเป็นรายผลิตภัณฑ์ แยกปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561

4. กำหนดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสำหรับแต่ละกิจกรรม

การกำหนดค่าใช้จ่ายดำเนินงานในชั้นตอนนี้ เพื่อเป็นการกำหนดต้นทุนการดำเนินงาน ซึ่งตัวเลขที่นำมาคำนวณได้มาจากงบกำไรขาดทุนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 เท่ากับ 56,897,000 บาท 51,912,000 บาท 49,293,000 บาท 54,145,000 บาท ตามลำดับ โดยตารางที่ 4-23 จะแสดงค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม

การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายแผนกคลังสินค้า ส่วนงานจ่ายวัตถุดิบ

การวางแผนการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายแผนกคลังสินค้า ส่วนงานวางแผน

การจัดหาวัตถุดิบ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการสั่งซื้อสินค้า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายแผนกคลังสินค้า ส่วนงานคลังสินค้า

การจัดหาแรงงาน ได้แก่ เงินเดือนในส่วนงานบริหาร

การบริหารงาน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ เช่น ค่าที่ปรึกษา ค่าดูแลระบบสารสนเทศ

การจัดแสดงสินค้า ได้แก่ เป็นค่าใช้จ่ายในการออกบูทจัดแสดงสินค้า

การขายสินค้า ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกจำหน่าย เช่น ค่าขนส่ง ค่าประกันสินค้า

การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการติดต่อลูกค้า เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการประชุมกับลูกค้า ค่าบริการระบบออนไลน์ของลูกค้า

การวางบิลและเรียกเก็บเงิน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการติดต่อประสานงานเพื่อวางบิลและเรียกเก็บเงิน

ตารางที่ 4-23 ต้นทุนกิจกรรมดำเนินงาน (หน่วย : พันบาท)

กิจกรรม	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	1,836	1,980	2,040	2,100
การวางแผนการผลิต	490	513	493	525
การจัดหาวัตถุดิบ	569	594	578	613
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	683	756	760	788
การจัดหาแรงงาน	18,659	19,651	17,595	21,799
การบริหารงาน	15,727	13,367	12,023	14,224
การจัดแสดงสินค้า	8,948	6,021	6,888	5,683
การขายสินค้า	5,560	5,205	4,259	4,614
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,980	2,550	3,478	2,449
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	1,445	1,275	1,179	1,350
รวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	56,897	51,912	49,293	54,145

5. การคำนวณต้นทุนเงินทุน (Cost of capital) โดยใช้วิธี Activity-Capital Dependence

(ACD) analysis

เพื่อจัดสรรต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ในขั้นตอนนี้ ทำการวิเคราะห์กิจกรรมแบบ ACD เพื่อกำหนดต้นทุนเงินทุนของกิจกรรมที่แท้จริง ผู้ถือหุ้นของบริษัทกรณีศึกษาได้กำหนดอัตราผลตอบแทนที่ต้องการ (Required Rate of Return: RRR) เท่ากับ 10% จากนั้นเงินลงทุน

(Investment Capital: IC) จะถูกนำมาจากงบดุล โดยคำนวณจาก

สินทรัพย์รวม XXX

หัก หนี้สินที่ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี ชนิดไม่มีดอกเบี้ย

 เจ้าหนี้การค้า XXX

 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย XXX XXX

หัก สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง XXX

Investment Capital: IC) XXX

ซึ่งแสดงในตารางที่ 4-24 โดยแยกเป็นรายปี จากปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 ดังนี้

ตารางที่ 4-24 เงินลงทุนในทรัพย์สิน (หน่วย: พันบาท)

รายการ	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
สินทรัพย์รวม	776,717	817,412	840,650	816,748
หัก : หนี้สินที่ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี				
ชนิดไม่มีดอกเบี้ย				
เจ้าหนี้การค้า	(72,153)	(68,579)	(63,936)	(45,980)
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	(31,198)	(38,794)	(37,822)	(22,839)
หัก สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง	(29,354)	(12,415)	(873)	(3,675)
เงินลงทุนในทรัพย์สิน	644,012	697,624	738,019	744,254

ต้นทุนเงินทุน (Cost of Capital: CC) ที่ RRR เท่ากับ 10% ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนเงินทุนของปี พ.ศ. 2558 ดังต่อไปนี้

$$CC = \text{เงินลงทุนในทรัพย์สิน} \times \text{RRR}$$

$$CC = 64,401,000 \text{ บาท}$$

โดย

$$\text{เงินลงทุนในทรัพย์สิน} = 644,012,000 \text{ ปี}$$

$$\text{RRR} = 10\%$$

ดังนั้น Cost of Capital ของแต่ละปีคำนวณได้ดังนี้

$$\text{ปี 2558} = 64,401,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ปี 2559} = 69,762,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ปี 2560} = 73,802,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ปี 2561} = 74,425,000 \text{ บาท}$$

จากนั้น ต้นทุนเงินทุนทั้งหมดจะต้องจัดสรรเข้าสู่กิจกรรมทั้งหมด โดยแต่ละกิจกรรมควรมีผลตอบแทนที่ครอบคลุมต้นทุนเงินทุนได้ ซึ่งการจัดสรรต้นทุนเงินเข้าสู่แต่ละกิจกรรมนั้น จะกำหนดเป็นอัตราโดยการวิเคราะห์กิจกรรมแบบ Activity-Capital Dependence (ACD) Analysis ซึ่งแสดงในตารางที่ 4-22 แถวในตาราง ACD แทนกิจกรรม ส่วนคอลัมน์แทน หมวดบัญชีในงบดุล จากนั้น เครื่องหมายทั้งหมดถูกที่แสดงในตาราง ACD จะถูกแทนที่ด้วยค่าระหว่าง 0 ถึง 1 แสดงถึง

เปอร์เซ็นต์ของความต้งการค้ทุนเงินท่นที่จ้เป็นสำหรับแต่ละกิจกรรม เช่น มีเพียง 3 กิจกรรมที่ต้งการท่นในเครื่องจักรอุปกรณ์ คือ การจ้ยว้ตถุคิบเข้าสู่กระบวนการผลิต การวางแผนการผลิต และการบริหารงาน จากนั้นก็กำหนดอัตราการจัดสรรค้ทุนเงินท่นเข้าสู่แต่ละกิจกรรม โดยกิจกรรมการจ้ยว้ตถุคิบเข้าสู่กระบวนการผลิต รับผิดชอบการท่นในเครื่องจักรและอุปกรณ์ไป 70% กิจกรรมวางแผนการผลิต รับผิดชอบไป 20% และกิจกรรมการบริหารงาน รับผิดชอบไป 10% จากข้อมูลนี้เครื่องหมายถูก จะถูกแทนค่าด้วย ค่าน้้าหนัก 0.70 ค่าน้้าหนัก 0.20 และค่าน้้าหนัก 0.10 ค่าน้้าหนักรวมเท่ากับ 1 ตามลำดับ ดังตารางที่ 4-25

ตารางที่ 4-25 การจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD)

Activities (i)	Accounting Category (j)									
	เงินสด	ลูกหนี้	สินค้าคงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	สิ่งปลูกสร้าง	อุปกรณ์	สินทรัพย์อื่น	เจ้าหนี้การค้า	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต			✓		✓	✓	✓			
การวางแผนการผลิต					✓	✓	✓			
การจัดหาวัตถุดิบ	✓	✓	✓		✓	✓			✓	
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ			✓		✓	✓				
การจัดหาแรงงาน	✓				✓	✓				✓
การบริหารงาน	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
การจัดแสดงสินค้า			✓		✓	✓		✓		
การขายสินค้า			✓		✓	✓		✓		
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า		✓	✓		✓	✓				
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	✓	✓		✓	✓	✓				

ตารางที่ 4-26 คำนวณการพึ่งพิงการจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD) ปี 2561

กิจกรรม	หมวดบัญชี										Activity capital charge	
	เงินสด	ลูกหนี้การค้า	สินค้าคงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักรและอุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	เจ้าหนี้การค้า	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต			0.2		0.1	0.1	0.7					14,184
การวางแผนการผลิต					0.1	0.1	0.2					4,708
การจัดหาวัตถุดิบ	0.1	0.5	0.1		0.1	0.1			1.00			4,174
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ			0.1		0.1	0.1						1,506
การจัดหาแรงงาน	0.2				0.1	0.1					0.5	7,230
การบริหารงาน	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1	0.4		0.5		8,540
การจัดแสดงสินค้า			0.1		0.1	0.1		0.3				3,039
การขายสินค้า			0.3		0.1	0.1		0.3				3,694
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า		0.1	0.1		0.1	0.1						2,240
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	0.6	0.3		0.8	0.1	0.1						25,110
Capital Charge	35,967	7,337	3,279	188	2,736	9,049	17,646	5,107	(4,598)	(2,284)		74,425

จากตารางที่ 4-26 คำนวณการกระจายต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD) เป็นการกระจายต้นทุนเงินทุนให้แก่แต่ละกิจกรรม โดย Total capital charge (บรรทัดสุดท้ายในตารางที่ 4-23) เท่ากับ 74,425,000 บาท ซึ่งเกิดจากผลรวมของต้นทุนเงินทุนในแต่ละกิจกรรมสามารถอธิบายในแนวดิ่ง และแนวนอน ดังนี้

แนวดิ่ง บัญชีเงินสด ประกอบด้วย 4 กิจกรรม คือ การจัดหาวัตถุดิบ (ค่าน้ำหนัก = 0.1) การจัดหาแรงงาน (ค่าน้ำหนัก = 0.2) การบริหารงาน (ค่าน้ำหนัก = 0.1) การวางบิลและเรียกเก็บเงิน (ค่าน้ำหนัก = 0.6) คำนวณรวมเท่ากับ 1 ส่วน Capital Charge เท่ากับ 35,967,000 บาท เกิดจากรายการเงินสดในงบดุล (ตารางที่ 4-13) คูณด้วย อัตราผลตอบแทนที่เหมาะสม (RRR = 10%) ($359,670,000 \times 10\% = 35,967,000$)

แนวนอน การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต ประกอบด้วย บัญชีสินค้าคงเหลือ (ค่าน้ำหนัก = 0.2) ที่ดิน (ค่าน้ำหนัก = 0.1) อาคาร (ค่าน้ำหนัก = 0.1) เครื่องจักรและอุปกรณ์ (ค่าน้ำหนัก = 0.7) จากนั้น นำค่าน้ำหนักของแต่ละตัวคูณด้วย Capital charge จะได้เป็น Activity capital charge ของ การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต คือ $14,184,000$ บาท ($3,279 \times 0.2$) + ($2,736 \times 0.1$) + ($9,049 \times 0.1$) + ($17,646 \times 0.7$)

รายละเอียดของค่าน้ำหนักการกระจายต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD) แสดงในภาคผนวก ค ตารางที่ ค-1 โดยแสดงแยกตามกิจกรรมเป็นรายผลิตภัณฑ์ แยกปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561

เมื่อทราบต้นทุนของเงินทุนในแต่ละกิจกรรมจากการกระจายต้นทุนเงินทุนด้วยการวิเคราะห์ ACD แล้ว แล้วจึงตัวเลขช่องขวาสุด (Activity capital charge) มาสรุปแยกเป็นรายปี ดังตารางที่ 4-27

ตารางที่ 4-27 ต้นทุนของเงินทุน (หน่วย: พันบาท)

กิจกรรม	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	21,567	20,251	17,594	14,184
การวางแผนการผลิต	6,888	6,490	5,662	4,708
การจัดหาวัตถุดิบ	617	1,641	2,623	4,174
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	2,022	1,830	1,775	1,506
การจัดหาแรงงาน	2,513	3,827	5,485	7,230

ตารางที่ 4-27 (ต่อ)

กิจกรรม	ปี พ.ศ.			
	2558	2559	2560	2561
การบริหารงาน	7,375	7,688	8,074	8,540
การจัดแสดงสินค้า	3,413	3,359	3,305	3,039
การขายสินค้า	4,529	4,298	4,290	3,694
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,923	2,724	2,614	2,240
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	12,554	17,654	22,380	25,110
รวมต้นทุนเงินทุน	64,401	69,762	73,802	74,425

6. การจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานและต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์

การจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงาน

ในขั้นตอนนี้จะเป็นการจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด โดยตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ของกิจกรรมดำเนินงาน เช่น ปี 2561 กิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต มีค่าใช้จ่ายดำเนินงาน เท่ากับ 2,100,000 บาท ตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) คือ จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต จากการรวบรวม Cost driver ของแต่ละผลิตภัณฑ์ มีดังนี้

ผลิตภัณฑ์ A	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	3,223 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ B	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	14,946 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ C	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	15,768 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ D	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	596 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ E	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	28,093 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ F	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	438 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ G	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	1,675 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ H	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	0 ครั้ง
	รวม	<u>64,739 ครั้ง</u>

ผลิตภัณฑ์ H ไม่มีการขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตเนื่องจากพื้นที่ในการจัดเก็บอยู่ในส่วนงานของแผนกการผลิต

คำนวณค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์ A โดยค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต คูณ จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิตของผลิตภัณฑ์ Aหารด้วยจำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบรวม ดังนั้น ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ของผลิตภัณฑ์ A ในกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต เท่ากับ 105,000 บาท ($2,100,000 \times 3,223 / 64,739$)

รายละเอียดของจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์นั้น จะแสดงในภาคผนวก ข ตารางที่ ข-2 โดยแสดงแยกตามกิจกรรมเป็นรายผลิตภัณฑ์ แยกปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2560

การจัดสรรต้นทุนเงินทุนสู่ผลิตภัณฑ์

การจัดสรรต้นทุนเงินทุนสู่ผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด มีวิธีการคำนวณเหมือนกับการจัดสรร ค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์ (หัวข้อ 6) โดยใช้ตัวอย่างเดียวกัน ปี พ.ศ. 2561 กิจกรรมการจ่าย วัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต มีต้นทุนเงินทุน เท่ากับ 14,184,000 บาท ตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) คือ จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต จากการรวบรวม Cost driver ของแต่ละผลิตภัณฑ์ มีดังนี้

ผลิตภัณฑ์ A	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	3,223 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ B	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	14,946 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ C	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	15,768 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ D	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	596 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ E	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	28,093 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ F	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	438 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ G	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	1,675 ครั้ง
ผลิตภัณฑ์ H	ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต	<u>0</u> ครั้ง
	รวม	<u>64,739</u> ครั้ง

ผลิตภัณฑ์ H ไม่มีการขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตเนื่องจากพื้นที่ในการจัดเก็บ อยู่ในส่วนงานของแผนกการผลิต

คำนวณต้นทุนเงินทุนของกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์ A โดย ค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต คูณ จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิตของผลิตภัณฑ์ Aหารด้วยจำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบรวม ดังนั้น ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ของผลิตภัณฑ์ A ในกิจกรรมการจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต เท่ากับ 706,000 บาท ($14,184,000 \times 3,223 / 64,739$)

รายละเอียดของจัดสรรต้นทุนเงินทุนผู้ผลิตภัณฑ์นั้น จะแสดงในภาคผนวก ข ตารางที่
ข-3 โดยแสดงแยกตามกิจกรรมเป็นรายผลิตภัณฑ์ แยกปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2560

7. จัดทำงบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ร่วมกับมูลค่าเพิ่มเชิง
เศรษฐศาสตร์ ดังตารางที่ 4-28

ตารางที่ 4-28 งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ร่วมกับวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ ปี พ.ศ. 2558-2561 (หน่วย : พันบาท)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ปี 2558									
ยอดขาย	23,114	135,400	150,244	4,161	228,291	6,624	33,864	52,248	633,946
ต้นทุนขาย	19,897	106,201	109,320	4,247	181,016	5,572	25,013	47,072	498,338
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	4,574	12,551	12,491	1,425	16,804	800	2,191	6,061	56,897
รายได้จากการดำเนินงาน	(1,357)	16,648	28,433	(1,511)	30,471	252	6,660	(885)	78,711
ค่าใช้จ่ายภาษี	35	1,076	1,651	0	1,490	29	351	94	4,726
กำไรหลังหักภาษี	(1,392)	15,572	26,782	(1,511)	28,981	223	6,309	(979)	73,985
ต้นทุนของเงินทุน	2,689	14,129	13,423	641	25,648	682	2,126	5,063	64,401
มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA)	(4,081)	1,443	13,359	(2,152)	3,333	(459)	4,183	(6,042)	9,584
ปี 2559									
ยอดขาย	28,822	132,147	168,298	2,786	169,863	5,972	26,205	53,759	587,852
ต้นทุนขาย	20,400	103,191	122,073	3,201	143,728	4,207	18,837	44,795	460,432
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (จัดสรรโดยวิธี EVA)	3,408	11,471	13,325	598	14,453	775	1,391	6,491	51,912
รายได้จากการดำเนินงาน	5,014	17,485	32,900	(1,013)	11,682	990	5,977	2,473	75,508
ค่าใช้จ่ายภาษี	369	1,175	2,201	0	726	87	339	365	5,262

ตารางที่ 4-28 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
กำไรหลังหักภาษี	4,645	16,310	30,699	(1,013)	10,956	903	5,638	2,108	70,246
ต้นทุนของเงินทุน	3,274	15,986	17,776	442	23,126	715	2,394	6,049	69,762
มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA)	1,371	324	12,923	(1,455)	(12,170)	188	3,244	(3,941)	484
ปี 2560									
ยอดขาย	31,574	133,577	155,452	3,844	168,247	7,667	29,473	60,351	590,185
ต้นทุนขาย	21,961	105,641	120,461	4,460	138,173	6,394	23,822	48,685	469,597
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	4,711	11,833	11,462	518	12,114	882	1,025	6,748	49,293
รายได้จากการดำเนินงาน	4,902	16,103	23,529	(1,134)	17,960	391	4,626	4,918	71,295
ค่าใช้จ่ายภาษี	689	1,840	2,208	0	1,501	78	315	818	7,449
กำไรหลังหักภาษี	4,213	14,263	21,321	(1,134)	16,459	313	4,311	4,100	63,846
ต้นทุนของเงินทุน	4,080	17,097	17,533	607	23,681	955	2,609	7,240	73,802
มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA)	133	(2,834)	3,788	(1,741)	(7,222)	(642)	1,702	(3,140)	(9,956)
ปี 2561									
ยอดขาย	32,460	125,862	127,893	3,160	151,587	4,388	18,622	54,074	518,046
ต้นทุนขาย	26,028	102,830	100,649	4,040	133,846	3,915	16,687	43,788	431,783

