

บทที่ 4

ผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้ทำการสำรวจและรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา รวมถึงทำการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงที่เกิดขึ้น เพื่อให้ทราบถึงกระบวนการในการผลิตสินค้า ซึ่งนำมาพิจารณาเพื่อเสนอแนวทางในการปรับปรุงประสิทธิภาพของการคิดคำนวณต้นทุนสินค้าตามกรอบแนวคิด ทฤษฎีที่ได้กล่าวถึงในบทข้างต้น เพื่อให้ได้ต้นทุนการผลิตที่แท้จริงในแต่ละกิจกรรม

ข้อมูลที่ผู้วิจัยได้ทำการสำรวจและรวบรวม

1. เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการสั่งซื้อวัตถุดิบในการผลิตสินค้า เช่น ใบสั่งซื้อข้าวท่อน ใบเสร็จรับเงินจากการสั่งซื้อแป้งมัน
2. สมุดบันทึกค่าแรงงานคนงานของโรงงานกรณีศึกษา เนื่องจากการจ้างลูกจ้างโรงงาน ทำการจ้างลูกจ้างเป็นค่าแรงงานรายวัน ในส่วนของหัวหน้าฝ่ายผลิต โรงงานทำการจ้างเป็นรายเดือนจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นค่าใช้จ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า ซึ่งหมายรวมถึง วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับน้ำประปา และไฟฟ้า สำหรับการผลิตสินค้า ในส่วนของค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร และค่าเสื่อมราคาอาคารโรงงาน เป็นค่าใช้จ่ายที่โรงงานกรณีศึกษาได้ตัดเป็นค่าเสื่อมราคาสะสมเรียบร้อยแล้ว จึงไม่จำเป็นต้องนำมาคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอีก

ข้อมูลในด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับฝ่ายการผลิตของโรงงานกรณีศึกษา

จากข้อมูลที่กล่าวข้างต้น ผู้วิจัยได้ทำการเรียบเรียงข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์ หัวหน้าฝ่ายการผลิต และข้อมูลทางด้านการบัญชีมาแสดง โดยมีข้อมูลต่าง ๆ ดังนี้

ข้อมูลในส่วนของวัตถุดิบทางตรงที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้า มีวัตถุดิบทางตรง 3 ส่วนที่มีความสำคัญต่อการผลิตสินค้า ได้แก่

1. ข้าวท่อน คือ ส่วนปลายของข้าวเจ้า
2. แป้งมัน คือ แป้งที่ได้มาจากมันสำปะหลัง ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของสินค้าให้มีความเหนียว ไม่ขาดยุ่ยง่าย

3. เกลือแกง คือ เกลือละเอียดที่มีความเค็มมาก ช่วยทำให้สินค้าไม่เน่าเสียง่าย
 ดังนั้น วัตถุดิบทางตรงที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษาที่ผู้วิจัยได้ทำ
 การสัมภาษณ์ มีรายละเอียดดังตารางที่ 4-1

ตารางที่ 4-1 แสดงปริมาณและราคาของการใช้วัตถุดิบ

ต้นทุน: วัน

	ปริมาณการใช้	ราคารวม (บาท)
ข้าวท่อน (กระสอบ)	10	9,800
แป้งมัน (ถุง)	8	72
เกลือแกง (ถุง)	6	30
รวมค่าวัตถุดิบทางตรงทั้งสิ้น		9,902

ข้อมูลในส่วน of ค่าแรงงานทางตรงที่โรงงานกรณีศึกษาใช้อยู่ คือ การจ้างคนงานเป็น
 ค่าจ้างรายวัน ซึ่งกำหนดให้ทำงานวันละ 8 ชั่วโมง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในส่วน of ค่าแรงงานทางตรงที่
 ใช้สำหรับการผลิตสินค้า มีรายละเอียดดังตารางที่ 4-2

ตารางที่ 4-2 แสดงค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิตสินค้า

ต้นทุน: วัน

	จำนวนพนักงาน (คน)	ราคารวม (บาท)
ค่าจ้างรายวัน	14	2,520

ข้อมูลในส่วน of ค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าทางอ้อม
 ได้แก่

1. วัตถุดิบทางอ้อม ประกอบด้วย น้ำมันเตา และน้ำมันถั่ว
2. ค่าแรงงานทางอ้อม คือ เงินเดือนหัวหน้าฝ่ายการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต คือ ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำประปา ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการผลิต
 สินค้าเท่านั้น