ตารางที่ 4-28 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	7,365	11,876	11,506	1,167	13,842	1,021	1,121	6,247	54,145
รายได้จากการดำเนินงาน	(933)	11,156	15,738	(2,047)	3,899	(548)	814	4,039	32,118
ค่าใช้จ่ายภาษี	259	1,325	1,556	0	18	8	1	653	3,820
กำไรหลังหักภาษี	(1,192)	9,831	14,182	(2,047)	3,881	(556)	813	3,386	28,298
ต้นทุนของเงินทุน	6,169	17,557	16,844	789	22,819	806	1,977	7,464	74,425
มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA)	(7,361)	(7,726)	(2,662)	(2,836)	(18,938)	(1,362)	(1,164)	(4,078)	(46,127)

ตารางที่ 4-28 งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ร่วมกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ปี พ.ศ. 2558-2561 การคำนวณมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) = ยอดขาย - ต้นทุนขาย - ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (จัดสรรโดยวิธี EVA) - ค่าใช้จ่ายภาษี - ต้นทุนของเงินทุน พบว่า

ปี 2558 มียอดรวมมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) เท่ากับ 9,584,000 บาท
(633,946,000 - 498,338,000 - 56,897,000 - 4,726,000 - 64,401,000)

ปี 2559 มียอดรวมมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) เท่ากับ 484,000 บาท
(587,852,000 - 460,432,000 - 51,912,000 - 5,262,000 - 69,762,000)

ปี 2560 มียอดรวมมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) เท่ากับ (9,956,000) บาท
(590,185,000 - 469,597,000 - 49,293,000 - 7,449,000 - 7,382,000)

ปี 2561 มียอดรวมมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ (EVA) เท่ากับ (46,127,000) บาท
(518,046,000 - 431,783,000 - 54,145,000 - 3,820,000 - 74,425,000)

8. สรุป EVA ต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์

จากการคำนวณต้นทุนแบบ ABC และคำนวณ EVA แยกเป็นผลิตภัณฑ์แล้ว จากนั้นจึงนำข้อมูลมาแสดงเป็น งบกำไรขาดทุนตามวิธีต้นทุนแบบ ABC ร่วมกับ EVA ต่อหน่วยของปี พ.ศ.2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 ดังตารางที่ 4-29

โดย

ราคาขายต่อหน่วย	=	ยอดขาย/ จำนวนหน่วยขาย
ต้นทุนขายต่อหน่วย	=	ต้นทุนการผลิต/ จำนวนการผลิต
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานต่อหน่วย	=	ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน/ จำนวนหน่วยขาย
ค่าใช้จ่ายภาษีต่อหน่วย	=	ค่าใช้จ่ายภาษี/ จำนวนหน่วยขาย
ต้นทุนเงินทุนต่อหน่วย	=	ต้นทุนเงินทุน/ จำนวนหน่วยขาย
EVA	=	ราคาขายต่อหน่วย-ต้นทุนขายต่อหน่วย- ค่าใช้จ่ายดำเนินงานต่อหน่วย-ค่าใช้จ่ายภาษีต่อ หน่วย-ต้นทุนเงินทุนต่อหน่วย

ตารางที่ 4-29 มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ต่อหน่วยของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561

(หน่วย : บาท)

ผลิตภัณฑ์	ราคาขาย	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่าย ดำเนินงาน	ค่าใช้จ่าย ภาษี	ต้นทุน เงินทุน	EVA
ปี 2558						
A	35.89	30.90	7.10	0.05	4.18	(6.34)
B	68.31	53.58	6.33	0.54	7.13	0.72
C	82.78	60.23	6.88	0.91	7.40	7.36
D	90.46	92.32	30.98	-	13.93	(46.77)
E	61.75	48.96	4.55	0.40	6.94	0.89
F	100.36	84.42	12.12	0.44	10.33	(6.95)
G	29.50	21.79	1.91	0.31	1.85	3.65
H	3.00	2.70	0.35	0.01	0.29	(0.35)
ปี 2559						
A	35.54	25.15	4.20	0.45	4.04	1.69
B	67.46	52.68	5.86	0.60	8.16	0.16
C	79.57	57.72	6.30	1.04	8.40	6.11
D	87.06	100.03	18.69	-	13.81	(45.47)
E	57.15	48.36	4.86	0.24	7.78	(4.10)
F	99.53	70.12	12.92	1.45	11.92	3.12
G	36.10	25.95	1.92	0.47	3.30	4.47
H	2.98	2.49	0.36	0.02	0.34	(0.23)
ปี 2560						
A	36.04	25.07	5.10	0.79	4.66	0.42
B	64.97	51.38	5.54	0.89	8.32	(1.17)
C	78.20	60.59	5.53	1.11	8.82	2.15
D	87.36	101.37	37.64	-	13.80	(65.45)
E	54.05	44.39	3.67	0.48	7.61	(2.10)
F	99.57	83.03	26.21	1.01	12.40	(23.09)

ตารางที่ 4-29 มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ต่อหน่วยของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561 (ต่อ)

(หน่วย : บาท)

ผลิตภัณฑ์	ราคาขาย	ต้นทุนขาย	ค่าใช้จ่าย ดำเนินงาน	ค่าใช้จ่าย ภาษี	ต้นทุน เงินทุน	EVA
G	34.07	27.54	1.15	0.36	3.02	2.00
H	2.94	2.37	0.31	0.04	0.35	(0.13)
ปี 2561						
A	37.44	30.02	8.49	0.30	7.12	(8.49)
B	64.45	52.65	6.08	0.68	8.99	(3.95)
C	77.98	61.37	7.02	0.95	10.27	(1.63)
D	85.41	109.18	31.54	-	21.32	(76.63)
E	51.97	45.88	4.75	0.01	7.82	(6.49)
F	99.73	88.97	23.20	0.18	18.32	(30.94)
G	29.99	26.87	1.81	0.00	3.18	(1.87)
H	2.91	2.36	0.34	0.04	0.40	(0.22)

จากตารางที่ 4-29 มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ต่อหน่วยของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561 พบว่า

ปี พ.ศ. 2558 ผลิตภัณฑ์ที่ EVA มีค่า < 0 มี 4 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ A = (6.34) ผลิตภัณฑ์ D = (46.77) ผลิตภัณฑ์ F = (6.95) และผลิตภัณฑ์ H = (0.35)

ปี พ.ศ. 2559 ผลิตภัณฑ์ที่ EVA มีค่า < 0 มี 3 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ D = (45.47) ผลิตภัณฑ์ E = (4.10) และผลิตภัณฑ์ H = (0.23)

ปี พ.ศ. 2560 ผลิตภัณฑ์ที่ EVA มีค่า < 0 มี 5 ผลิตภัณฑ์ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ B = (1.17) ผลิตภัณฑ์ D = (65.45) ผลิตภัณฑ์ E = (2.10) ผลิตภัณฑ์ F = (23.09) และ ผลิตภัณฑ์ H = (0.13)

ปี พ.ศ. 2561 ผลิตภัณฑ์ทุกชนิดมีค่า EVA < 0

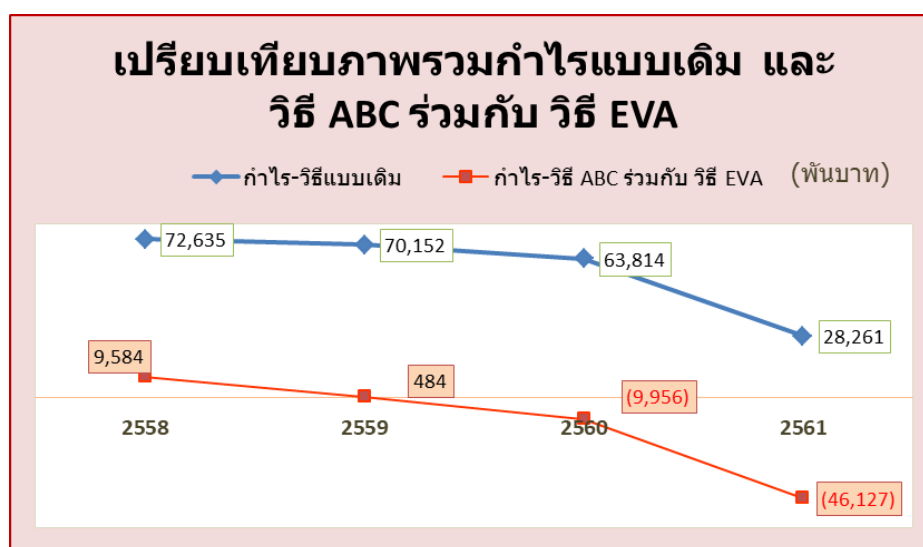
3. การเปรียบเทียบกำไรขาดทุน วิธีแบบเดิม กับ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA เป็นการเปรียบเทียบกำไรขาดทุน ทั้ง 4 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558-2561 ระหว่าง วิธี ABC กับ กำไรจากวิธี EVA และเปรียบเทียบรายผลิตภัณฑ์ A-H ดังตารางที่ 4-30 ถึง 4-38

ตารางที่ 4-30 การเปรียบเทียบภาพรวมกำไรจากวิธีแบบเดิมและกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	72,633	9,584
2559	70,152	484
2560	63,814	(9,956)
2561	28,261	(46,127)

จากตารางที่ 4-30 การเปรียบเทียบภาพรวมกำไรจากวิธีแบบเดิมและกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA พบว่า บริษัท วิธีแบบเดิม มีกำไรทุกปี ส่วนวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ปี พ.ศ. 2558 - 2559 กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA มีค่า > 0 คือ 9,584,000 บาท และ 484,000 บาท ตามลำดับ ส่วนปี พ.ศ. 2560-2561 มีค่า < 0 คือ (9,956,000) และ (46,127,000) ตามลำดับ

ในภาพรวม บริษัทผลกำไรจากวิธีแบบเดิม อย่างต่อเนื่อง ซึ่งแสดงว่าบริษัทมีการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ แต่กำไรจากวิธีแบบร่วมกับวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA มีค่า < 0 ดังนั้น บริษัทควรเน้นลดต้นทุนที่สามารถควบคุมได้ และเพิ่มยอดขาย เพื่อเพิ่มค่ากำไรทางเศรษฐศาสตร์ ให้มีค่ามากกว่าศูนย์ ดังภาพที่ 4-1



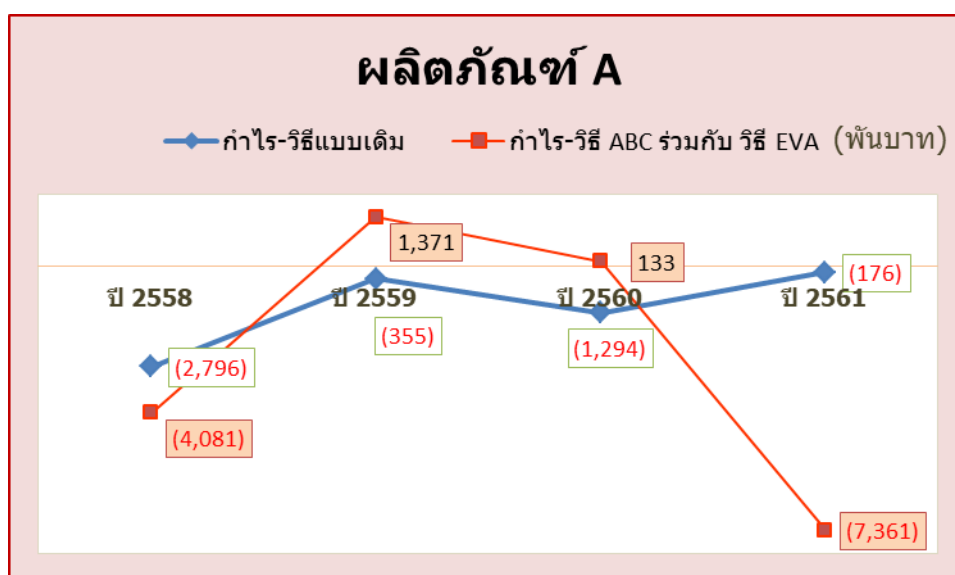
ภาพที่ 4-1 เปรียบเทียบภาพรวมกำไรจากวิธีแบบเดิมและกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA

ข้อมูลการเปรียบเทียบจำแนกตามผลิตภัณฑ์ แสดงดังตารางที่ 4-31 ถึงตารางที่ 4-38 และภาพที่ 4-2 ถึง ภาพที่ 4-9 ดังนี้

ตารางที่ 4-31 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ A

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	(2,796)	(4,081)
2559	(355)	1,371
2560	(1,294)	133
2561	(176)	(7,361)

จากตารางที่ 4-31 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ของผลิตภัณฑ์ A ในปี พ.ศ. 2558 ถึงปี พ.ศ. 2561 มีผลขาดทุนจากวิธีแบบเดิม คือ (2,796,000) บาท (355,000) บาท (1,294,000) บาท และ (176,000) บาท ตามลำดับ เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายต้นทุนแบบเดิมสูง กำไร-วิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA มีค่า < 0 ในปี 2558 และปี 2561 คือ (4,081,000) และ (7,361,000) เนื่องจาก ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายดำเนินงานสูงขึ้น โดยที่ ยอดขายเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย ดังภาพที่ 4-2

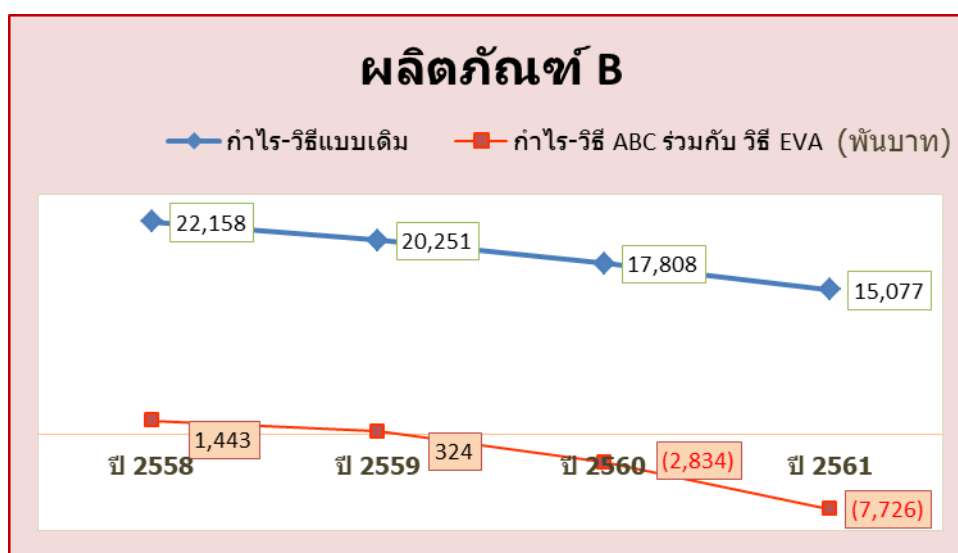


ภาพที่ 4-2 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ A

ตารางที่ 4-32 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ B

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	22,158	1,443
2559	20,251	324
2560	17,808	(2,834)
2561	15,077	(7,726)

จากตารางที่ 4-32 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ของผลิตภัณฑ์ B พบว่าผลิตภัณฑ์ B มีกำไรจากวิธีแบบเดิม ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561 คือ 22,158,000 บาท 20,251,000 บาท, 17,808,000 บาท และ 15,077,000 บาท ตามลำดับ ในขณะที่กำไรจากวิธี EVA < 0 ในปี พ.ศ. 2560 และ ปี พ.ศ. 2561 คือ (2,834,000) บาท และ (7,726,000) บาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นผลมาจากยอดขายลดลง แต่ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่ลดลงด้วย ดังภาพที่ 4-3

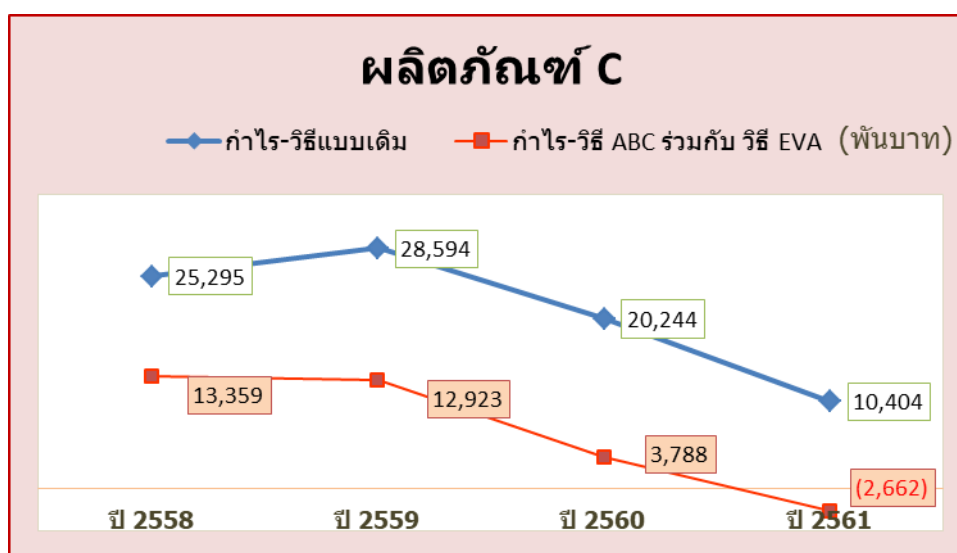


ภาพที่ 4-3 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ B

ตารางที่ 4-33 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ C

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	25,295	13,359
2559	28,594	12,923
2560	20,244	3,788
2561	10,404	(2,662)