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา มี
 รายละเอียดดังตารางที่ 4-3

ตารางที่ 4-3 แสดงค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า

ต้นทุน: วัน

	ปริมาณการใช้	ราคารวม (บาท)
ค่าน้ำมันเตา (ลิตร)	250	2,450
ค่าน้ำมันถั่ว (ปีป)	3	1,200
เงินเดือนหัวหน้าฝ่ายผลิต (คน)	1	333.33
ค่าไฟฟ้า (หน่วย)	256.92	906
ค่าน้ำประปา (ลิตร)	15.23	325.63
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งสิ้น		5,214.96

การคิดคำนวณต้นทุนสินค้าตามระบบต้นทุนแบบเต็ม โรงงานกรณีศึกษาได้ทำการผลิตสินค้าออกเป็น 2 ประเภท คือ สินค้า A เป็นผลิตภัณฑ์เส้นเล็กแห้ง และสินค้า B เป็นผลิตภัณฑ์เส้นแผ่นโดยการคิดคำนวณต้นทุนในด้านของวัตถุดิบทางตรง ทำการปันส่วนต้นทุนตามจำนวนของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้า ค่าแรงงานทางตรงจะทำการปันส่วนต้นทุนตามจำนวนพนักงานที่ใช้ในแต่ละประเภทสินค้า และค่าใช้จ่ายในการผลิตจะทำการปันส่วนตามจำนวนปริมาณการผลิตสินค้า เพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณหาต้นทุนสินค้าต่อหน่วยของสินค้าทั้งสองชนิด ดังตารางที่ 4-4

ตารางที่ 4-4 แสดงต้นทุนต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้าในระบบต้นทุนแบบเต็ม

ต้นทุน: วัน

	สินค้า A	สินค้า B
ปริมาณการผลิตสินค้า (กิโลกรัม)	720.00	880.00
วัตถุดิบทางตรง (บาท)	5,941.20	3,960.80
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)	1,440.00	1,080.00
ค่าใช้จ่ายในการผลิต (บาท)	2,346.73	2,868.23

การคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วยตามระบบต้นทุนแบบเต็ม

โรงงานกรณีศึกษาได้ทำการคำนวณหาต้นทุนสินค้าต่อหน่วยด้วยการนำจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิตได้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าทั้งสองชนิด ดังตารางที่ 4-5

ตารางที่ 4-5 แสดงต้นทุนการผลิตต่อหนึ่งหน่วยการผลิตในระบบต้นทุนแบบเต็ม

บาท: กิโลกรัม

	สินค้า A	สินค้า B
วัตถุดิบทางตรง	8.25	4.50
ค่าแรงงานทางตรง	2.00	1.23
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	3.26	3.26
รวมต้นทุนต่อหน่วย	13.51	8.99

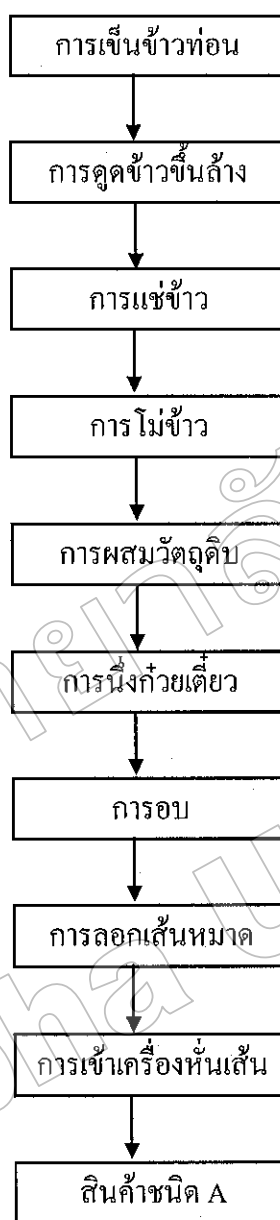
การคำนวณต้นทุนสินค้าในระบบบัญชีต้นทุนแบบเต็มของโรงงานกรณีศึกษา เป็นการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ไม่มีความสลับซับซ้อน อีกทั้งยังง่ายต่อการคิดคำนวณสำหรับผู้บริหารในการที่จะกำหนดราคาขายของสินค้า แต่เป็นการบริหารต้นทุนที่ไม่เหมาะสม เพราะการผลิตสินค้าในแต่ละประเภทย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งการนำเอาค่าใช้จ่ายในการผลิตมาป็นส่วนในสัดส่วนต่อหน่วยที่เท่ากันจึงไม่สอดคล้องต่อความเป็นจริงต่อต้นทุนของสินค้าชนิดที่ทำการผลิตน้อยแต่ต้องแบกรับค่าใช้จ่ายในการผลิตเท่ากับสินค้าชนิดที่ทำการผลิตมาก ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาถึงการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาช่วยเพื่อให้ผู้บริหารโรงงานกรณีศึกษาได้ทราบถึงต้นทุนที่แท้จริงของสินค้า

ผลของการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้

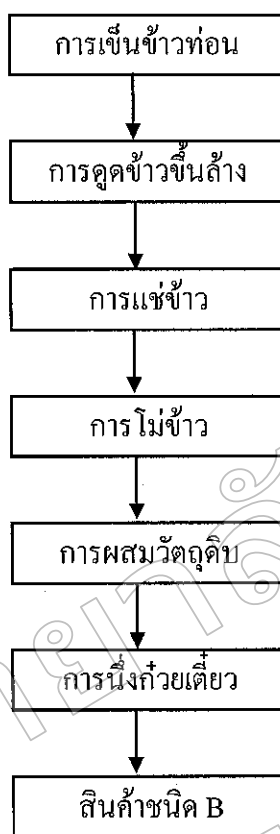
1. การกำหนดกิจกรรมในการผลิตสินค้าของโรงงานกรณีศึกษา ควรวิเคราะห์ตามลำดับขั้นดังนี้

ขั้นที่ 1 ทำการจำแนกกิจกรรมต่าง ๆ ของโรงงานกรณีศึกษาตามลักษณะของการทำงาน โดยการกำหนดกิจกรรมต้องมีความเหมาะสมตามสภาพลักษณะของงานที่เกิดขึ้นจริง และกิจกรรมที่กำหนดต้องเป็นสิ่งที่ทุกคนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสามารถมองเห็นภาพกิจกรรมต่าง ๆ ได้ตรงกัน อย่างชัดเจน

ขั้นที่ 2 สร้างแผนภูมิ (Activity Flow) เพื่อแสดงกิจกรรม หรือขั้นตอนการทำงานเพื่อแสดงให้เห็นถึงลำดับขั้นของกิจกรรมได้อย่างชัดเจน ดังนั้นการสร้างแผนภูมิลำดับกิจกรรม โดยการนำกิจกรรมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมาสรุปเป็นแผนภาพจะช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถเข้าใจถึงกระบวนการผลิตและทิศทางการไหลของงานได้ในทันที ซึ่งสามารถแสดงแผนภูมิได้ดังนี้



ภาพที่ 4-1 แผนภูมิแสดงกิจกรรมในกระบวนการผลิตสินค้าชนิด A



ภาพที่ 4-2 แผนภูมิแสดงกิจกรรมในกระบวนการผลิตสินค้าชนิด B

ขั้นที่ 3 การให้นิยามของกิจกรรมที่ได้ทำการกำหนดไว้ในกระบวนการผลิตสินค้า เพื่ออธิบายให้ผู้วิเคราะห์และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องได้เข้าใจถึงกิจกรรมต่าง ๆ ได้อย่างตรงกัน ดังตารางที่ปรากฏดังนี้

ตารางที่ 4-6 แสดงนิยามของกิจกรรมต่าง ๆ ในกระบวนการผลิต

กิจกรรม	นิยามกิจกรรม
การเข็นข้าวท่อน	การเข็นข้าวท่อนจากโกดังเก็บข้าวมาที่เครื่องล้างข้าว
การดูดข้าวขึ้นล้าง	เทข้าวออกจากกระสอบแล้วทำการดูดข้าวขึ้นล้างเพื่อทำความสะอาด
การแช่ข้าว	หลังจากล้างข้าวเรียบร้อยแล้วทำการแช่ข้าวทิ้งไว้เพื่อให้ข้าวมีความนุ่ม
การโม่ข้าว	ทำการโม่ข้าวให้เป็นแป้ง
การผสมวัตถุดิบ	เมื่อได้แป้งจากการโม่แล้วนำแป้งมันและเกลือแกงผสมให้เป็นวัตถุดิบ
การนึ่งก๋วยเตี๋ยว	นำวัตถุดิบที่ผสมเรียบร้อยแล้วเข้าสู่กระบวนการนึ่งก๋วยเตี๋ยว
การอบ	ทำการอบเส้นที่ได้จากการนึ่งก๋วยเตี๋ยวให้เป็นเส้นหมาด
การลอกเส้นหมาด	ลอกเส้นหมาดที่ได้จากการอบ
การเข้าเครื่องหั่นเส้น	นำเส้นหมาดที่ผ่านการลอกเข้าเครื่องหั่นเส้น