จากตารางที่ 4-33 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ C พบว่า กำไรจากวิธีแบบเดิม ของผลิตภัณฑ์ C ลดลง จาก 20,244,000 บาท ในปี พ.ศ. 2560 เป็น 10,404,000 บาท ในปี พ.ศ. 2561 กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA มีค่า < 0 ในปี 2561 คือ (2,662,000) บาท เนื่องจากยอดขายลดลงในปี พ.ศ. 2561 แต่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่ลดลง ดังภาพที่ 4-4

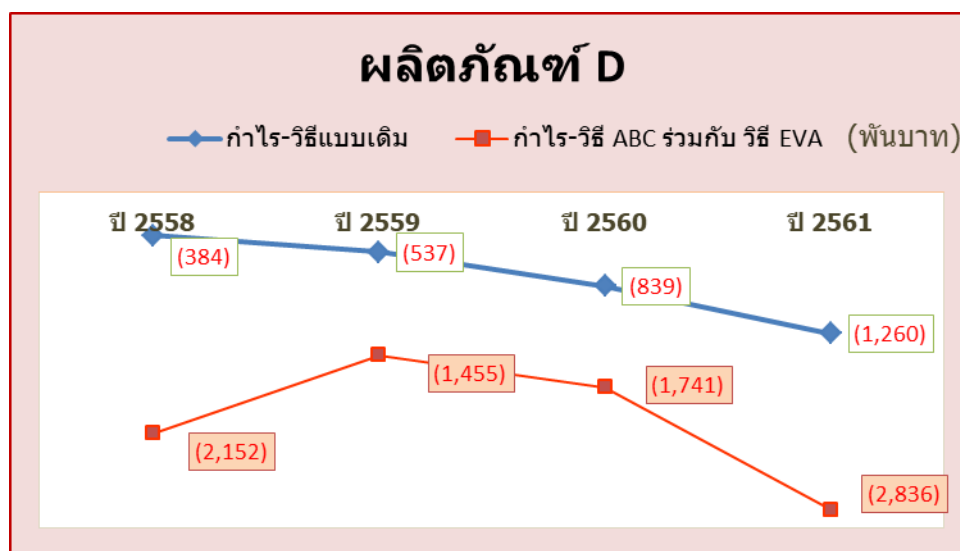


ภาพที่ 4-4 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ C

ตารางที่ 4-34 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ D

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	(1,528)	(2,152)
2559	(1,014)	(1,455)
2560	(1,134)	(1,741)
2561	(2,047)	(2,836)

จากตารางที่ 4-34 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ D ดังภาพที่ 4-5

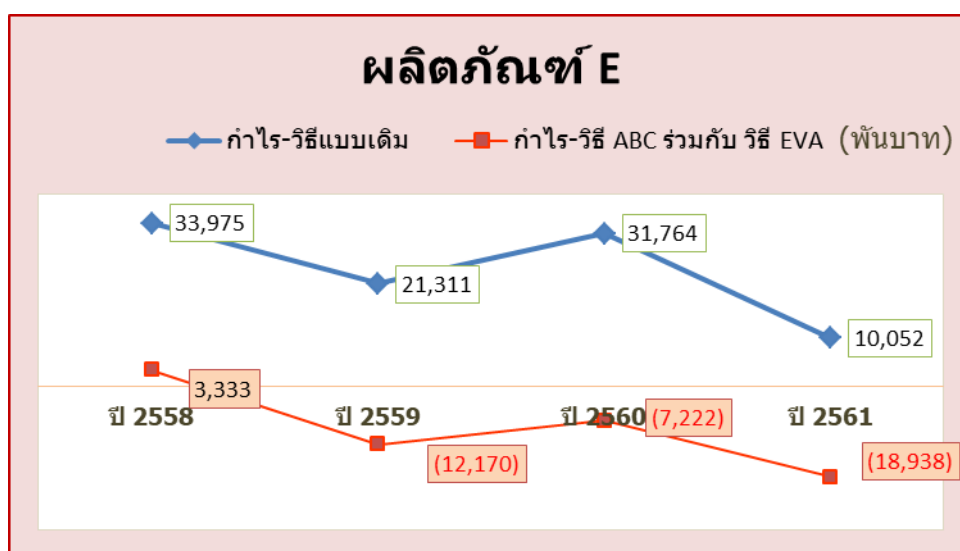


ภาพที่ 4-5 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ D

ตารางที่ 4-35 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ E

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	33,975	3,333
2559	21,311	(12,170)
2560	31,764	(7,222)
2561	10,052	(18,938)

จากตารางที่ 4-35 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ E พบว่า ผลิตภัณฑ์ E เป็นผลิตภัณฑ์ที่มียอดขายสูงสุดของบริษัท กำไรวิธีแบบเดิม ลดลงอย่างมาก จาก 31,764,000 บาท ในปี พ.ศ. 2560 เป็น 10,052,000 บาท ในปี พ.ศ. 2561 และกำไรวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA มีค่า < 0 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 คือ (12,170,000) (7,222,000) และ (18,938,000) ตามลำดับ ผลมาจากการปรับราคาขายลดลง ยอดขายลดลง แต่ค่าใช้จ่ายดำเนินงานสูงขึ้น ดังภาพที่ 4-6

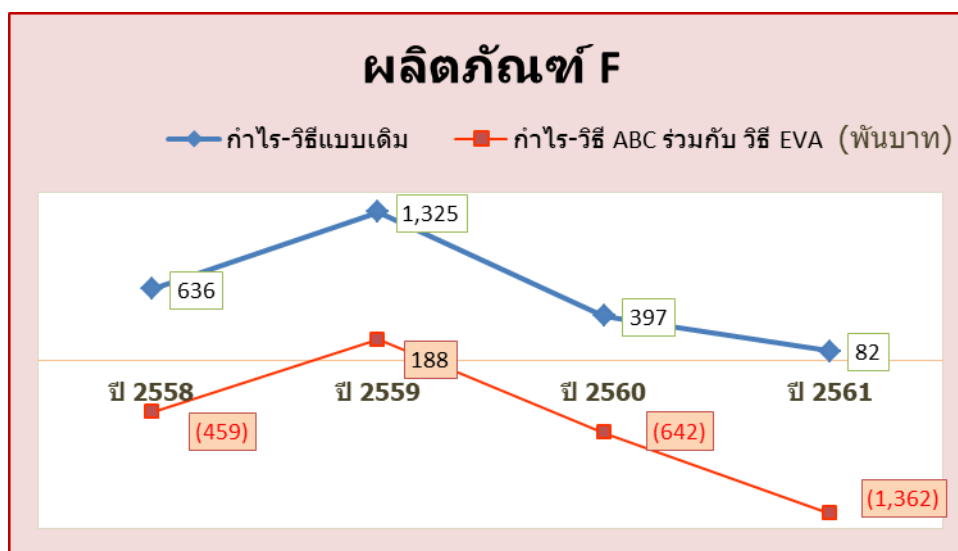


ภาพที่ 4-6 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ E

ตารางที่ 4-36 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ F

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	636	(459)
2559	1,325	188
2560	397	(642)
2561	82	(1,362)

จากตารางที่ 4-36 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ F พบว่า ผลิตภัณฑ์ F กำไรจากวิธีแบบเดิม มีแนวโน้มกำไรลดลงทุกปี และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA มีค่า < 0 มี 3 ปี คือ ปี พ.ศ. 2558 ปี พ.ศ. 2560 และ ปี พ.ศ. 2561 คือ (459,000) บาท (642,000) บาท และ (1,362,000) บาท ตามลำดับ พบว่า ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเพิ่มขึ้น ดังภาพที่ 4-7

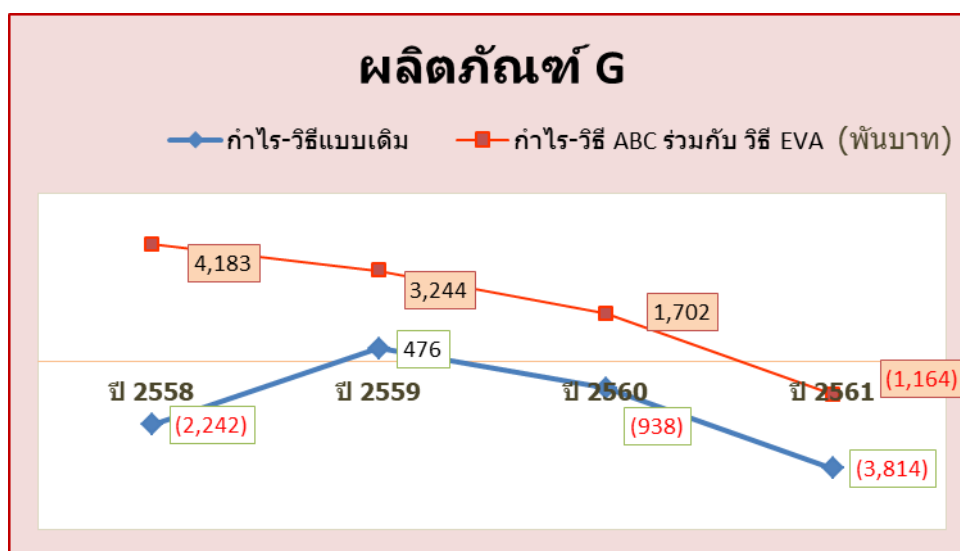


ภาพที่ 4-7 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ F

ตารางที่ 4-37 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ G

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	(2,242)	(6,042)
2559	476	(3,941)
2560	(938)	(3,140)
2561	(3,814)	(4,078)

จากตารางที่ 4-37 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ G พบว่า ผลิตภัณฑ์ G กำไรจากวิธีแบบเดิม ในปี พ.ศ. 2559 คือ 476,000 บาท แต่ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ในปี พ.ศ. 2561 มีค่า < 0 ผลมาจากยอดขายลดลง และปรับราคาขายลดลง ดังภาพที่ 4-8

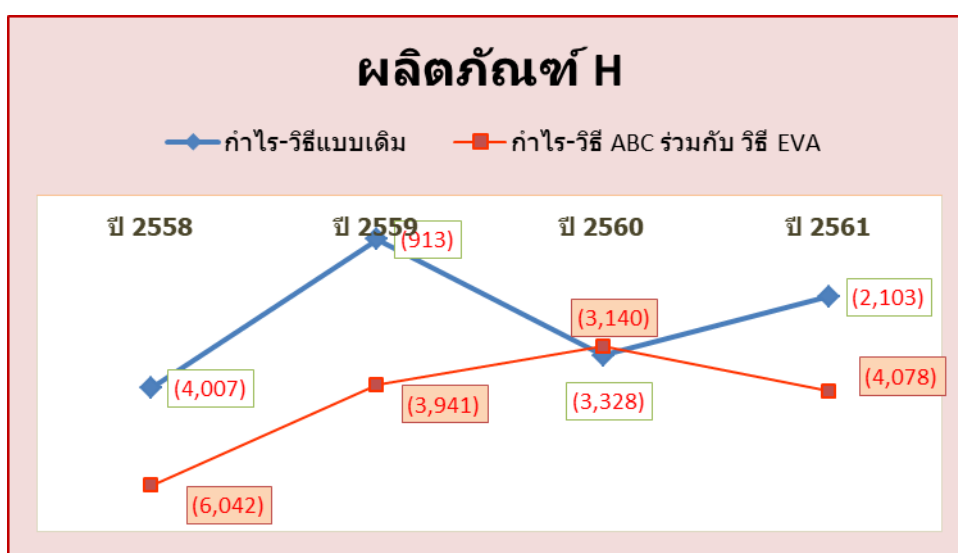


ภาพที่ 4-8 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ G

ตารางที่ 4-38 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA
ผลิตภัณฑ์ H

ปี พ.ศ.	กำไรจากวิธีแบบเดิม	กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับ วิธี EVA
2558	(4,007)	(5,937)
2559	(913)	(3,829)
2560	(3,328)	(3,017)
2561	(2,103)	(3,967)

จากตารางที่ 4-38 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และกำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ H พบว่า ผลิตภัณฑ์ H มีผลจากวิธีแบบเดิม และจากกำไรวิธี ABC ร่วมกับ EVA มีค่า < 0 เนื่องจากยอดขายลดลง ราคาขายลดลง และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสูง ดังภาพที่ 4-9



ภาพที่ 4-9 การเปรียบเทียบกำไรจากวิธีแบบเดิม และ กำไรจากวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA ผลิตภัณฑ์ H

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์ต้นทุนในการกำหนดราคาขาย

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึงต้นทุนในการตั้งราคา จากการศึกษาในตอนที่ 1 เรื่องการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) และการวิเคราะห์มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) พบว่า สินค้าบางชนิด

มีผลขาดทุน ยอดขายรวมมีแนวโน้มลดลง และมีการปรับลดราคาขายสินค้าบางประเภท แต่ราคาเป็นองค์ประกอบของส่วนประสมการตลาดที่น่ารายได้ให้กับกิจการ ขณะที่องค์ประกอบอื่น ๆ ก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย ดังนั้น การกำหนดราคาที่เหมาะสมมีความสำคัญต่อกำไรของกิจการ

ในการกำหนดราคาขายในส่วนนี้ผู้วิจัยได้เลือกใช้วิธี Cost-Based Pricing ซึ่งตรงกับนโยบายปัจจุบันของบริษัทกรณีศึกษา โดยมีสูตรการคำนวณ ดังนี้

$$P = AVC + X(AVC)$$

โดยที่ P = ราคาขาย
 AVC = ต้นทุนผันแปรเฉลี่ย
 X = ร้อยละของกำไรที่ต้องการบวกเพิ่ม

เนื่องจากบริษัทกรณีศึกษาผลิตสินค้าแต่ละชนิดให้ลูกค้าไม่เกิน 3 ราย ต่อ 1 ผลิตภัณฑ์ โดยที่ผ่านมานั้น เมื่อมีใบเสนอขายจากลูกค้า แผนการตลาดจะคำนวณต้นทุนขายโดยพิจารณา รูปแบบที่ได้รับจากลูกค้าว่ามีลักษณะการผลิตคล้ายกับสินค้าชนิดใด และนำต้นทุนของสินค้าชนิดนั้นมา Mark up และตั้งราคาขาย เมื่อผลิตจริงต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจคลาดเคลื่อนกับประมาณการ เพราะต้นทุนที่ใช้คำนวณนั้นเป็นต้นทุนแบบเดิม ทำให้การตั้งราคาขายอาจสูงไปทำให้เสียโอกาส หรือต่ำไปทำให้ประสิทธิภาพขาดทุนได้ เพื่อให้ได้ราคาขายที่เหมาะสม และมีความสามารถในการแข่งขันได้ มีขั้นตอนการคำนวณดังนี้

1. รวบรวมต้นทุนของผลิตภัณฑ์

จากการศึกษาในตอน การคำนวณต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) หัวข้อการรวบรวมค่าใช้จ่ายทางบัญชีค่าใช้จ่ายที่รวบรวมได้จากหน่วยงานต่าง ๆ เป็นต้นทุนรวม (Total Cost - TC) ประกอบไปด้วยต้นทุนคงที่ (Fixed Cost - FC) และต้นทุนผันแปร (Variable Cost - VC) ได้แก่

- ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost - FC) คือ ผลรวมของค่าใช้จ่ายที่มีความคงที่ และไม่เปลี่ยนแปลงไปตามปริมาณของผลิตภัณฑ์ที่มีการผลิตและจำหน่าย เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่า ค่าประกันภัย โรงงาน เป็นต้น

- ต้นทุนผันแปร (Variable Cost - VC) คือ ผลรวมของค่าใช้จ่ายที่ผันแปรโดยตรงกับปริมาณของสินค้าที่ผลิตและจำหน่าย เช่น ค่าซ่อมบำรุง ค่าน้ำมัน ค่าไฟฟ้า เป็นต้น

หลังจากแยกต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร จึงสรุปต้นทุนคงที่ (Fixed Cost: FC) และต้นทุนผันแปร (Variable Cost: VC) แยกตามหน่วยงาน และแยกตามปี ตามตารางที่ 4-39 ดังนี้

ตารางที่ 4-39 ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2561
(หน่วย: พันบาท)

ลำดับ	ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม
ปี 2558				
1	A	2,161	1,977	4,138
2	B	24,591	24,676	49,267
3	C	23,105	23,784	46,889
4	D	1,432	1,546	2,979
5	E	45,365	47,148	92,513
6	F	1,174	1,256	2,430
7	G	3,113	3,465	6,577
8	H	12,836	18,108	30,944
	รวม	113,777	121,959	235,736
ปี 2559				
1	A	2,095	1,794	3,889
2	B	25,085	23,067	48,152
3	C	25,643	23,796	49,440
4	D	1,028	964	1,992
5	E	40,187	36,767	76,954
6	F	1,172	1,138	2,310
7	G	4,178	4,373	8,552
8	H	12,272	15,784	28,056
	รวม	111,661	107,684	219,345
ปี 2560				
1	A	1,887	1,794	3,681
2	B	24,456	26,825	51,281
3	C	23,427	26,120	49,547
4	D	1,364	1,634	2,998

ตารางที่ 4-39 (ต่อ)

ลำดับ	ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม
5	E	39,758	42,588	82,346
6	F	1,380	1,636	3,016
7	G	3,729	4,582	8,311
8	H	10,580	16,221	26,801
	รวม	106,582	121,400	227,982
ปี 2561				
1	A	6,063	4,950	11,014
2	B	25,771	23,771	49,542
3	C	20,129	18,500	38,629
4	D	1,280	1,321	2,602
5	E	38,595	35,741	74,335
6	F	971	1,020	1,990
7	G	3,870	4,039	7,910
8	H	10,070	12,780	22,850
	รวม	106,749	102,123	208,872

จากตารางที่ 4-39 ต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร ของแต่ละผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2561 พบว่า