2. การปันส่วนต้นทุนด้านวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงานทางตรงยังคงใช้ตามแบบระบบเดิมที่โรงงานกรณีศึกษาใช้อยู่ เพราะค่าใช้จ่ายทั้งสองตัวเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถปันส่วนให้กับสินค้าได้โดยตรง

3. นำกิจกรรมที่ได้จากผลของการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ใช้ มาทำการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมแต่ละกิจกรรมควรใช้เกณฑ์ใดในการกระจายต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายในการผลิต ผู้วิจัยได้คำนึงถึงเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนควรเป็นเกณฑ์ที่ใช้หน่วยวัดเดียวกัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้กำหนดเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยใช้จำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรมที่ได้จากการสัมภาษณ์และสังเกตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน และเพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณผู้วิจัยจึงได้ทำการเปลี่ยนจากหน่วยชั่วโมงเป็นหน่วยนาที

4. ระบุต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ โดยทำการวิเคราะห์ถึงรายละเอียดของกิจกรรมว่ากิจกรรมนั้นใช้ค่าใช้จ่ายในการผลิตใดบ้าง ดังตัวอย่าง กิจกรรมการนึ่งก๋วยเตี๋ยว จะมีค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกี่ยวข้องดังนี้ คือ ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการใช้น้ำมันเตา ค่าใช้จ่ายในการใช้น้ำมันถั่ว และค่าใช้จ่ายในการใช้ไฟฟ้า ซึ่งการคิดคำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนของกิจกรรมการนึ่งก๋วยเตี๋ยวก็จะใช้ค่าใช้จ่ายดังที่กล่าวมาข้างต้น เป็นต้นทุนในการปันส่วนเข้าสู่กิจกรรม ตามเกณฑ์ของจำนวนชั่วโมงในการเดินเครื่องจักร ตามรายละเอียดในตารางที่ 4-7 และ 4-8

ตารางที่ 4-7 แสดงต้นทุนกิจกรรมของสินค้าชนิด A

กิจกรรมต่าง ๆ ของสินค้าชนิด A	เกณฑ์การกระจายค่าใช้จ่ายในการผลิต	เวลาที่ใช้ (นาท)	ต้นทุนกิจกรรม (บาท)
การเดินข้าวท่อน	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	20	3.08
การดูดข้าวขึ้นล่าง	"	90	98.66
การแช่ข้าว	"	150	75.63
การไม่ข้าว	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเดินเครื่องจักร	108	118.40
การผสมวัตถุดิบ	"	180	197.34
การนึ่งก๋วยเตี๋ยว	"	300	1,803.86
การอบ	"	150	601.93
การลอกเส้นหมัด	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	300	46.21
การนำเข้าเครื่องหันเส้น	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเดินเครื่องจักร	150	111.93
รวมทั้งสิ้น		1,448	3,057.04

ตารางที่ 4-8 แสดงต้นทุนกิจกรรมของสินค้าชนิด B

กิจกรรมต่าง ๆ ของสินค้าชนิด B	เกณฑ์การกระจายค่าใช้จ่ายในการผลิต	เวลาที่ใช้ (นาท)	ต้นทุนกิจกรรม (บาท)
การเดินข้าวท่อน	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	14	2.16
การดูดข้าวขึ้นล่าง	"	60	65.78
การแช่ข้าว	"	150	75.63
การไม่ข้าว	จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเดินเครื่องจักร	72	78.93
การผสมวัตถุดิบ	"	120	131.56
การนึ่งก๋วยเตี๋ยว	"	300	1,803.86
รวมทั้งสิ้น		716	2,157.92

ดังนั้น เพื่อแสดงให้เห็นภาพการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าให้มีความชัดเจนขึ้น ผู้วิจัยได้ทำการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามรายละเอียดในตารางที่ 4-9

ตารางที่ 4-9 แสดงการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายในระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุนแบบเดิม (บาท/วัน)		ต้นทุนฐานกิจกรรม (บาท/วัน)		
			สินค้า A	สินค้า B
วัตถุดิบทางตรง	9,902.00	วัตถุดิบทางตรง	5,941.20	3,960.80
ค่าแรงงานทางตรง	2,520.00	ค่าแรงงานทางตรง	1,440.00	1,080.00
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ปันส่วนเข้าสู่กิจกรรม		
- ค่าน้ำมันเตา	2,450.00	การเดินข้าวท่อน	3.08	2.16
- ค่าน้ำมันถั่ว	1,200.00	การดูดข้าวขึ้นลำ	98.66	65.78
- เงินเดือนหัวหน้าฝ่ายผลิต	333.33	การแช่ข้าว	75.63	75.63
- ค่าไฟฟ้า	906.00	การม่ข้าว	118.40	78.93
- ค่าน้ำประปา	325.63	การผสมวัตถุดิบ	197.34	131.56
รวมค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	17,636.96	การนึ่งก๋วยเตี๋ยว	1,803.86	1,803.86
		การอบ	601.93	0.00
		การลอกเส้นหมัด	46.21	0.00
		การเข้าเครื่องหั่นเส้น	111.93	0.00
		รวม	10,438.24	7,198.72
		รวมค่าใช้จ่ายสินค้าทั้งสองชนิดทั้งสิ้น		17,636.96

5. สรุปค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าเพื่อทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเข้าสู่สินค้าทั้งสองชนิด ตามรายละเอียดในตารางที่ 4-10

ตารางที่ 4-10 แสดงต้นทุนต่าง ๆ ที่ใช้สำหรับการผลิตสินค้าในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ต้นทุน: วัน

	สินค้า A	สินค้า B
ปริมาณการผลิตสินค้า (กิโลกรัม)	720.00	880.00
วัตถุดิบทางตรง (บาท)	5,941.20	3,960.80
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)	1,440.00	1,080.00
ค่าใช้จ่ายในการผลิต (บาท)	3,057.04	2,157.92

6. การคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ผู้วิจัยนำปริมาณการผลิตสินค้าทั้งสองชนิดมาเป็นเกณฑ์ในการคิดคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ตามรายละเอียดในตารางที่ 4-11

ตารางที่ 4-11 แสดงต้นทุนการผลิตต่อหนึ่งหน่วยการผลิตในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
บาท: กิโลกรัม

	สินค้า A	สินค้า B
วัตถุดิบทางตรง	8.25	4.50
ค่าแรงงานทางตรง	2.00	1.23
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	4.25	2.45
รวมต้นทุนต่อหน่วย	14.50	8.18

จากการคำนวณหาต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหนึ่งหน่วยการผลิตของสินค้าทั้งสองชนิด จะพบว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีความแตกต่างจากระบบต้นทุนแบบเดิม โดยการดำเนินงานในกระบวนการผลิตสินค้าชนิด A มีการใช้ค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับกิจกรรมต่าง ๆ ที่มากกว่าการใช้ค่าใช้จ่ายในการผลิตของกระบวนการผลิตสินค้าชนิด B ดังนั้นการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตโดยการนำจำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานจริงของกระบวนการผลิตสินค้ามาเป็นเกณฑ์ในการกระจายต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายในการผลิตย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งการใช้วิธีการคำนวณแบบต้นทุนฐานกิจกรรมจึงเป็นวิธีที่มีความสมเหตุสมผล เนื่องจากต้นทุนด้านค่าใช้จ่ายในการผลิตของสินค้าทั้งสองชนิดได้ใช้เกณฑ์ของจำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรสำคัญในการปันส่วน โดยสามารถเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ตามรายละเอียดในตารางที่ 4-12

ตารางที่ 4-12 แสดงการเปรียบเทียบต้นทุนสินค้าต่อหนึ่งหน่วยการผลิตทั้ง 2 แบบ

บาท: กิโลกรัม

	ต้นทุนสินค้าต่อหน่วย	
ชนิดสินค้า	ระบบต้นทุนแบบเดิม	ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
สินค้า A	13.51	14.50
สินค้า B	8.99	8.18