ปี พ.ศ. 2558 มีต้นทุนคงที่ เท่ากับ 113,777,000 บาท และมีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 121,959,000 บาท

ปี พ.ศ. 2559 มีต้นทุนคงที่ เท่ากับ 111,661,000 บาท และมีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 107,684,000 บาท

ปี พ.ศ. 2560 มีต้นทุนคงที่ เท่ากับ 106,582,000 บาท และมีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 121,400,000 บาท

ปี พ.ศ. 2561 มีต้นทุนคงที่ เท่ากับ 106,749,000 บาท และมีต้นทุนผันแปร เท่ากับ 102,123,000 บาท

2. คำนวณต้นทุนต่อหน่วย

ค่าใช้จ่ายจากการจัดสรรในชั้นตอนที่ 3 เป็นค่าใช้จ่ายรวมของแต่ละผลิตภัณฑ์
 ในชั้นตอนนี้ เป็นแฉงแฉงต้นทุนคงที่ต่อหน่วย ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย และ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน
 ต่อหน่วย โดยใช้จำนวนหน่วยขายหารค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ ซึ่งจำนวนหน่วยขาย นำข้อมูลมาจก
 การคำนวณต้นทุนด้วยต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) หัวข้อ จัดทำงบกำไร
 ขาดทุนตามวิธีคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม

ตารางที่ 4-40 ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561

ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนวัตถุดิบ	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม
ปี 2558				
A	24.47	3.36	3.07	30.89
B	28.73	12.41	12.45	53.58
C	34.40	12.73	13.10	60.23
D	27.60	31.14	33.62	92.36
E	23.94	12.27	12.75	48.96
F	47.60	17.79	19.03	84.42
G	16.06	2.71	3.02	21.79
H	0.93	0.74	1.04	2.70
ปี 2559				
A	20.36	2.58	2.21	25.15
B	28.10	12.81	11.77	52.68
C	34.34	12.12	11.25	57.72
D	37.75	32.13	30.12	100.00
E	22.47	13.52	12.37	48.36
F	31.60	19.54	18.97	70.11
G	14.17	5.76	6.02	25.95
H	0.93	0.68	0.88	2.49

ตารางที่ 4-40 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนวัตถุดิบ	ต้นทุนคงที่	ต้นทุนผันแปร	ต้นทุนรวม
ปี 2560				
A	20.87	2.15	2.05	25.07
B	26.44	11.90	13.05	51.38
C	35.67	11.78	13.14	60.59
D	33.23	30.99	37.15	101.37
E	17.93	12.77	13.68	44.39
F	43.85	17.92	21.25	83.02
G	17.93	4.31	5.30	27.54
H	1.07	0.52	0.79	2.37
ปี 2561				
A	17.32	6.99	5.71	30.02
B	27.29	13.20	12.17	52.65
C	37.82	12.27	11.28	61.37
D	38.86	34.60	35.71	109.17
E	20.40	13.23	12.25	45.88
F	43.74	22.06	23.18	88.98
G	14.13	6.23	6.50	26.87
H	1.13	0.54	0.69	2.36

ตารางที่ 4-41 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานแยกเป็นรายผลิตภัณฑ์ปี พ.ศ. 2558-2561

ผลิตภัณฑ์	คชจ.บริหาร	หน่วยขาย	คชจ.บริหาร/หน่วย
ปี 2558			
A	4,574	644	7.10
B	12,551	1,982	6.33
C	12,491	1,815	6.88
D	1,425	46	30.98

ตารางที่ 4-41 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานแยกเป็นรายผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	คชจ.บริหาร	หน่วยขาย	คชจ.บริหาร/หน่วย
E	16,804	3,697	4.55
F	800	66	12.12
G	2,191	1,148	1.91
H	6,061	17,432	0.35
รวม	56,897	26,830	
ปี 2559			
A	3,408.00	811	4.20
B	11,471.00	1,959	5.86
C	13,325.00	2,115	6.30
D	598.00	32	18.69
E	14,453.00	2,972	4.86
F	775.00	60	12.92
G	1,391.00	726	1.92
H	6,491.00	18,013	0.36
รวม	51,912	26,688	
ปี 2560			
A	4,711.00	876	5.38
B	11,833.00	2056	5.76
C	11,462.00	1988	5.77
D	518.00	44	11.77
E	12,114.00	3113	3.89
F	882.00	77	11.45
G	1,025.00	865	1.18
H	6,748.00	20529	0.33
รวม	49,293	29,548	

ตารางที่ 4-41 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	คชจ.บริหาร	หน่วยขาย	คชจ.บริหาร/หน่วย
ปี 2561			
A	7,365.00	867	8.49
B	11,876.00	1953	6.08
C	11,506.00	1640	7.02
D	1,167.00	37	31.54
E	13,842.00	2917	4.75
F	1,021.00	44	23.20
G	1,121.00	621	1.81
H	6,247.00	18577	0.34
รวม	54,145	26,656	

จากตารางที่ 4-41 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานแยกเป็นรายผลิตภัณฑ์ ปี พ.ศ. 2558-2561 พบว่า ปี พ.ศ. 2558 มีค่าใช้จ่ายดำเนินงานรวม เท่ากับ 56,897,000 บาท และมีหน่วยขายรวม เท่ากับ 26,830,000 หน่วย

ปี พ.ศ. 2559 มีค่าใช้จ่ายดำเนินงานรวม เท่ากับ 51,912,000 บาท และมีหน่วยขายรวม เท่ากับ 26,688,000 หน่วย

ปี พ.ศ. 2560 มีค่าใช้จ่ายดำเนินงานรวม เท่ากับ 49,293,000 บาท และมีหน่วยขายรวม เท่ากับ 29,548,000 หน่วย

ปี พ.ศ. 2561 มีค่าใช้จ่ายดำเนินงานรวม เท่ากับ 54,145,000 บาท และมีหน่วยขายรวม เท่ากับ 26,656,000 หน่วย

3. กำหนดราคาขาย

การตั้งราคาขายนั้นบริษัทกรณีศึกษาคำนวณ โดยวิธี Cost-Based Pricing ร้อยละของกำไร ที่บริษัทต้องการบวกเพิ่ม คือ 10 % จากต้นทุนขาย ซึ่งปัจจุบันเมื่อได้รับใบเสนอขาย แผนกการตลาด จะประมาณการต้นทุนโดยใช้สินค้าที่มีลักษณะการผลิตที่คล้ายกันเป็นฐานในการคำนวณ ซึ่งในบางกรณีอาจประมาณต้นทุนต่ำไปหรือสูงไปทำให้สูญเสียโอกาส หรือประสบภาวะขาดทุนได้ จากการคำนวณต้นทุน ABC เพื่อใช้ในการกำหนดราคาขาย เพื่อให้ได้กำไรสอดคล้องกับนโยบายของบริษัท ผู้วิจัยได้คำนวณราคาขายตามวิธี Cost-Based Pricing ตามตารางที่ 4-42 ดังนี้

ตารางที่ 4-42 การกำหนดราคาขาย ปี พ.ศ. 2558-2561 (หน่วย : บาท)

ผลิตภัณฑ์	วัตถุดิบ/ หน่วย	FC/ หน่วย	VC/ หน่วย	คชจ.บริหาร	ต้นทุนรวม	Mark up 10%	ราคาขาย
ปี 2558							
A	24.47	3.36	3.07	7.10	38.00	3.80	41.80
B	28.73	12.41	12.45	6.33	59.92	5.99	65.91
C	34.40	12.73	13.10	6.88	67.11	6.71	73.82
D	27.60	31.14	33.62	30.98	123.34	12.33	135.67
E	23.94	12.27	12.75	4.55	53.51	5.35	58.86
F	47.60	17.79	19.03	12.12	96.54	9.65	106.20
G	16.06	2.71	3.02	1.91	23.70	2.37	26.07
H	0.93	0.74	1.04	0.35	3.05	0.30	3.35
ปี 2559							
A	20.36	2.58	2.21	4.20	29.36	2.94	32.29
B	28.10	12.81	11.77	5.86	58.53	5.85	64.38
C	34.34	12.12	11.25	6.30	64.02	6.40	70.42
D	37.75	32.13	30.12	18.69	118.69	11.87	130.56
E	22.47	13.52	12.37	4.86	53.22	5.32	58.55
F	31.60	19.54	18.97	12.92	83.02	8.30	91.33
G	14.17	5.76	6.02	1.92	27.86	2.79	30.65
H	0.93	0.68	0.88	0.36	2.85	0.28	3.13
ปี 2560							
A	20.87	2.15	2.05	5.38	30.45	3.04	33.49
B	26.44	11.90	13.05	5.76	57.14	5.71	62.85
C	35.67	11.78	13.14	5.77	66.36	6.64	73.00
D	33.23	30.99	37.15	11.77	113.14	11.31	124.46
E	17.93	12.77	13.68	3.89	48.28	4.83	53.10
F	43.85	17.92	21.25	11.45	94.48	9.45	103.92

ตารางที่ 4-42 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	วัตถุดิบ/ หน่วย	FC/ หน่วย	VC/ หน่วย	คชจ.บริหาร	ต้นทุนรวม	Mark up 10%	ราคาขาย
G	17.93	4.31	5.30	1.18	28.72	2.87	31.60
H	1.07	0.52	0.79	0.33	2.70	0.27	2.97
ปี 2561							
A	17.32	6.99	5.71	8.49	38.51	3.85	42.37
B	27.29	13.20	12.17	6.08	58.73	5.87	64.61
C	37.82	12.27	11.28	7.02	68.39	6.84	75.23
D	38.86	34.60	35.71	31.54	140.71	14.07	154.79
E	20.40	13.23	12.25	4.75	50.63	5.06	55.69
F	43.74	22.06	23.18	23.20	112.18	11.22	123.40
G	14.13	6.23	6.50	1.81	28.68	2.87	31.54
H	1.13	0.54	0.69	0.34	2.69	0.27	2.96

ตารางที่ 4-42 การกำหนดราคาขาย ปี พ.ศ. 2558 - 2561 พบว่า

ปี พ.ศ. 2558 ได้แก่ สินค้า A เท่ากับ 41.80 บาท สินค้า B เท่ากับ 65.91 บาท สินค้า C เท่ากับ 73.82 บาท สินค้า C เท่ากับ 73.82 บาท สินค้า D เท่ากับ 135.67 บาท สินค้า E เท่ากับ 58.86 บาท สินค้า F เท่ากับ 106.20 บาท สินค้า G เท่ากับ 26.07 บาท และสินค้า H เท่ากับ 3.35 บาท

ปี พ.ศ. 2559 ได้แก่ สินค้า A เท่ากับ 29.36 บาท สินค้า B เท่ากับ 58.53 บาท สินค้า C เท่ากับ 64.02 บาท สินค้า D เท่ากับ 118.69 บาท สินค้า E เท่ากับ 53.22 บาท สินค้า F เท่ากับ 83.02 บาท สินค้า G เท่ากับ 27.86 บาท และสินค้า H เท่ากับ 2.85 บาท

ปี พ.ศ. 2560 ได้แก่ สินค้า A เท่ากับ 33.49 บาท สินค้า B เท่ากับ 62.85 บาท สินค้า C เท่ากับ 73 บาท สินค้า D เท่ากับ 124.46 บาท สินค้า E เท่ากับ 53.10 บาท สินค้า F เท่ากับ 103.92 บาท สินค้า G เท่ากับ 31.60 บาท และสินค้า H เท่ากับ 2.97 บาท

ปี พ.ศ. 2561 ได้แก่ สินค้า A เท่ากับ 42.37 บาท สินค้า B เท่ากับ 64.61 บาท สินค้า C เท่ากับ 75.23 บาท สินค้า D เท่ากับ 154.79 บาท สินค้า E เท่ากับ 55.69 บาท สินค้า F เท่ากับ 123.40 บาท สินค้า G เท่ากับ 31.54 บาท และสินค้า H เท่ากับ 2.96 บาท

4. เปรียบเทียบราคาขายที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน กับราคาขายจากการคำนวณ Cost-Based

Pricing

ตารางที่ 4-43 การเปรียบเทียบราคาขายปัจจุบัน กับราคาขายจากการคำนวณวิธี Cost-Based Pricing
จากต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558 - 2561

ปี พ.ศ.	ราคาขาย (บาท/ชิ้น)		ผลต่าง (ราคาปัจจุบัน- Cost-Based Pricing)	
	ราคาปัจจุบัน	Cost-Based Pricing	บาท	ร้อยละ
2558				
A	35.89	41.80	(5.91)	(16.45)
B	68.31	65.91	2.40	3.52
C	82.78	73.82	8.96	10.82
D	90.46	135.67	(45.21)	(49.98)
E	61.75	58.86	2.89	4.68
F	100.36	106.20	(5.84)	(5.82)
G	29.5	26.07	3.43	11.64
H	3	3.35	(0.35)	(11.76)
2559				
A	35.54	32.29	3.25	9.14
B	67.46	64.38	3.08	4.56
C	79.57	70.42	9.15	11.50
D	87.06	130.56	(43.50)	(49.96)
E	57.15	58.55	(1.40)	(2.44)
F	99.53	91.33	8.20	8.24
G	36.1	30.65	5.45	15.10
H	2.98	3.13	(0.15)	(5.03)
2560				
A	36.04	33.49	2.55	7.07
B	64.97	62.85	2.12	3.26
C	78.2	73.00	5.20	6.65

ตารางที่ 4-43 (ต่อ)

ปี พ.ศ.	ราคาขาย (บาท/ชิ้น)		ผลต่าง (ราคาปัจจุบัน- Cost-Based Pricing)	
	ราคาปัจจุบัน	Cost-Based Pricing	บาท	ร้อยละ
D	87.36	124.46	(37.10)	(42.46)
E	54.05	53.10	0.95	1.75
F	99.57	103.92	(4.35)	(4.37)
G	34.07	31.60	2.47	7.26
H	2.94	2.97	(0.03)	(1.02)
2561				
A	37.44	42.37	(4.93)	(13.16)
B	64.45	64.61	(0.16)	(0.24)
C	77.98	75.23	2.75	3.53
D	85.41	154.79	(69.38)	(81.23)
E	51.97	55.69	(3.72)	(7.16)
F	99.73	123.40	(23.67)	(23.73)
G	29.99	31.54	(1.55)	(5.18)
H	2.91	2.96	(0.05)	(1.72)

จากการเปรียบเทียบราคาขายปัจจุบันกับ ราคาขายจากการคำนวณ Cost-Based Pricing จากต้นทุน ABC พบว่า การกำหนดราคาขายมีผลแตกต่างกันในทุกผลิตภัณฑ์ ดังนี้

ปี พ.ศ. 2558

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 35.89 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 5.91 คิดเป็นร้อยละ 16.47 ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 68.31 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.4 คิดเป็นร้อยละ 3.51 ผลิตภัณฑ์ C ราคาขายปัจจุบัน 82.78 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 8.96 คิดเป็นร้อยละ 10.82 ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 90.46 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 45.21 คิดเป็นร้อยละ 49.98 ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 61.75 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.89 คิดเป็นร้อยละ 4.68 ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 100.36 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 5.84 คิดเป็นร้อยละ 5.82 ผลิตภัณฑ์ G ราคาขายปัจจุบัน 29.5 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ

3.43 คิดเป็นร้อยละ 11.63 และผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 3 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.35 คิดเป็นร้อยละ 11.67

ปี พ.ศ. 2559

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 35.54 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 3.25 คิดเป็นร้อยละ 9.14 ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 67.46 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 3.08 คิดเป็นร้อยละ 4.57 ผลิตภัณฑ์ C ราคาขายปัจจุบัน 79.57 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 9.15 คิดเป็นร้อยละ 11.5 ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 87.06 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 43.5 คิดเป็นร้อยละ 49.97 ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 57.15 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 1.4 คิดเป็นร้อยละ 2.45 ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 99.53 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 8.2 คิดเป็นร้อยละ 8.24 ผลิตภัณฑ์ G ราคาขายปัจจุบัน 36.1 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 5.45 คิดเป็นร้อยละ 15.1 และผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.98 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.15 คิดเป็นร้อยละ 5.03

ปี พ.ศ. 2560

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 36.04 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.55 คิดเป็นร้อยละ 7.08 ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 64.97 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.12 คิดเป็นร้อยละ 3.26 ผลิตภัณฑ์ C ราคาขายปัจจุบัน 78.2 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 5.2 คิดเป็นร้อยละ 6.65 ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 87.36 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 37.1 คิดเป็นร้อยละ 42.47 ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 54.05 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.95 คิดเป็นร้อยละ 1.76 ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 99.57 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 4.35 คิดเป็นร้อยละ 4.37 ผลิตภัณฑ์ G ราคาขายปัจจุบัน 34.07 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.47 คิดเป็นร้อยละ 7.25 และผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.94 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.03 คิดเป็นร้อยละ 1.02

ปี พ.ศ. 2561

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 37.44 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 4.93 คิดเป็นร้อยละ 13.17 ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 64.45 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.16 คิดเป็นร้อยละ 0.25 ผลิตภัณฑ์ C ราคาขายปัจจุบัน 77.98 บาท สูงกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 2.75 คิดเป็นร้อยละ 3.53 ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 85.41 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 69.38 คิดเป็นร้อยละ 81.23 ผลิตภัณฑ์ E ราคาขาย

ปัจจุบัน 51.97 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 3.72 คิดเป็นร้อยละ 7.16
 ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 99.73 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 23.67
 คิดเป็นร้อยละ 23.73 ผลิตภัณฑ์ G ราคาขายปัจจุบัน 29.99 บาท ต่ำกว่า ราคาขาย Cost-Based
 Pricing เท่ากับ 1.55 คิดเป็นร้อยละ 5.17 และผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.91 บาท ต่ำกว่า
 ราคาขาย Cost-Based Pricing เท่ากับ 0.05 คิดเป็นร้อยละ 1.72

ตารางที่ 4-44 การใช้ราคาขายปัจจุบัน เปรียบเทียบกับราคาขายจากการคำนวณวิธี Cost-Based
 Pricing จากต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558-2561