จากการจำแนกกิจกรรมการผลิตสินค้าตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมที่กล่าวข้างต้นนั้น ผู้วิจัยสามารถทำการวิเคราะห์ได้ว่าคุณลักษณะของกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า กิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่า กิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า และ กิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น สำหรับโรงงานกรณีศึกษา ซึ่งในการวิเคราะห์คุณลักษณะของกิจกรรมควรที่จะคำนึงถึงความหมายของกิจกรรม เพื่อการพิจารณาและการวิเคราะห์กิจกรรมต่าง ๆ ในกระบวนการผลิตของโรงงานกรณีศึกษา โดยกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าคือกิจกรรมหลักในการดำเนินการผลิต และเป็นกิจกรรมที่ทำให้สินค้าเกิดมูลค่า หรือคุณค่าขึ้น เช่น กิจกรรมการผสมวัตถุดิบ เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพราะเป็นการนำวัตถุดิบที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้ามาผสมให้เป็นวัตถุดิบที่เกิดคุณค่าขึ้น เนื่องจากถ้าไม่มีกิจกรรมการผสมวัตถุดิบแล้ว ก็ไม่สามารถทำการผลิตในขั้นต่อไปได้ นั่นหมายความว่า คุณสมบัติของวัตถุดิบที่ผสมเรียบร้อยแล้ว มีคุณสมบัติที่เหมาะสม หรือมีคุณค่าที่มากกว่าวัตถุดิบที่ยังมิได้ผสม ซึ่งวัตถุดิบที่ยังมิได้ผสมไม่สามารถที่จะทำการผลิตออกมาเป็นเส้นก๋วยเตี๋ยวได้ กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า เป็นกิจกรรมที่ไม่สามารถเพิ่มมูลค่า หรือคุณค่าให้กับสินค้าได้ เช่น กิจกรรมการขนย้ายวัตถุดิบภายในโรงงาน เนื่องจากการขนย้ายวัตถุดิบจากจุดหนึ่ง ไปยังอีกจุดหนึ่งภายในโรงงานโดยมิได้ทำให้วัตถุดิบนั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้น ส่วนกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น เป็นกิจกรรมที่ไม่สามารถเพิ่มมูลค่า หรือคุณค่าของสินค้าได้แต่ก็มีความสำคัญที่จะต้องทำกิจกรรมนี้ในกระบวนการผลิต โดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น กิจกรรมการดูดข้าวขึ้นล้าง เป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็นเพราะเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญกิจกรรมหนึ่งในกระบวนการผลิต ซึ่งถ้าหากไม่ดำเนินกิจกรรมนี้ ก็ไม่สามารถที่จะดำเนินกิจกรรมอื่น ๆ ต่อไปได้ ซึ่งการจำแนกกิจกรรมตามความหมายที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับสินค้า A และสินค้า B มีรายละเอียดดังตารางที่ 4-13 และ 4-14

ตารางที่ 4-13 คุณลักษณะของกิจกรรมสำหรับสินค้า A

กิจกรรมต่าง ๆ ของสินค้าชนิด A	
การเซ็นข้าวท่อน	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า
การดูข้าวขึ้นล่าง	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น
การแช่ข้าว	”
การไม่ข้าว	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า
การผสมวัตถุดิบ	”
การนึ่งถ้วยเตี่ยว	”
การอบ	”
การลอกเส้นหมาด	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น
การนำเข้าเครื่องหั่นเส้น	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า

ตารางที่ 4-14 คุณลักษณะของกิจกรรมสำหรับสินค้า B

กิจกรรมต่าง ๆ ของสินค้าชนิด B	
การเซ็นข้าวท่อน	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า
การดูข้าวขึ้นล่าง	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าแต่จำเป็น
การแช่ข้าว	”
การไม่ข้าว	กิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า
การผสมวัตถุดิบ	”
การนึ่งถ้วยเตี่ยว	”

ดังนั้น การระบุถึงคุณลักษณะของกิจกรรมในฝ่ายการผลิตสำหรับสินค้าทั้งสองชนิดที่ได้ทำการศึกษา นั้น เป็นการบ่งบอกให้ผู้บริหารของโรงงานกรณีศึกษาได้ทราบ และตระหนักถึงกิจกรรมในแต่ละส่วนว่ากิจกรรมใดที่ควรปรับปรุง และกิจกรรมใดที่ควรจะลด หรือตัดออกไป เพื่อให้กระบวนการผลิตสินค้ามีความคล่องตัวมากขึ้น สามารถปรับลดความสูญเสียในการผลิตและ

ทำให้ต้นทุนการผลิตลดลง รวมทั้งทำให้สินค้ามีคุณภาพสูงขึ้น สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้มากขึ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงระบบการคิดคำนวณต้นทุนของโรงงานกรณีศึกษาจะช่วยให้การดำเนินธุรกิจของโรงงานกรณีศึกษามีประสิทธิภาพสูงขึ้น

มหาวิทยาลัยบูรพา
Burapha University