ปี พ.ศ.	ราคาขาย (บาท/ชิ้น)		ผลต่าง (ราคาปัจจุบัน- Cost-Based Pricing) บาท	หน่วยขาย พันหน่วย	กำไร/ค่าไป พันบาท
	ราคาปัจจุบัน	Cost-Based Pricing			
2558					
A	35.89	41.80	(5.91)	644.00	(3,806.04)
B	68.31	65.91	2.40		
C	82.78	73.82	8.96		
D	90.46	135.67	(45.21)	46.00	(2,079.66)
E	61.75	58.86	2.89		
F	100.36	106.20	(5.84)	66.00	(385.44)
G	29.50	26.07	3.43		
H	3.00	3.35	(0.35)	17,432.00	(6,101.20)
รวม					(12,372.34)
2559					
A	35.54	32.29	3.25		
B	67.46	64.38	3.08		
C	79.57	70.42	9.15		
D	87.06	130.56	(43.50)	32.00	(1,392.00)
E	57.15	58.55	(1.40)	2,972.00	(4,160.80)
F	99.53	91.33	8.20		

ตารางที่ 4-44 (ต่อ)

ปี พ.ศ.	ราคาขาย (บาท/ชิ้น)		ผลต่าง (ราคาปัจจุบัน- Cost-Based Pricing)	หน่วยขาย	กำไร/ค่าไป
	ราคาปัจจุบัน	Cost-Based Pricing			
G	36.10	30.65	5.45		
H	2.98	3.13	(0.15)	18,013.00	(2,701.95)
รวม					(8,254.75)
2560					
A	36.04	33.49	2.55		
B	64.97	62.85	2.12		
C	78.20	73.00	5.20		
D	87.36	124.46	(37.10)	44.00	(1,632.40)
E	54.05	53.10	0.95		
F	99.57	103.92	(4.35)	77.00	(334.95)
G	34.07	31.60	2.47		
H	2.94	2.97	(0.03)	20,529.00	(615.87)
รวม					(2,583.22)
2561					
A	37.44	42.37	(4.93)	867.00	(4,274.31)
B	64.45	64.61	(0.16)	1,953.00	(312.48)
C	77.98	75.23	2.75		
D	85.41	154.79	(69.38)	37.00	(2,567.06)
E	51.97	55.69	(3.72)	2,917.00	(10,851.24)
F	99.73	123.40	(23.67)	44.00	(1,041.48)
G	29.99	31.54	(1.55)	621.00	(962.55)
H	2.91	2.96	(0.05)	18,577.00	(928.85)
รวม					(67,358.59)

จากการใช้ราคาขายปัจจุบัน เปรียบเทียบกับราคาขายจากการคำนวณวิธี Cost-Based Pricing จากต้นทุน ABC ปี พ.ศ. 2558 - พ.ศ. 2561 พบว่า การใช้ราคาขายวิธีปัจจุบัน ก่อให้เกิดผลขาดทุนรวมแต่ละปี ดังนี้

ปี พ.ศ. 2558

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 35.89 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 41.8 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 5.91 บาท มียอดขายจำนวน 644,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 3,806,040 บาท ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 90.46 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 135.67 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 45.21 บาท มียอดขายจำนวน 46,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 2,079,660 บาท ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 100.36 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 106.2 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 5.84 บาท มียอดขายจำนวน 66,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 385,440 บาท ผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 3 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 3.35 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 0.35 บาท มียอดขายจำนวน 17,432,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 6,101,200 บาท ส่งผลให้กำไรปี 2558 ต่ำไป 12,372,340 บาท

ปี พ.ศ. 2559

ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 87.06 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 130.56 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 43.5 บาท มียอดขายจำนวน 32,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 1,392,000 บาท ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 57.15 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 58.55 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 1.4 บาท มียอดขายจำนวน 2,972,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 4,160,800 บาท ผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.98 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 3.13 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 0.15 บาท มียอดขายจำนวน 18,013,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 2,701,950 บาท ส่งผลให้กำไรปี 2559 ต่ำไป 8,254,750 บาท

ปี พ.ศ. 2560

ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 87.36 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 124.46 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 37.1 บาท มียอดขายจำนวน 44,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 1,632,400 บาท ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 99.57 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 103.92 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 4.35 บาท มียอดขายจำนวน 77,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 334,950 บาท ผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.94 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 2.97 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 0.03 บาท มียอดขายจำนวน 20,529,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 615,870 บาท ส่งผลให้กำไรปี 2560 ต่ำไป 2,583,220 บาท

ปี พ.ศ. 2561

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 37.44 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 42.37 บาท
 ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 4.93 บาท มียอดขายจำนวน 867,000 ชิ้น ทำให้กำไร
 ต่ำไป 4,274,310 บาท ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 64.45 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing
 64.61 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 0.16 บาท มียอดขายจำนวน 1,953,000
 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 312,480 บาท ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 85.41 บาท ราคาขายวิธี Cost-
 Based Pricing 154.79 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 69.38 บาท มียอดขาย
 จำนวน 37,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 2,567,060 บาท ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 51.97 บาท
 ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 55.69 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 3.72 บาท
 มียอดขายจำนวน 2,917,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 10,851,240 บาท ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน
 99.73 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 123.4 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี Cost-Based
 Pricing 23.67 บาท มียอดขายจำนวน 44,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 1,041,480 บาท ผลิตภัณฑ์ G
 ราคาขายปัจจุบัน 29.99 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 31.54 บาท ราคาขายปัจจุบันต่ำกว่าวิธี
 Cost-Based Pricing 1.55 บาท มียอดขายจำนวน 621,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป 962,550 บาท
 ผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.91 บาท ราคาขายวิธี Cost-Based Pricing 2.96 บาท ราคาขายปัจจุบัน
 ต่ำกว่าวิธี Cost-Based Pricing 0.05 บาท มียอดขาย จำนวน 18,577,000 ชิ้น ทำให้กำไรต่ำไป
 928,850 บาท ส่งผลให้กำไรปี 2561 ต่ำไป 67,358,590 บาท

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง กลยุทธ์การกำหนดราคาโดยการใช้ข้อมูลต้นทุนระบบฐานกิจกรรมร่วมกับการคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ โดยเริ่มต้นจากการคำนวณหาต้นทุนระบบฐานกิจกรรมในบทที่ 4 ตอนที่ 1 จากนั้น คำนวณหาต้นทุนเงินทุน ในตอนที่ 2 เพื่อนำไปรวมกับต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อคำนวณหาต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์ เพื่อใช้เป็นตัวแปรในการกำหนดราคา โดยใช้ข้อมูลจากงบการเงิน ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2561

สรุปและอภิปรายผล

การวิจัยนี้สรุปและอภิปรายผลได้ดังนี้

1. จากการวิเคราะห์การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม โดยการรวบรวมข้อมูลจากปี พ.ศ. 2558-2561 ของบริษัทกรณีศึกษา เพื่อให้บริษัทสามารถประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนได้มีประสิทธิภาพ การศึกษามี 9 ขั้นตอน โดยการระบุหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิต โดยมีหน่วยงานหลัก 3 หน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุน 5 หน่วยงาน จากนั้น ศึกษากิจกรรมที่เกิดขึ้นของแต่ละผลิตภัณฑ์ในหน่วยงานนั้น ๆ และวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานดังกล่าว เลือกตัวหลักต้นทุน จากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายของหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ และเปรียบเทียบผลแตกต่างระหว่างต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) โดยผลการศึกษารูปได้ดังนี้

ตารางที่ 5-1 ต้นทุนเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น) ระหว่างต้นทุนเดิมกับต้นทุน ABC

ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น)		ราคาขายเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น)
	ต้นทุนเดิม (บาท)	ต้นทุน ABC (บาท)	
A	37.42	34.08	36.23
B	56.10	58.58	66.30
C	67.58	66.47	79.63
D	107.03	123.97	87.57

ตารางที่ 5-1 (ต่อ)

ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น)		ราคาขายเฉลี่ย 4 ปี (ต่อชิ้น)
	ต้นทุนเดิม (บาท)	ต้นทุน ABC (บาท)	
E	48.41	51.41	56.23
F	89.30	96.56	99.80
G	34.24	27.24	32.42
H	3.07	2.82	2.96

จากการวิเคราะห์ พบว่า ต้นทุนทั้งสองแบบมีความแตกต่างกัน เมื่อเทียบกับราคาขาย จะเห็นว่ากำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์แตกต่างกันด้วย

ตารางที่ 5-2 ต้นทุนต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี) ระหว่างต้นทุนเดิมกับต้นทุน ABC

ผลิตภัณฑ์	ต้นทุนต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี)		ผลต่าง (เดิม-ABC)	
	ต้นทุนเดิม (บาท)	ต้นทุน ABC (บาท)	บาท	ร้อยละ
A	37.42	34.08	3.34	8.93
B	56.10	58.58	(2.48)	(4.41)
C	67.58	66.47	1.11	1.65
D	107.03	123.97	(16.94)	(15.82)
E	48.41	51.41	(3.00)	(6.20)
F	89.30	96.56	(7.26)	(8.13)
G	34.24	27.24	7.00	20.44
H	3.07	2.82	0.25	8.06

จากการศึกษา พบว่า ผลแตกต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้น โดยจะมีผลิตภัณฑ์ A C G และ H ซึ่งการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์จะได้ต้นทุนต่ำกว่าวิธีคิดต้นทุนแบบเดิม คือ ผลิตภัณฑ์ A คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 3.34 บาท คิดเป็นร้อยละ 8.93 ผลิตภัณฑ์ C คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 1.11

บาท คิดเป็นร้อยละ 1.65 ผลិតภัณฑ์ G คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 7 บาท คิดเป็นร้อยละ 20.44 และ
 ผลิตภัณฑ์ H คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 0.25 บาท คิดเป็นร้อยละ 8.06 ตามลำดับ ส่วนผลิตภัณฑ์ B D
 E และ F จำนวนได้ต้นทุนต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ที่สูงกว่าต้นทุนแบบเดิม คือผลิตภัณฑ์ B คิดเป็น
 จำนวนเงินเท่ากับ 2.48 บาท คิดเป็นร้อยละ 4.11 ผลิตภัณฑ์ D คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 16.94 บาท
 คิดเป็นร้อยละ 15.82 ผลิตภัณฑ์ E คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 3 บาท คิดเป็นร้อยละ 6.20 และผลิตภัณฑ์
 F คิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 7.26 บาท คิดเป็นร้อยละ 8.13 ตามลำดับ

เนื่องมาจากค่าใช้จ่ายที่จัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์โดยวิธีแบบ ABC จะจัดสรรโดยการใ้
 บริการจากหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนตามปริมาณงานของแต่ละผลิตภัณฑ์ โดยใช้
 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเป็นตัวจัดสรรค่าใช้จ่าย ผลิตภัณฑ์ใดที่ใช้บริการจากหน่วยงานหลักหรือหน่วยงาน
 สนับสนุนน้อย หรือการผลิตไม่มีปัญหาเช่น ใ้เวลาในการปรับตั้งเครื่องจักรไม่นานในระหว่าง
 การผลิตเครื่องจักรไม่ได้เสีย หรือในระหว่างผลิตแม่พิมพ์ไม่แตก เป็นเหตุให้ต้องหยุดเครื่องจักร
 ค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนก็จะถูกจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์น้อยเช่นกัน
 ในทางกลับกัน ถ้าผลิตภัณฑ์ไหนที่มีปัญหาในการผลิตมาก ต้องใ้บริการจากหน่วยงานสนับสนุน
 เพื่อให้สามารถดำเนินการผลิตได้อย่างปกติ ค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนก็
 จะถูกจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์มากเช่นกัน ต่างจากวิธีต้นทุนแบบเดิม คือ ใ้หน่วยผลิตในการจัดสรร
 ค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพในการผลิต ดังนั้น ไม่ว่าในระหว่างผลิตจะเกิด
 ปัญหาเช่นไร ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะถูกจัดสรรเข้าสู่ทุกผลิตภัณฑ์เท่า ๆ กัน ดังนั้นจากนโยบายบริษัท
 ในการกำหนดราคาขาย โดย Mark up 10% อาจทำให้การกำหนดราคาขายเกิดความผิดพลาด ซึ่งอาจ
 จะได้กำไรมากกว่า หรือ น้อยกว่า 10% สอดคล้องกับแนวคิดของ เบญจรัตน์ คู่กระสังข์ (2556)
 ได้ศึกษา การประยุกต์ใ้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนผลิตภัณฑ์น้ำดื่มบรรจุขวด

2. จากวิเคราะห์การประยุกต์ใ้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่ม
 เศรษฐกิจในการประเมินผลการดำเนินงาน โดยการวิจัยเริ่มจากการศึกษาและรวบรวมข้อมูล
 ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผลิตภัณฑ์ทั้ง 8 ชนิด โดยเลือกข้อมูลจากปี พ.ศ. 2558-2561
 ซึ่งประกอบไปด้วยงบกำไรขาดทุน และงบดุล เพื่อตรวจสอบค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและมูลค่า
 ของสินทรัพย์ รวมไปถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ใ้ใช้ในการผลิตสินค้า จากนั้นในบทที่ 4 จำนวนต้นทุนฐาน
 กิจกรรม เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ในส่วนของการคำนวณมูลค่าเพิ่มเชิง
 เศรษฐกิจจะมุ่งเน้นไปที่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและต้นทุนเงินทุนของบริษัท โดยใ้การจัดสรร
 ค่าใช้จ่ายดำเนินงานเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยใ้กิจกรรมในการดำเนินงานของแต่ละผลิตภัณฑ์เป็น
 ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน โดยมีทั้งหมด 5 ศูนย์กิจกรรม และ 10 กิจกรรมย่อย ได้แก่ 1. ศูนย์การจัดการ
 ขั้นตอนการผลิต กิจกรรมย่อย คือ การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต และการวางแผนการผลิต

2. ศูนย์การจัดการสินค้าคงคลัง กิจกรรมย่อย คือ การจัดหาวัตถุดิบ และการจัดเก็บสินค้าคงเหลือ
 3. ศูนย์การบริหารงาน กิจกรรมย่อย คือ การจัดหาแรงงาน และการบริหารงาน 4. ศูนย์การขายและการกระจายสินค้า กิจกรรมย่อย คือ การจัดแสดงสินค้า และการขายสินค้า 5. ศูนย์ส่วนลูกค้าสัมพันธ์ กิจกรรมย่อย คือ การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า และการวางบิลและเรียกเก็บเงิน
 จากนั้น ก็จัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามปริมาณงานของแต่ละผลิตภัณฑ์ เป็นการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับวิธีประเมินมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ เพื่อให้ได้ต้นทุนที่แท้จริงของแต่ละผลิตภัณฑ์ แต่เนื่องจากมีเพียงต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายดำเนินงานเท่านั้น ยังมีต้นทุนอีกส่วนหนึ่งที่ต้องคำนึงถึง คือ ต้นทุนเงินทุน ในการคำนวณต้นทุนเงินทุนจะใช้ข้อมูลจากงบการเงินในส่วนสินทรัพย์ดำเนินงานทั้งหมด 10 รายการ คือ เงินสด ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้อื่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักรและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น เจ้าหนี้การค้า และค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เพื่อทำการปันส่วนต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยมีวิธีการและขั้นตอนในลักษณะเดียวกันกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ผลสรุปจากการจัดสรรต้นทุนเงินทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ เกิดผลกำไรขาดทุน ดังตารางที่ 5-3 ดังนี้

ตารางที่ 5-3 กำไรต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี) ระหว่างต้นทุนแบบเดิม กับ ต้นทุนแบบ ABC ร่วมกับ EVA

ผลิตภัณฑ์	กำไรต่อชิ้น (เฉลี่ย 4 ปี) (บาท)		ผลต่าง (1) – (2)	
	แบบเดิม (1)	แบบ ABC ร่วมกับ EVA (2)	บาท	ร้อยละ
A	(1.19)	(2.59)	1.40	(117.65)
B	10.20	0.09	10.11	99.12
C	12.05	2.57	9.48	78.67
D	(19.46)	(41.94)	22.48	(115.52)
E	7.82	(2.72)	10.54	134.78
F	10.50	(10.00)	20.50	195.24
G	(1.83)	2.34	(4.17)	227.87
H	(0.11)	(0.21)	0.10	(90.91)

จากการศึกษาต้นทุนแบบเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจพบว่า ผลิตภัณฑ์ A มีผลขาดทุนจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ -1.19 บาท และ วิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA < 0

เท่ากับ -2.59 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ -117.65 ผลิตภัณฑ์ B มีกำไรจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ 10.20 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA > 0 เท่ากับ 0.09 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ 99.12 ผลิตภัณฑ์ C มีกำไรจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ 12.05 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA > 0 เท่ากับ 2.57 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ 78.67 ผลิตภัณฑ์ D มีผลขาดทุนจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ -19.46 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA < 0 เท่ากับ -41.94 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ -115.52 บาท ผลิตภัณฑ์ E มีกำไรจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ 7.82 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA < 0 เท่ากับ -2.72 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ 134.78 ผลิตภัณฑ์ F มีกำไรจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ 10.50 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA < 0 เท่ากับ -10 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ 195.24 ผลิตภัณฑ์ G มีผลขาดทุน จากวิธีแบบเดิม เท่ากับ -1.83 บาท และวิธี ABC ร่วมกับ EVA > 0 เท่ากับ 2.34 ผลต่างคิดเป็นร้อยละ 227.87 และผลิตภัณฑ์ H มีผลขาดทุนจากวิธีแบบเดิม เท่ากับ -0.11 บาท และวิธี ABC ร่วมกับวิธี EVA < 0 เท่ากับ -0.21 บาท ผลต่างคิดเป็นร้อยละ -90.91

เนื่องมาจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ใช้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บวกค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยไม่ได้นำต้นทุนเงินลงทุนมารวมในการคำนวณ เพื่อกำหนดราคาขาย จึงทำให้กำไรจาก EVA มีค่าน้อยกว่าศูนย์

จากการตรวจสอบงบการเงิน พบว่า สินทรัพย์ดำเนินงานสูงขึ้นทุกปี จากปี พ.ศ. 2558 - 2561 คือ 644,012,000 บาท 697,624,000 บาท, 738,019,000 บาท และ 744,254,000 บาท ตามลำดับ และเมื่อตรวจสอบสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ลดลงทุกปี ได้แก่ 493,314,000 บาท 455,899,000 บาท 399,094,000 บาท และ 349,044,000 บาท ตามลำดับ นั้นหมายความว่า สินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนั้นอยู่ในรูปของสินทรัพย์หมุนเวียน คือ เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ และสินค้าคงเหลือ ซึ่งสินทรัพย์เหล่านี้ไม่ก่อให้เกิดรายได้ ผู้บริหารควรพิจารณาการลงทุนในผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ หรือเพิ่มยอดขาย หรือลดค่าใช้จ่ายที่สามารถควบคุมได้ หรือเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตสินค้าเพื่อให้กำไรจาก EVA มีค่าเป็นบวกสอดคล้องกับแนวคิดของธรรมาภิบาล ได้ศึกษาเรื่อง มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVA™) KPI ที่บ่งชี้ผลงานได้อย่างเหมาะสม วิเคราะห์การวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานมีตัวชี้วัด (KPI) ตัวหนึ่งที่เป็นที่ยอมรับและนำมาใช้กันคือ มูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Value Added: EVA) EVA ถือเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมให้ผู้บริหารตระหนักถึงการบริหารการจัดการเงินทุนที่ให้ผลตอบแทนที่ดีที่สุด มีการปรับปรุงพัฒนางานเพื่อให้ทรัพยากรที่ใช้ไปสามารถสร้างผลตอบแทนให้แก่องค์กรอย่างสูงสุด

3. จากการวิเคราะห์การใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมร่วมกับระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ เพื่อกำหนดราคาขาย พบว่า แม้บริษัทจะมีนโยบายในการกำหนดราคาโดยใช้วิธี Cost-Based Pricing

ก็มีโอกาสเกิดข้อผิดพลาด เนื่องจากต้นทุนที่นำมาใช้คำนวณเป็นต้นทุนแบบเดิม ซึ่งไม่สะท้อนต้นทุนที่แท้จริง และมีความคลาดเคลื่อนอยู่ตลอดเวลา ผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างต้นทุนแบบเดิม ต้นทุนฐานกิจกรรม และมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ จากนั้น จึงนำต้นทุนฐานกิจกรรมและมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจเป็นฐานในการกำหนดราคาขาย โดยใช้วิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 10% จากการศึกษา พบว่า ราคาขายมีความแตกต่างกัน ดังตารางที่ 5-4

ตารางที่ 5-4 ผลต่างกำไรตามวิธีต้นทุนเดิม และต้นทุนฐานกิจกรรม (หน่วย : 1 ชิ้น)

ผลิตภัณฑ์	ราคาขายปัจจุบัน (เฉลี่ย 4 ปี)			Cost-Based Pricing – กำไร 10% (เฉลี่ย 4 ปี)		ผลต่าง ราคาขาย แบบเดิม- ราคาขาย แบบใหม่ (บาท)	กำไร แบบเดิม สูงไป/ต่ำ ไป (%)
	ต้นทุนเดิม	ราคา ขาย	กำไร (ขาดทุน) %	ต้นทุน ABC และ EVA	ราคา ขาย		
A	37.42	36.23	(3.18)	34.08	37.49	(1.26)	(13.18)
B	56.10	66.30	18.18	58.58	64.44	1.86	8.18
C	67.58	79.63	17.83	66.47	73.12	6.51	7.83
D	107.03	87.57	(18.18)	123.97	136.37	(48.80)	(28.18)
E	48.41	56.23	16.15	51.41	56.55	(0.32)	6.15
F	89.30	99.80	11.76	96.56	106.21	(6.41)	1.76
G	34.24	32.42	(5.32)	27.24	29.97	2.45	(15.32)
H	3.07	2.96	(3.58)	2.82	3.10	(0.14)	(13.58)

จากตารางที่ 5-4 พบว่า มี 5 ผลิตภัณฑ์ที่กำหนดราคาขายต่ำไป ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายแบบเดิมเท่ากับ 36.23 บาท ราคาตามวิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 37.49 บาท ผลต่างราคาขายเดิมกับราคาขายใหม่เท่ากับ -1.26 บาท ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายแบบเดิมเท่ากับ 87.57 บาท ราคาตามวิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 136.37 บาท ผลต่างราคาขายเดิมกับราคาขายใหม่เท่ากับ -48.80 บาท ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายแบบเดิมเท่ากับ 56.23 บาท ราคาตามวิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 56.55 บาท ผลต่างราคาขายเดิมกับราคาขายใหม่เท่ากับ -0.32 บาท ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายแบบเดิมเท่ากับ 99.80 บาท ราคาตามวิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 106.21 บาท ผลต่างราคาขายเดิมกับราคาขาย

ใหม่เท่ากับ -6.41 บาท ผลិតภัณฑ์ H ราคาขายแบบเดิมเท่ากับ 2.96 บาท ราคาตามวิธี Cost-Based Pricing เท่ากับ 3.10 บาท ผลต่างราคาขายเดิมกับราคาขายใหม่เท่ากับ -0.14 บาท

ตารางที่ 5-5 ผลกำไรขาดทุนแต่ละผลิตภัณฑ์ (หน่วย : พันบาท)

ผลิตภัณฑ์	ยอดขาย จำนวนชิ้น	ผลต่างกำไร	กำไรขาดทุน สูงไป/(ต่ำไป)
A	3,198.00	-13.18%	(421.50)
B	7,950.00	8.18%	650.31
C	7,558.00	7.83%	591.79
D	159.00	-28.18%	(44.81)
E	12,699.00	6.15%	780.99
F	247.00	1.76%	4.35
G	3,360.00	-15.32%	(514.75)
H	74,551.00	-13.6%	(10,138.94)
	รวม		(9,092.56)

เมื่อวิเคราะห์การกำหนดราคาจากต้นทุนเดิมและต้นทุน ABC พบว่า การกำหนดราคาขายโดยใช้ต้นทุนเดิมทำให้เกิดข้อผิดพลาด เนื่องจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิมโดยใช้หน่วยผลิตเป็นเกณฑ์ โดย

ผลิตภัณฑ์ A ราคาขายปัจจุบัน 36.23 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 37.42 บาท มีผลขาดทุนเท่ากับ -1.19 บาทต่อชิ้น (36.23-37.42) คิดเป็นขาดทุนร้อยละ 3.18 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อชิ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ -13.18 ต่อชิ้น ต่ำกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 421,500 บาท

ผลิตภัณฑ์ B ราคาขายปัจจุบัน 66.3 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 56.1 บาท มีผลกำไรเท่ากับ 10.2 บาทต่อชิ้น (66.3-56.1) คิดเป็นกำไรร้อยละ -18.18 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อชิ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ 8.18 ต่อชิ้น สูงกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 650,310 บาท

ผลิตภัณฑ์ C ราคาขายปัจจุบัน 79.63 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 67.58 บาท มีผลกำไรเท่ากับ 12.05 บาทต่อชิ้น (79.63-67.58) คิดเป็นกำไรร้อยละ -17.83 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขาย

โดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ 7.83 ต่อขึ้น สูงกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 591,790 บาท

ผลิตภัณฑ์ D ราคาขายปัจจุบัน 87.57 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 107.03 บาท มีผลขาดทุนเท่ากับ -19.46 บาทต่อขึ้น (87.57-107.03) คิดเป็นขาดทุนร้อยละ 18.18 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ -28.18 ต่อขึ้น ต่ำกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 44,810 บาท

ผลิตภัณฑ์ E ราคาขายปัจจุบัน 56.23 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 48.41 บาท มีผลกำไรเท่ากับ 7.82 บาทต่อขึ้น (56.23-48.41) คิดเป็นกำไรร้อยละ -16.15 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ 6.15 ต่อขึ้น สูงกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 780,990 บาท

ผลิตภัณฑ์ F ราคาขายปัจจุบัน 99.8 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 89.3 บาท มีผลกำไรเท่ากับ 10.5 บาทต่อขึ้น (99.8-89.3) คิดเป็นกำไรร้อยละ -11.76 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ 1.76 ต่อขึ้น สูงกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 4,350 บาท

ผลิตภัณฑ์ G ราคาขายปัจจุบัน 32.42 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 34.24 บาท มีผลขาดทุนเท่ากับ -1.82 บาทต่อขึ้น (32.42-34.24) คิดเป็นขาดทุนร้อยละ 5.32 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ -15.32 ต่อขึ้น ต่ำกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 514,750 บาท

ผลิตภัณฑ์ H ราคาขายปัจจุบัน 2.96 บาท มีต้นทุนเดิมเท่ากับ 3.07 บาท มีผลขาดทุนเท่ากับ -0.11 บาทต่อขึ้น (2.96-3.07) คิดเป็นขาดทุนร้อยละ 3.58 ในขณะที่วิธีการกำหนดราคาขายโดยใช้ข้อมูลจาก ABC และ EVA มีผลกำไรร้อยละ 10 ต่อขึ้น ทำให้เกิดผลต่างกำไรร้อยละ -13.58 ต่อขึ้น ต่ำกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ -9,092,560 บาท มูลค่ารวมต่ำกว่าเป้าหมายที่ตั้งไว้เท่ากับ 11,105,080 บาท

จากการวิเคราะห์การกำหนดราคาขาย พบว่า ต้นทุนเดิมที่ใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาขายทั้ง 8 ผลิตภัณฑ์นั้น คำนวณโดยใช้หน่วยผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย ซึ่งการกำหนดราคาในแต่ละช่วงเวลานั้น ทุกผลิตภัณฑ์ต้นทุนจะผันผวนไปตามหน่วยผลิตรวมไม่ใช่เพราะกระบวนการหรือประสิทธิภาพในการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ เมื่อนำต้นทุนแบบเดิมมาเป็นฐานในการกำหนดราคาขายจะทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนที่หาสาเหตุได้ยาก แต่เมื่อนำต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดมาคำนวณโดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมและวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ ทำให้ทราบว่าแต่ละผลิตภัณฑ์ใช้บริการหน่วยงานต่าง ๆ ไปเท่าไร และจัดสรรต้นทุนจากหน่วยงานใดเป็นจำนวน

เงินเท่าไรบ้าง โดยอ้างอิงจากประสิทธิภาพการผลิตของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ และเมื่อนำมาต้นทุน ABC และ EVA มาเป็นฐานในการกำหนดราคาขายตามนโยบายบริษัท และเปรียบเทียบกับราคาขายปัจจุบัน จึงเกิดผลขาดทุนใน 4 ผลิตภัณฑ์ข้างต้น ส่งผลให้กำไรหรือขาดทุนที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของแต่ละผลิตภัณฑ์นั้นไม่เหมาะสม เพราะการกำหนดราคาจากต้นทุนจากต้นทุนแบบเดิมกับต้นทุน ABC และ EVA มีความแตกต่างกันเรื่องการปันส่วนค่าใช้จ่ายในแต่ละกระบวนการผลิต สอดคล้องกับแนวคิดของกึ่งกนก รัตนมณี, ณพวงศ์ วิวัฒน์สรรพกิจ, ปรัชญุศรัณย์ มรรษณัยน์, ปิยวัฒน์ โสธารัตน์ และวิซหารกร จินกากุล (2560) ได้ศึกษา การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจังหวัดตรัง เพื่อศึกษาความครบถ้วนในการคำนวณต้นทุนการผลิตและการกำหนดราคาขายเปรียบเทียบกับต้นทุนที่แท้จริง

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการวิจัย

1. การคำนวณต้นทุนชิ้นส่วนยานยนต์ด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถสะท้อนต้นทุนได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าต้นทุนทั่วไป ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไปใช้เพื่อเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการผลิตได้ โดยเฉพาะการใช้ข้อมูลเพื่อลดต้นทุนการผลิต หรือการใช้ข้อมูลเพื่อหาข้อบกพร่องในกระบวนการผลิต เช่น ผลิตภัณฑ์ชนิดใดใช้เวลาในการเตรียมเครื่องจักรนานกว่าเวลามาตรฐาน หรือแม่พิมพ์ ที่ใช้ในการผลิตของผลิตภัณฑ์ชนิดใดเกิดการชำรุดก่อนเวลาที่กำหนดไว้ แต่อย่างไรก็ตาม การใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมนี้จะมีความยุ่งยากในการจดบันทึกข้อมูล เนื่องจากส่วนใหญ่คนที่ทำงานในฝ่ายผลิตจะเป็นคนจดข้อมูล และส่งให้ธุรการประจำแผนกจะเป็นคนบันทึกข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์อาจเกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกข้อมูลได้ หากบริษัทให้จะใช้วิธีนี้ในการคำนวณต้นทุนควรมีการวางแผน ทำความเข้าใจเรื่องความสำคัญในการเก็บข้อมูล เพื่อจะได้นำข้อมูลไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2. มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (EVA) เป็นเครื่องมือทางด้านการจัดการอย่างหนึ่งซึ่งจะบ่งชี้ว่าแต่ละองค์กรสามารถสร้างผลตอบแทนได้มากกว่าหรือน้อยกว่าต้นทุนขององค์กรอย่างไร โดยวัดจากผลทางการเงินซึ่งในปี พ.ศ. 2560 และ ปี พ.ศ. 2561 มีค่าน้อยกว่าศูนย์ เนื่องจากยอดขายที่มีแนวโน้มลดลง รวมถึงค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เพิ่มขึ้น และ Investment capital เพิ่มขึ้นทุกปี ซึ่งสัดส่วนสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนั้นเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน และในทางกลับกันสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ คือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มีแนวโน้มลดลง ผู้บริหารควรพิจารณาลดสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้รวมไปถึงลดการลงทุนใหม่ที่ไม่ก่อให้เกิดกำไร เพื่อให้กำไรทางบัญชีไม่เพียงแต่ครอบคลุมค่าใช้จ่ายเท่านั้น ยังต้องครอบคลุมไปถึงกำไรทางเศรษฐกิจด้วย เพราะ EVA จะช่วยให้ผู้บริหารทราบว่าองค์กรได้รับ

ผลตอบแทนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่ ในมุมมองของผู้ถือหุ้นดูว่ากำไรที่ได้นั้นคุ้มค่ากับการลงทุนหรือไม่

3. การกำหนดราคาขายเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก ดังนั้น ก่อนการกำหนดราคาขาย ผู้บริหารไม่เพียงแต่ให้ความสำคัญเรื่องคู่แข่งแล้ว ยังต้องให้ความสำคัญเรื่องต้นทุนซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการกำหนดราคา โดยการเลือกใช้ข้อมูลต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้บริหารควรศึกษาขั้นตอนการผลิต เพื่อหาจุดอ่อนของผลิตภัณฑ์ สำหรับใช้เป็นข้อมูลในการลดต้นทุนของสินค้า ซึ่งสิ่งสำคัญมาก เพราะการกำหนดราคาขายจากต้นทุนที่ต่ำย่อมได้เปรียบทางการแข่งขัน

ในกรณีที่ผลิตภัณฑ์ A D G และ H มีผลขาดทุนนั้น ผู้บริหารต้องทบทวนการกำหนดราคาใหม่ และหาทางต่อรองกับผู้ซื้อเพื่อปรับราคาขายให้สูงขึ้น หรือศึกษาขั้นตอนการผลิตเพื่อปรับปรุงกระบวนการผลิต นำไปสู่การลดต้นทุนของทั้ง 4 ผลิตภัณฑ์นี้

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

แนวคิดระบบมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจนี้ สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับอัตราส่วนทางการเงิน เพื่อวิเคราะห์ผลการดำเนินงาน เช่น อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (Return on assets) เป็นอัตราที่เปรียบเทียบระหว่างกำไรสุทธิและสินทรัพย์รวม ซึ่งเป็นเครื่องมือในการวัดประสิทธิภาพการใช้สินทรัพย์

บรรณานุกรม

- กชกร เฉลิมกาญจนา. (2557). *การบัญชีบริหาร*. (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. (2560). *กลยุทธ์การตั้งราคา*. เข้าถึงได้จาก <https://bsc.dip.go.th/th/category/2017-10-27-07-51-56/2017-11-09-09-12-47>
- กัญธนา คิชู้แก้ว. (2560). *การบัญชีบริหาร (การบัญชีต้นทุน 2)*. ตาก: ประสิทธิ์ดีไซน์.
- กึ่งกนก รัตนมณี, ณพงค์ วิวัฒน์สรรพกิจ, ปรัชญศรีณย์ มรรษณัยน์, ปิยวัฒน์ โสธารัตน์ และวิชชากร จินกากุล. (2560). การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ของโครงการหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ในจังหวัดตรัง. *วารสารจัดการสมัยใหม่*, (15)1, 76-84.
- ชัยสมพล ชาวประเสริฐ. (2552). *การตลาดบริการ* (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- ณัฐชา วัฒนวิไล. (2554). มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic Value Added: EVATM) KPI ที่บ่งชี้ผลงานได้อย่างเหมาะสม. *วารสารนักบริหาร*, 31(3), 164-170.
- ศุภฤกษ์ บุญธรรม. (2556). การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตแข่งขันงานในอุตสาหกรรมโดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม. *วารสารการวิจัยและพัฒนา มจร*, 36 (2), 203-213.
- ธัญรัตน์ อมรเพชรกุล. (2561). *Pricing an its mythys*. เข้าถึงได้จาก <https://www.mbamagazine.net/index.php/school/b-school/item/628>
- นภดล ร่มโพธิ์ และมนวิกา ผดุงสิทธิ์. (2557). *คู่มือการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร*. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- นริศรา นันตภาวิวัฒน์. (2550). *ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างเงินทุนกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA) ซึ่งส่งผลกระทบต่อราคาหลักทรัพย์และการจ่ายเงินปันผล กรณีศึกษา บริษัทในกลุ่มธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์*. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เบญจมาศ อภิสัทธีภิญโญ. (2555). *การบัญชีบริหาร* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ประภัสสร กาพย์เกิด. (2559). *ผลกระทบของการวัดผลการดำเนินงานโดยวิธีมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์และวิธีอัตราส่วนทางการเงินที่มีต่อราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: กรณีศึกษากลุ่มบริษัท กลุ่ม SET50*. สารนิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- ลำไย มากเจริญ. (2556). *การบัญชีต้นทุน*. กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น.

- วรศักดิ์ ทูมมานนท์ และพรอนงค์ บุษราตระกูล. (2549). *ถึงเวลาแล้วสำหรับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจ (Economic value added)*. กรุงเทพฯ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วันชัย ประเสริฐศรี. (2556). *การบริหารจัดการ (พิมพ์ครั้งที่ 7)*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- ศุภาพร โยสิทธิ์. (2561). *อิทธิพลของตัววัดผลประกอบการทางบัญชีกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ที่ส่งผลต่อราคาหลักทรัพย์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ศรีสุภา สหชัยเสรี. (2550). *การบริหารการตลาดยุคใหม่ (Marketing 101)*. กรุงเทพฯ: แบรินด์เอจ บুক.
- สมชาย หาญหิรัญ. (2560). *กลยุทธ์การกำหนดราคา (Pricing strategy)*. เข้าถึงได้จาก <http://harnhirun.com/ebooks/pricing/files/basic-html/page2.html>
- สมบูรณ์ สารพัด. (2561). การเปรียบเทียบการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิมและต้นทุนกิจกรรม. *วารสารการวิจัยการบริหารการพัฒนา*, 8(2), 61-67.
- สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. (2560). *10 อุตสาหกรรมเป้าหมายกลไกขับเคลื่อนเศรษฐกิจเพื่ออนาคต (New engine of growth)*. เข้าถึงได้จาก <http://www.oie.go.th/sites/default/files/attachments/publications/newengineofgrowth.pdf>.
- สุดาพร ฤกษ์บุตร. (2557). *หลักการตลาด...สมัยใหม่*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุชาลินี ราชบุตร, สมศักดิ์ อิทธิโสภณกุล, และระพี กาญจน. (2556) การวิเคราะห์ต้นทุนผลิตโดยการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม กรณีศึกษา การผลิตชิ้นส่วนเครื่องจักรแบบตามสั่ง. *วารสารวิศวกรรมศาสตร์ ราชภัฏจันทรบุรี*, 11(1), 49-60.
- สุวรรณ หวังเจริญเดช. (2557). กลยุทธ์การบริหารต้นทุนในยุคโลกาภิวัตน์. *วารสารนักบริหาร*, 34(1), 60-64.
- อรรถโชติ เรืองปีตาภรณ์. (2553). *ความสัมพันธ์ระหว่างมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ และกำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้ ค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่ายกับราคาหลักทรัพย์ (กรณีศึกษา: บริษัทจดทะเบียนในหมวดธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภค และหมวดธุรกิจเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร)*. สารนิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อุทัย ชุมลักษ์ และณัฐพันธ์ เจริญนันท์. (2558). กลยุทธ์การตลาดต่างประเทศเชิงรุกเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมก่อสร้างในตลาดอาเซียน: ศึกษาเฉพาะเสาคอนกรีตเสริมเหล็กอัดแรงโดยใช้แรงเหวี่ยง. *วารสารวิชาการบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต*, 11(2), 35-42.

- อุไรวรรณ เข้มนิคม. (2544). *ห้องตำรา*. เข้าถึงได้จาก [http://old-book.ru.ac.th/e-book/inside/html/dlbook.asp?code=MK203\(48\)](http://old-book.ru.ac.th/e-book/inside/html/dlbook.asp?code=MK203(48))
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting distorts product costs. *Strategic Finance*, 69(10), 20.
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). *Instructor's manual: Cost accounting: A managerial emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.
- Modal. (2557). *Price Strategy*. Retrieved from <http://marketingthai.blogspot.com/2014/05/price-strategy.html>
- Stern S. & Co. (2010). *EVA*. Retrieved from <https://www.sternstewart.com/?content=proprietary&p=eva>.
- Stern, J. M. (2001). *The EVA Challenge: Implementing value – added change in an organization*. New York: John Willey & Sons.
- Young, S. D. & O'Byren, S. F. (2001). *EVA and Value-Based Management: A practical guide to implementation*. New York: McGraw Hill.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก
ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน

ตารางที่ ก-1 ค่าใช้จ่ายตามหน่วยงาน

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ปี พ.ศ.			
		2558	2559	2560	2561
การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์					
	ค่าแรงพนักงาน	22,653	23,034	24,424	20,245
	ค่าสวัสดิการพนักงาน	7,143	7,003	6,844	7,830
	เงินเดือนผู้บริหาร	726	506	75	1,035
	ค่าเช่าทรัพย์สิน	-	-	-	-
	ค่าเสื่อมราคา	33,959	32,008	30,631	30,264
	ค่าซ่อมบำรุง	3,817	5,983	11,259	10,770
	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	-	-	-	45
	ค่าน้ำมัน	174	276	544	129
	ค่าบริการภายนอก	33,655	30,388	31,068	23,069
	ค่าประกันภัยโรงงาน	442	311	301	267
	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	14,725	7,749	15,157	14,392
	ค่าสาธารณูปโภค	10,705	11,238	9,940	8,863
	ค่าสิทธิ	22,252	19,959	17,372	12,716
	ค่าใช้จ่ายอื่น	60	63	126	83
	รวม	150,311	138,518	147,741	129,708
การชုบสี					
	ค่าแรงพนักงาน	5,591	5,411	5,396	5,691
	ค่าสวัสดิการพนักงาน	1,950	1,503	1,417	1,718
	เงินเดือนผู้บริหาร	429	429	259	286
	ค่าเช่าทรัพย์สิน	-	-	-	-
	ค่าเสื่อมราคา	4,889	5,073	5,183	5,218
	ค่าซ่อมบำรุง	445	402	1,346	774
	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	-	-	-	210
	ค่าน้ำมัน	22	22	23	21
	ค่าบริการภายนอก	-	-	-	-

ตารางที่ ก-1 (ต่อ)

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ปี พ.ศ.			
		2558	2559	2560	2561
ค่าประกันภัยโรงงาน		159	130	129	54
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน		6,796	6,378	8,850	8,157
ค่าสาธารณูปโภค		4,790	3,871	2,923	2,932
ค่าสิทธิ		-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายอื่น		15	136	103	78
รวม		25,086	23,355	25,629	25,139
การประกันคุณภาพ					
ค่าแรงงาน		15,280	13,889	14,863	15,796
ค่าสวัสดิการพนักงาน		3,798	3,802	4,073	4,108
เงินเดือนผู้บริหาร		86	172	368	-
ค่าเช่าทรัพย์สิน		-	-	-	-
ค่าเสื่อมราคา		2,637	2,275	1,778	1,739
ค่าซ่อมบำรุง		101	17	8	24
ค่าที่ปรึกษาการผลิต		-	-	-	-
ค่าน้ำมัน		30	30	33	30
ค่าบริการภายนอก		-	-	-	-
ค่าประกันภัยโรงงาน		102	84	82	162
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน		1,390	1,560	1,535	1,299
ค่าสาธารณูปโภค		2,067	2,066	3,250	2,780
ค่าสิทธิ		-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายอื่น		64	58	220	73
รวม		25,555	23,953	26,210	26,011
การเตรียมเครื่องจักร					
ค่าแรงงาน		2,063	1,946	1,204	1,201
ค่าสวัสดิการพนักงาน		467	450	305	308
เงินเดือนผู้บริหาร		9	9	-	-

ตารางที่ ก-1 (ต่อ)

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ปี พ.ศ.			
		2558	2559	2560	2561
ค่าเช่าทรัพย์สิน		-	-	-	-
ค่าเสื่อมราคา		58	88	98	98
ค่าซ่อมบำรุง		160	142	17	8
ค่าที่ปรึกษาการผลิต		-	-	-	-
ค่าน้ำมัน		3	3	3	3
ค่าบริการภายนอก		-	-	-	-
ค่าประกันภัยโรงงาน		12	10	9	10
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน		346	238	62	71
ค่าสาธารณูปโภค		101	108	214	190
ค่าสิทธิ		-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายอื่น		15	13	8	14
รวม		3,234	3,007	1,920	1,903
การเตรียมวัตถุดิบ					
ค่าแรงพนักงาน		2,343	2,554	2,482	2,420
ค่าสวัสดิการพนักงาน		469	583	581	646
เงินเดือนผู้บริหาร		17	17	26	98
ค่าเช่าทรัพย์สิน		849	819	640	598
ค่าเสื่อมราคา		1,614	1,656	1,690	1,707
ค่าซ่อมบำรุง		72	27	56	38
ค่าที่ปรึกษาการผลิต		-	-	-	-
ค่าน้ำมัน		18	20	14	12
ค่าบริการภายนอก		-	-	-	-
ค่าประกันภัยโรงงาน		32	32	32	35
ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน		1,297	948	747	599
ค่าสาธารณูปโภค		563	571	1,021	996
ค่าสิทธิ		-	-	-	-

ตารางที่ ก-1 (ต่อ)

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ปี พ.ศ.			
		2558	2559	2560	2561
	ค่าใช้จ่ายอื่น	8	11	32	17
	รวม	7,282	7,238	7,321	7,166
การซ่อมแซมเครื่องจักร					
	ค่าแรงพนักงาน	8,254	7,783	4,818	4,802
	ค่าวัสดุการพนักงาน	1,869	1,800	1,219	1,231
	เงินเดือนผู้บริหาร	34	34	-	-
	ค่าเช่าทรัพย์สิน	-	-	-	-
	ค่าเสื่อมราคา	231	350	394	393
	ค่าซ่อมบำรุง	641	569	66	31
	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	-	-	-	-
	ค่าน้ำมัน	13	13	14	13
	ค่าบริการภายนอก	-	-	-	-
	ค่าประกันภัยโรงงาน	50	42	37	40
	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	1,384	950	247	282
	ค่าสาธารณูปโภค	406	431	858	762
	ค่าสิทธิ	-	-	-	-
	ค่าใช้จ่ายอื่น	60	54	31	54
	รวม	12,942	12,026	7,684	7,608
การซ่อมแซมแม่พิมพ์					
	ค่าแรงพนักงาน	188	166	231	274
	ค่าวัสดุการพนักงาน	64	44	89	106
	เงินเดือนผู้บริหาร	14	4	22	18
	ค่าเช่าทรัพย์สิน	-	-	-	-
	ค่าเสื่อมราคา	21	63	71	87
	ค่าซ่อมบำรุง	5	25	6	7
	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	4	2	1	1

ตารางที่ ก-1 (ต่อ)

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	ปี พ.ศ.			
		2558	2559	2560	2561
	ค่าน้ำมัน	-	-	-	-
	ค่าบริการภายนอก	-	-	-	-
	ค่าประกันภัยโรงงาน	3	3	3	4
	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	46	47	39	40
	ค่าสาธารณูปโภค	49	41	35	46
	ค่าสิทธิ	-	-	-	-
	ค่าใช้จ่ายอื่น	3	1	1	2
	รวม	397	396	498	585
การจัดเก็บสินค้า					
	ค่าแรงพนักงาน	3,515	3,830	3,722	3,631
	ค่าสวัสดิการพนักงาน	703	874	872	969
	เงินเดือนผู้บริหาร	26	26	38	147
	ค่าเช่าทรัพย์สิน	1,273	1,228	959	896
	ค่าเสื่อมราคา	2,420	2,484	2,534	2,561
	ค่าซ่อมบำรุง	109	41	84	58
	ค่าที่ปรึกษาการผลิต	-	-	-	-
	ค่าน้ำมัน	28	31	20	18
	ค่าบริการภายนอก	-	-	-	-
	ค่าประกันภัยโรงงาน	49	47	48	52
	ค่าวัสดุสิ้นเปลืองโรงงาน	1,945	1,421	1,121	899
	ค่าสาธารณูปโภค	845	856	1,531	1,494
	ค่าสิทธิ	-	-	-	-
	ค่าใช้จ่ายอื่น	16	14	50	27
	รวม	10,929	10,852	10,979	10,752
	รวมทั้งสิ้น	235,736	219,345	227,982	208,872

ภาคผนวก ข
การจัดสรรค่าใช้จ่าย

ตารางที่ ข-1 จำนวนหน่วยตัวผลิตภัณฑ์ แยกตามผลิตภัณฑ์ พ.ศ. 2558-2561

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
			Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	
2558											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	762	9,819	11,550	769	18,298	611	1,700	10,469	53,978
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	205	3,321	146	2	7,802	23	-	-	11,499
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	1,676	13,592	13,312	354	21,091	603	-	633	51,261
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up/ช.ม.	36	289	354	68	384	1	62	135	1,329
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	1,353	13,111	13,502	605	35,157	504	1,488		65,720
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	31	602	605	59	874	19	81	160	2,431
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	9	491	412	2	211	-	13	271	1,409
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	3%	22%	19%	1%	41%	2%	10%	2%	100%

ตารางที่ ข-1 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
			Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	
2559											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	905	10,363	12,451	508	15,358	628	2,483	10,012	52,708
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	7	1,765	295	4	3,776	-	-	-	5,847
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	1,330	12,418	13,364	189	17,887	502	-	377	46,067
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	42	558	587	107	621	14	104	116	2,149
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	1,320	13,508	15,823	362	27,279	441	1,966		60,699
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	34	668	739	59	938	27	188	307	2,960
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	9	481	595	6	157	-	51	108	1,407
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	4%	20%	25%	1%	39%	2%	8%	1%	100%

ตารางที่ ข-1 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
		ตัวผลิตภัณฑ์	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	
2560											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	779	11,143	12,363	837	15,009	825	2,367	9,263	52,586
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	2	1,484	320	-	4,187	-	-	-	5,993
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	1216	11,183	10,364	295	17,267	532	-	194	41,051
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	48	408	614	97	586	16	87	119	1,975
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	1,341	14,196	15,686	620	30,526	572	2,068	-	65,009
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	52	634	475	53	704	17	194	120	2,249
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	15	711	1,117.00	17	622	5	119	94	2,700
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	3%	20%	24%	1%	43%	2%	6%	1%	100%

ตารางที่ ข-1 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
		ตัวผลิตภัณฑ์	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	Unit	
2561											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	2,172	10,737	10,081	795	15,079	615	2,440	8,501	50,420
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	243	1,905	197	1	3,595	2	-	-	5,943
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	3,062	10,657	8,385	239	14,056	297	-	184	36,880
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	189	939	988	168	937	10	120	377	3,728
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	3,223	14,946	15,768	596	28,093	438	1,675	-	64,739
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	46	611	365	32	723	8	192	142	2,119
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	39	963	657	48	777	3	262	208	2,957
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	15%	17%	21%	1%	38%	1%	6%	1%	100%

ตารางที่ ข-2 การจัดสรรค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานต่าง ๆ ผู้ผลิตภัณฑ์ พ.ศ. 2558-2561

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
			พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	
2558											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	2,122	27,343	32,163	2,141	50,954	1,701	4,734	29,153	150,311
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	447	7,245	319	4	17,021	50	-	-	25,086
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	836	6,776	6,636	176	10,514	301	-	316	25,555
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	88	703	861	165	934	2	151	330	3,234
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	150	1,453	1,496	67	3,896	56	164	-	7,282
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	165	3,205	3,221	314	4,653	101	431	852	12,942
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	3	138	116	1	59	-	4	76	397
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	328	2,404	2,077	109	4,481	219	1,093	218	10,929
	รวม		4,139	49,267	46,889	2,977	92,512	2,430	6,577	30,945	235,736

ตารางที่ ข-2 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
		ตัวผลิตภัณฑ์	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	
2559											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	2,378	27,234	32,722	1,335	40,361	1,650	6,525	26,313	138,518
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	28	7,050	1,178	16	15,083	-	-	-	23,355
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	692	6,457	6,949	98	9,301	261	-	195	23,953
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	59	781	821	150	869	20	146	161	3,007
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	157	1,611	1,887	43	3,253	53	234	-	7,238
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	138	2,714	3,002	240	3,811	110	764	1,247	12,026
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	3	135	167	2	44	-	14	31	396
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	434	2,170	2,713	109	4,232	217	868	109	10,852
	รวม		3,889	48,152	49,439	1,993	76,954	2,311	8,551	28,056	219,345

ตารางที่ ข-2 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
			พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	
2560											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	2,189	31,306	34,734	2,352	42,168	2,318	6,650	26,024	147,741
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	9	6,346	1,368	-	17,906	-	-	-	25,629
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	776	7,140	6,617	188	11,025	340	-	124	26,210
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	47	397	597	94	570	16	85	114	1,920
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	151	1,599	1,766	70	3,438	64	233	-	7,321
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	178	2,166	1,623	181	2,405	58	663	410	7,684
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	3	131	206	3	115	1	22	17	498
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	329	2,196	2,635	110	4,721	220	659	109	10,979
		รวม	3,682	51,281	49,546	2,998	82,348	3,017	8,312	26,798	227,982

ตารางที่ ข-2 (ต่อ)

ปี	หน่วยงาน	ผลิตภัณฑ์ ตัวผลิตภัณฑ์	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
			พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	พันบาท	
2561											
	การขึ้นรูปผลิตภัณฑ์	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	5,588	27,621	25,934	2,045	38,791	1,582	6,277	21,870	129,708
	การชุบสี	ชั่วโมงเครื่องจักร/ช.ม.	1,028	8,058	833	4	15,208	8	-	-	25,139
	การประกันคุณภาพ	ชั่วโมงแรงงาน/ช.ม.	2,160	7,516	5,914	169	9,914	209	-	129	26,011
	การเตรียมเครื่องจักร	เวลาในการ Set up /ช.ม.	96	479	504	86	478	5	61	194	1,903
	การเตรียมวัตถุดิบ	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบ/ครั้ง	357	1,654	1,745	66	3,110	48	186	-	7,166
	การซ่อมแซมเครื่องจักร	เวลาซ่อมเครื่องจักร/ช.ม.	165	2,194	1,310	115	2,596	29	689	510	7,608
	การซ่อมแซมแม่พิมพ์	เวลาซ่อมแม่พิมพ์/ช.ม.	8	191	130	9	154	1	52	40	585
	การจัดเก็บสินค้า	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	1,613	1,828	2,258	108	4,086	108	645	106	10,752
	รวม		11,015	49,541	38,628	2,602	74,337	1,990	7,910	22,849	208,872

ตารางที่ ข-3 รายละเอียดของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ปี พ.ศ. 2558-2561

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2558										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ครั้ง)	1,353	13,111	13,502	605	35,157	504	1,488	-	65,720
การวางแผนการผลิต	จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต (ครั้ง)	27	262	270	12	703	10	30	97	1,411
การจัดหาวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ (ครั้ง)	28	265	343	11	516	14	116	292	1,585
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	3%	22%	19%	1%	41%	2%	10%	2%	100%
การจัดการแรงงาน	จำนวนพนักงาน (คน)	24	51	69	18	90	6	16	5	279
การบริหารงาน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	23,114	135,400	150,244	4,161	228,291	6,624	33,864	52,248	633,946
การจัดแสดงสินค้า	จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า (ครั้ง)	1	1	1		1		-	1	5
การขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,223	7,662	3,326	198	2,887	473	107	6,079	21,955
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,223	7,662	3,326	198	2,887	473	107	6,079	21,955
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	23,114	135,400	150,244	4,161	228,291	6,624	33,864	52,248	633,946

ตารางที่ ข-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ตัวหลักคั่นต้นทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2559										
การจำหน่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ครั้ง)	1,320	13,508	15,823	362	27,279	441	1,966	-	60,699
การวางแผนการผลิต	จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต (ครั้ง)	26	270	317	7	546	9	39	96	1,310
การจัดหาวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ (ครั้ง)	130	404	347	9	464	12	157	311	1,834
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	4%	20%	25%	1%	39%	2%	8%	1%	100%
การจัดหาแรงงาน	จำนวนพนักงาน (คน)	12	48	78	6	87	6	7	22	266
การบริหารงาน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	28,822	132,147	168,298	2,786	169,863	5,972	26,205	53,759	587,852
การจัดแสดงสินค้า	จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า (ครั้ง)	1	1	1		1		-	1	5
การขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,465	8,042	3,792	184	3,223	453	96	6,737	23,992
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,465	8,042	3,792	184	3,223	453	96	6,737	23,992
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	28,822	132,147	168,298	2,786	169,863	5,972	26,205	53,759	587,852

ตารางที่ ข-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2560										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ครั้ง)	1,341	14,196	15,686	620	30,526	572	2,068		65,009
การวางแผนการผลิต	จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต (ครั้ง)	27	284	314	12	611	11	41	111	1,411
การจัดหาวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ (ครั้ง)	158	495	353	11	501	17	133	360	2,028
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	3%	20%	24%	1%	43%	2%	6%	1%	100%
การจัดหาแรงงาน	จำนวนพนักงาน (คน)	36	72	81	6	78	9	3	28	313
การบริหารงาน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	31,574	133,577	155,452	3,844	168,247	7,667	29,473	60,351	590,185
การจัดแสดงสินค้า	จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า (ครั้ง)	1	1	1		1			1	5
การขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,484	7,923	3,582	187	2,916	501	105	7,032	23,730
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,484	7,923	3,582	187	2,916	501	105	7,032	23,730
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	31,574	133,577	155,452	3,844	168,247	7,667	29,473	60,351	590,185

ตารางที่ ข-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ตัวหลักคั่นต้นทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2561										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	จำนวนครั้งที่ขนส่งวัตถุดิบเข้าสู่การผลิต (ครั้ง)	3,223	14,946	15,768	596	28,093	438	1,675		64,739
การวางแผนการผลิต	จำนวนครั้งในการวางแผนการผลิต (ครั้ง)	64	299	315	12	562	9	34	103	1,398
การจัดหาวัตถุดิบ	จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ (ครั้ง)	180	416	307	9	476	12	13	343	1,756
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	พื้นที่ในการจัดเก็บ (%)	15%	17%	21%	1%	38%	1%	6%	1%	100%
การจัดหาแรงงาน	จำนวนพนักงาน (คน)	55	45	57	12	70	9	5	15	268
การบริหารงาน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	32,460	125,862	127,893	3,160	151,587	4,388	18,622	54,074	518,046
การจัดแสดงสินค้า	จำนวนครั้งที่จัดแสดงสินค้า (ครั้ง)	1	1	1		1			1	5
การขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,408	7,274	2,968	186	2,608	388	105	6,308	21,245
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	จำนวนครั้งที่ขายสินค้า (ครั้ง)	1,408	7,274	2,968	186	2,608	388	105	6,308	21,245
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	ยอดขายแต่ละผลิตภัณฑ์ (พันบาท)	32,460	125,862	127,893	3,160	151,587	4,388	18,622	54,074	518,046

ภาคผนวก ค
การจัดสรรต้นทุนเงินทุน

ตารางที่ ค-1 รายละเอียดของค่าน้ำหนักการจัดสรรต้นทุนเงินทุน (Activity-Capital Dependence: ACD ปี พ.ศ. 2558-2560)

กิจกรรม (i)	หมวดบัญชี (j)										Activity capital charge	
	เงินสด	ลูกหนี้การค้า	สินค้าคงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักรและอุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	เจ้าหนี้การค้า	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		
พ.ศ. 2558												
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต			0.2		0.1	0.1	0.7					21,567
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต			0.2		0.1	0.1	0.7					21,567
การวางแผนการผลิต					0.1	0.1	0.2					6,888
การจัดหาวัตถุดิบ	0.1	0.5	0.1		0.1	0.1			1.00			617
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ			0.1		0.1	0.1						2,022
การจัดหาแรงงาน	0.2				0.1	0.1					0.5	2,513
การบริหารงาน	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1	0.4		0.5		7,375
การจัดแสดงสินค้า			0.1		0.1	0.1		0.3				3,413

ตารางที่ ค-1 (ต่อ)

กิจกรรม (i)	หมวดบัญชี (j)										Activity capital charge
	เงินสด	ลูกหนี้การค้า	สินค้าคงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักรและอุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	เจ้าหนี้การค้า	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	
การขายสินค้า			0.3		0.1	0.1				0.3	4,529
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า		0.1	0.1		0.1	0.1					2,923
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	0.6	0.3		0.8	0.1	0.1					12,554
Capital charge	13,049	9,012	5,581	698	2,736	11,898	27,123	4,638	(7,215)	(3,120)	64,401
พ.ศ. 2559											
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต			0.2		0.1	0.1	0.7				20,251
การวางแผนการผลิต					0.1	0.1	0.2				6,490
การจัดหาวัตถุดิบ	0.1	0.5	0.1		0.1	0.1			1.00		1,641
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ			0.1		0.1	0.1					1,830

ตารางที่ ค-1 (ต่อ)

กิจกรรม (i)	หมวดบัญชี (j)										Activity capital charge	
	เงินสด	ลูกหนี้ การค้า	สินค้า คงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักร และ อุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่ หมุนเวียนอื่น	เจ้าหนี้ การค้า	ค่าใช้จ่าย ค้างจ่าย		
การจัดการแรงงาน	0.2				0.1	0.1					0.5	3,827
การบริหารงาน	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1	0.4			0.5	7,688
การจัดแสดงสินค้า			0.1		0.1	0.1		0.3				3,359
การขายสินค้า			0.3		0.1	0.1		0.3				4,298
การติดต่อประสานงาน เกี่ยวกับการขายสินค้า		0.1	0.1		0.1	0.1						2,724
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	0.6	0.3		0.8	0.1	0.1						17,654
Capital charge	22,029	8,932	4,695	495	2,736	10,873	25,644	5,095	(6,858)	(3,879)		69,762
พ.ศ. 2560												
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่ กระบวนการผลิต			0.2		0.1	0.1	0.7					17,594

ตารางที่ ค-1 (ต่อ)

กิจกรรม (i)	หมวดบัญชี (j)										Activity capital charge	
	เงินสด	ลูกหนี้การค้า	สินค้าคงเหลือ	ลูกหนี้อื่น	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักรและอุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	เจ้าหนี้การค้า	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		
การวางแผนการผลิต					0.1	0.1	0.2					5,662
การจัดหาวัตถุดิบ	0.1	0.5	0.1		0.1	0.1			1.00			2,623
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ			0.1		0.1	0.1						1,775
การจัดหาแรงงาน	0.2				0.1	0.1					0.5	5,485
การบริหารงาน	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1	0.4			0.5	8,074
การจัดแสดงสินค้า			0.1		0.1	0.1			0.3			3,305
การขายสินค้า			0.3		0.1	0.1			0.3			4,290
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า		0.1	0.1		0.1	0.1						2,614
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	0.6	0.3		0.8	0.1	0.1						22,380
Capital charge	30,467	8,389	4,925	375	2,736	10,093	21,897	5,097	(6,394)	(3,782)		73,802

ตารางที่ ค-2 รายละเอียดการจัดสรรค่าใช้จ่ายดำเนินงานสู่ผลิตภัณฑ์ปี พ.ศ. 2558-2561 (หน่วย : พันบาท)

กิจกรรม	คชจ.ดำเนินงาน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2558										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	1,836	38	366	377	17	982	14	42	-	1,836
การวางแผนการผลิต	490	9	91	94	4	244	3	10	35	490
การจัดหาวัตถุดิบ	569	10	95	123	4	185	5	42	105	569
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	683	20	150	130	7	280	14	68	14	683
การจัดหาแรงงาน	18,659	1,605	3,411	4,615	1,204	6,019	401	1,070	334	18,659
การบริหารงาน	15,727	573	3,359	3,727	103	5,663	164	840	1,298	15,727
การจัดแสดงสินค้า	8,948	1,790	1,790	1,790	-	1,788	-	-	1,790	8,948
การขายสินค้า	5,560	310	1,940	842	50	731	120	27	1,540	5,560
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,980	166	1,040	451	27	392	64	15	825	2,980
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	1,445	53	309	342	9	520	15	77	120	1,445
รวม	56,897	4,574	12,551	12,491	1,425	16,804	800	2,191	6,061	56,897

ตารางที่ ค-2 (ต่อ)

กิจกรรม	คชจ.ดำเนินงาน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2559										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	1,980	43	441	516	12	890	14	64	-	1,980
การวางแผนการผลิต	513	10	106	124	3	214	4	15	37	513
การจัดหาวัตถุดิบ	594	42	131	112	3	150	4	51	101	594
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	756	30	151	189	8	295	15	60	8	756
การจัดหาแรงงาน	19,651	887	3,546	5,762	443	6,427	443	517	1,626	19,651
การบริหารงาน	13,367	655	3,005	3,827	63	3,862	136	596	1,223	13,367
การจัดแสดงสินค้า	6,021	1,204	1,204	1,204	-	1,205	-	-	1,204	6,021
การขายสินค้า	5,205	318	1,745	823	40	699	98	21	1,461	5,205
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,550	156	855	403	20	343	48	10	715	2,550
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	1,275	63	287	365	6	368	13	57	116	1,275
รวม	51,912	3,408	11,471	13,325	598	14,453	775	1,391	6,491	51,912

ตารางที่ ค-2 (ต่อ)

กิจกรรม	คชจ.ดำเนินงาน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2560										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	2,040	42	445	492	19	959	18	65	-	2,040
การวางแผนการผลิต	493	9	99	110	4	213	4	14	40	493
การจัดหาวัตถุดิบ	578	45	141	101	3	143	5	38	102	578
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	760	23	152	182	8	325	15	46	9	760
การจัดหาแรงงาน	17,595	2,024	4,047	4,553	337	4,385	506	169	1,574	17,595
การบริหารงาน	12,023	643	2,721	3,167	78	3,427	156	600	1,231	12,023
การจัดแสดงสินค้า	6,888	1,378	1,378	1,378	-	1,376	-	-	1,378	6,888
การขายสินค้า	4,259	266	1,422	643	34	523	90	19	1,262	4,259
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	3,478	218	1,161	525	27	427	73	15	1,032	3,478
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	1,179	63	267	311	8	336	15	59	120	1,179
รวม	49,293	4,464	11,394	11,000	1,656	11,437	2,018	992	6,332	49,293

ตารางที่ ค-2 (ต่อ)

กิจกรรม	กชจ.ดำเนินงาน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2561										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	2,100	105	485	511	19	912	14	54	-	2,100
การวางแผนการผลิต	525	24	112	118	5	211	3	13	39	525
การจัดหาวัตถุดิบ	613	63	145	107	3	166	4	5	120	613
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	788	118	134	165	8	300	8	47	8	788
การจัดหาแรงงาน	21,799	4,474	3,660	4,636	976	5,694	732	407	1,220	21,799
การบริหารงาน	14,224	891	3,456	3,512	87	4,162	120	511	1,485	14,224
การจัดแสดงสินค้า	5,683	1,137	1,137	1,137	-	1,135	-	-	1,137	5,683
การขายสินค้า	4,614	306	1,580	645	40	566	84	23	1,370	4,614
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,449	162	839	342	21	301	45	12	727	2,449
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	1,350	85	328	333	8	395	11	49	141	1,350
รวม	54,145	7,365	11,876	11,506	1,167	13,842	1,021	1,121	6,247	54,145

ตารางที่ ค-3 รายละเอียดการจัดสรรต้นทุนเงินทุนผู้ผลิตภัณฑ์ปี พ.ศ. 2558-2561 (พันบาท)

กิจกรรม	ต้นทุนเงินทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2558										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	21,567	444	4,303	4,431	199	11,537	165	488	-	21,567
การวางแผนการผลิต	6,888	132	1,279	1,318	59	3,431	49	146	474	6,888
การจัดหาวัตถุดิบ	617	11	103	134	4	201	5	45	114	617
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	2,022	61	445	384	20	830	40	202	40	2,022
การจัดหาแรงงาน	2,513	216	459	621	162	811	54	144	46	2,513
การบริหารงาน	7,375	269	1,575	1,748	48	2,656	77	394	608	7,375
การจัดแสดงสินค้า	3,413	683	683	683	-	681	-	-	683	3,413
การขายสินค้า	4,529	252	1,581	686	41	596	98	22	1,253	4,529
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,923	163	1,020	443	26	384	63	14	810	2,923
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	12,554	458	2,681	2,975	82	4,521	131	671	1,035	12,554
รวม	64,401	2,689	14,129	13,423	641	25,648	682	2,126	5,063	64,401

ตารางที่ ค-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ต้นทุนเงินทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2559										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	20,251	440	4,507	5,279	121	9,101	147	656	-	20,251
การวางแผนการผลิต	6,490	129	1,338	1,570	35	2,704	45	193	476	6,490
การจัดหาวัตถุดิบ	1,641	116	361	310	8	417	11	140	278	1,641
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	1,830	73	366	458	18	714	37	146	18	1,830
การจัดหาแรงงาน	3,827	173	691	1,122	86	1,252	86	101	316	3,827
การบริหารงาน	7,688	377	1,728	2,201	36	2,222	78	343	703	7,688
การจัดแสดงสินค้า	3,359	672	672	672	-	671	-	-	672	3,359
การขายสินค้า	4,298	262	1,441	679	33	578	81	17	1,207	4,298
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,724	166	913	431	21	366	51	11	765	2,724
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	17,654	866	3,969	5,054	84	5,101	179	787	1,614	17,654
รวม	69,762	3,274	15,986	17,776	442	23,126	715	2,394	6,049	69,762

ตารางที่ ค-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ต้นทุนเงินทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2560										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	17,594	363	3,842	4,245	168	8,261	155	560	-	17,594
การวางแผนการผลิต	5,662	108	1,140	1,260	48	2,452	44	165	445	5,662
การจัดหาวัตถุดิบ	2,623	204	640	457	14	648	22	172	466	2,623
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	1,775	53	355	426	18	762	36	107	18	1,775
การจัดหาแรงงาน	5,485	631	1,262	1,419	105	1,367	158	53	490	5,485
การบริหารงาน	8,074	432	1,827	2,127	53	2,302	105	403	825	8,074
การจัดแสดงสินค้า	3,305	661	661	661	-	661	-	-	661	3,305
การขายสินค้า	4,290	268	1,432	648	34	527	90	19	1,272	4,290
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,614	163	873	395	21	321	54	12	775	2,614
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	22,380	1,197	5,065	5,895	146	6,380	291	1,118	2,288	22,380
รวม	73,802	4,080	17,097	17,533	607	23,681	955	2,609	7,240	73,802

ตารางที่ ค-3 (ต่อ)

กิจกรรม	ต้นทุนเงินทุน	A	B	C	D	E	F	G	H	รวม
พ.ศ. 2561										
การจ่ายวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต	14,184	706	3,275	3,455	131	6,154	96	367	-	14,184
การวางแผนการผลิต	4,708	216	1,007	1,061	40	1,892	30	115	347	4,708
การจัดหาวัตถุดิบ	4,174	428	989	730	21	1,131	29	31	815	4,174
การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ	1,506	226	256	316	15	574	15	90	14	1,506
การจัดหาแรงงาน	7,230	1,484	1,214	1,538	324	1,889	243	135	403	7,230
การบริหารงาน	8,540	535	2,075	2,108	52	2,500	72	307	891	8,540
การจัดแสดงสินค้า	3,039	608	608	608	1	606	-	-	608	3,039
การขายสินค้า	3,694	245	1,265	516	32	453	67	18	1,098	3,694
การติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการขายสินค้า	2,240	148	767	313	20	274	41	11	666	2,240
การวางบิลและเรียกเก็บเงิน	25,110	1,573	6,101	6,199	153	7,346	213	903	2,622	25,110
รวม	74,425	6,169	17,557	16,844	789	22,819	806	1,977	7,464	74,425