

การวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามของวิสาหกิจ ชุมชน กลุ่มมะขามแปรรูปไร้บุญคง ตำบลวังชมพู อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบูรณ์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 15 มิถุนายน 2562
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 30 กันยายน 2562
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 25 พฤศจิกายน 2562

ดร.อรุณี นุสธิ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการจัดการประยุกต์
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

ดร.รัตนา สิริอ่วม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

ทิพวรรณ อินทวงศ์, นิภาพร โพธิ์เงิน, วราภรณ์ แสงนา

นักศึกษาปริญญาโท สาขาการจัดการประยุกต์
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามของวิสาหกิจชุมชน กลุ่มมะขามแปรรูปไร้บุญคง ตำบลวังชมพู อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบูรณ์ โดยใช้แบบสัมภาษณ์เป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลจากประธานและสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชน ระหว่างเดือนมกราคม-มีนาคม พ.ศ. 2561 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย

ผลการศึกษาพบว่า สมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชนทำการผลิตผลิตภัณฑ์ 4 ชนิดคือ มะขามปรุงรสเปรี้ยว แซบ มะขามคลุกบ้วย มะขามแช่อิ่ม และกล้วยไส้มะขาม มีต้นทุนการผลิตทั้งหมดเฉลี่ยต่อไตรมาส 396,438.65 บาท โครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบ 161,967 บาท (ร้อยละ 40.85) ค่าแรงงาน 84,000 บาท (ร้อยละ 21.20) ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 9,871.65 บาท (ร้อยละ 2.49) ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 132,100 บาท (ร้อยละ 33.32) และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 8,500 บาท (ร้อยละ 2.14) การศึกษานี้ใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจากเกณฑ์หน่วยผลิต (กิโลกรัม) จึงอาจส่งผลต่อการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตบางรายการ ดังนั้น การวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนในการศึกษานี้ต่อไปควรใช้เกณฑ์ฐานกิจกรรม เพื่อให้ค่าใช้จ่ายการผลิตแต่ละรายการสอดคล้องกับระดับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจริง

คำสำคัญ: ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน, การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

Cost analysis and cost structure of tamarind processing of community enterprises Processed Tamarind Group, Boon Kong Farm, Wang Chom Sub-district, Mueang District, Phetchabun Province

Received: June 15, 2019
Revised: September 30, 2019
Accepted: November 25, 2019

*Dr. Arunee Nusit**

Assistant Professor of Business Administration
Faculty of Management Science
Pibulsongkram Rajabhat University

Dr. Rattana Sittioum

Assistant Professor of Accounting Department
Faculty of Management Science Pibulsongkram Rajabhat University

Tiphawan Intawong Niphaporn Pongaern Waraporn Sangnak

Master of Business Administration
Faculty of Management Science, Pibulsongkram Rajabhat University

Abstract

The aims of this study were to investigate the cost and cost structure of tamarind products. The structured interview was used to collect data between January and March 2018. Percentage and mean were used for data analysis.

The data show that total cost was 396,438.65 baht per quarter. Cost structure were include direct material 40.85 percent, direct labor 21.20 percent, variable manufacturing overhead 33.32 percent and fixed manufacturing overhead 2.14 percent. However, this study used the traditional cost allocation which may affect the allocated manufacturing overhead and product cost. Therefor the next study, Activity Based Costing should be used.

Keywords: Cost and cost structure Manufacturing overhead allocation

* Corresponding Author: aruneenusit@gmail.com

บทนำ

ภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบัน ผู้ผลิตต้องเผชิญกับการแข่งขันอย่างรุนแรงจากคู่แข่งทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งต้องรับมือกับอำนาจต่อรองของผู้บริโภคที่มีทางเลือกและโอกาสในการเลือกมากขึ้น ดังนั้น การสร้างความอยู่รอดและการเพิ่มการเติบโตให้แก่ธุรกิจทำได้ยากมากยิ่งขึ้น เช่นเดียวกับกลุ่มวิสาหกิจชุมชนที่เป็นการประกอบการโดยชุมชนที่มีสมาชิกในชุมชนเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิต และประกอบกิจกรรมการผลิตสินค้าหรือให้บริการผ่านการประกอบตามกระบวนการของชุมชนที่ย่อมต้องการความอยู่รอดให้กับสินค้าหรือบริการของชุมชน เพื่อรักษาความมั่นคงทางเศรษฐกิจให้แก่ครอบครัวและชุมชน

กลุ่มวิสาหกิจชุมชนกลุ่มมะขามแปรรูปไร้บุญคง 145/1 หมู่ 1 ตำบลวังชมพู อำเภอมะหะนง จังหวัดเพชรบูรณ์ เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของกลุ่มเกษตรกรที่ประสบปัญหาจากมะขามฝักมีราคาตกต่ำลงอย่างมาก จึงได้นำภูมิปัญญาที่มีค่าในด้านการแปรรูปอาหารของคนไทยมาปรับประยุกต์เป็นสินค้าผลิตภัณฑ์ชุมชนในรูปแบบต่างๆ เช่น มะขามแช่อิ่ม มะขามคลุกน้ำตาล มะขามคลุกบ๊วย เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ากลุ่มวิสาหกิจชุมชนได้รับการพัฒนาความรู้ด้านการผลิตและการแปรรูปผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ แต่ยังคงขาดการจัดทำระบบบัญชีที่ครบถ้วน และยังขาดความรู้เรื่องต้นทุน เพื่อนำไปใช้ในการวางแผนการผลิต ลดต้นทุน และเพิ่มรายได้ (ธัญมัย เจียรกุล, 2557)

การศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามของวิสาหกิจชุมชน กลุ่มมะขามแปรรูปไร้บุญคง ตำบลวังชมพู อำเภอมะหะนง จังหวัดเพชรบูรณ์ เพื่อทราบถึงต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปผลิตภัณฑ์จากมะขามสำหรับวางแผนการผลิต และเพิ่มรายได้ให้แก่กลุ่มวิสาหกิจ

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตเนื้อหา ศึกษาต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปผลิตภัณฑ์จากมะขาม ได้แก่ มะขามแช่อิ่ม มะขามคลุกบ๊วย มะขามปรุงรสเปรี้ยวแซ่บ และกล้วยไส้มะขาม
2. ขอบเขตกลุ่มตัวอย่าง คือ กลุ่มวิสาหกิจชุมชนกลุ่มมะขามแปรรูปไร้บุญคง 145/1 หมู่ 1 ตำบลวังชมพู อำเภอมะหะนง จังหวัดเพชรบูรณ์

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ต้นทุน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เป็นประโยชน์ต่อธุรกิจทั้งในปัจจุบันและอนาคต โดยสามารถวัดมูลค่าได้เป็นหน่วยเงินตราเมื่อต้นทุนใดได้เกิดขึ้นแล้ว และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อธุรกิจแล้ว ต้นทุนจะเปลี่ยนสภาพไปเป็นค่าใช้จ่าย (expense) ซึ่งจะนำไปหักจากรายได้ในงบกำไรขาดทุน ส่วนต้นทุนที่จะให้ประโยชน์ธุรกิจในอนาคตจะถือเป็นสินทรัพย์ในวันสิ้นงวดบัญชี ดังนั้น ต้นทุนจึงถือเป็นส่วนสำคัญของธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจผลิตสินค้า โดยเน้นที่คำนวณต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการ ตลอดจนการปันส่วนต้นทุนของผลิตภัณฑ์ให้เหมาะสม โดยมีการแยกประเภทต้นทุนตามชนิดของสินค้าที่ผลิตหรือตามลักษณะของกิจกรรมที่ต้นทุนเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ตามลักษณะต่างๆ เช่น บันทึกลงเป็นงานแต่ละงาน บันทึกแยกตามหน่วยงาน เป็นต้น (อุษณีย์ เส่งพานิช, 2559 หน้า 9-10)

การจำแนกประเภทของต้นทุน เกิดขึ้นจากสาเหตุที่ผู้ผลิตต้องการทราบถึงส่วนประกอบของทรัพยากรที่ใช้ไปในการผลิต หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เพื่อให้ได้สินค้าสำเร็จรูป จึงแบ่งต้นทุนตามองค์ประกอบต้นทุนเป็นวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต การจำแนกประเภทของต้นทุนตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการนำไปใช้ มีความสำคัญต่อการตัดสินใจวางแผนและควบคุมของกิจการอย่างมาก เพราะการเลือกใช้ประเภทต้นทุนที่เหมาะสมกับสถานการณ์จะเป็นประโยชน์ทั้งด้านการวางแผนกำหนดปริมาณการผลิต การกำหนดราคาทุน ราคาขายสินค้าหรือบริการ การควบคุมตรวจสอบการผลิต ไปจนถึงการควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายผลิตและฝ่ายอื่นๆ (อรุณี นุสิทธิ์, 2560 หน้า 29)

การศึกษาครั้งนี้จะทำการจำแนกประเภทต้นทุนตามลักษณะกิจการผู้ผลิต โดยจำแนกเป็นต้นทุนการผลิต และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (อรุณี นุสิทธิ์, 2560 หน้า 33) ได้แก่

1. ต้นทุนการผลิต (manufacturing costs) คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการผลิต ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนี้

1.1 วัตถุดิบทางตรง (direct material) คือ วัตถุดิบหรือสิ่งของที่เป็นส่วนประกอบสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์นั้นโดยตรง และสามารถกำหนดปริมาณที่ใช้ในการผลิตได้ชัดเจนแน่นอน

1.2 ค่าแรงทางตรง (direct labor) คือ ค่าจ้าง หรือค่าแรงงานที่ใช้ในกระบวนการผลิตวัตถุดิบให้กลายเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง

1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต (manufacturing overhead cost) คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต ส่วนที่อยู่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและต้นทุนค่าแรง

ทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ระบุได้ยากหรือไม่อาจจะระบุได้โดยตรงว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ชิ้นใด เช่น ค่าน้ำค่าไฟโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าวัสดุทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม

2. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (nonmanufacturing costs) คือ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการผลิต แต่เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั่วไป เรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายในการบริหาร

2.1 ค่าใช้จ่ายในการขาย (selling expense) คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้คำสั่งซื้อจากลูกค้า และเกี่ยวข้องกับการขายผลิตภัณฑ์โดยตรง เช่น ค่านายหน้า ค่าขนส่ง ค่าโฆษณา

2.2 ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (administration expense) คือ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารกิจการโดยรวม เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานโดยทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น เงินเดือนพนักงานฝ่ายบัญชี เงินเดือนผู้บริหาร ค่าเช่าสำนักงาน

การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เรื่อง ต้นทุนและผลตอบแทนจากการแปรรูปสตอเบอร์รี่ของกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปไม้ผลเมืองหนาว ตำบลบ่อแก้ว อำเภอสะเมิง จังหวัดเชียงใหม่ การเก็บข้อมูลใช้แบบสอบถามเป็นแนวทางในการสัมภาษณ์ประธานวิสาหกิจชุมชนและสมาชิกวิสาหกิจชุมชนจำนวน 7 ราย เกี่ยวกับต้นทุนการผลิต ผลการศึกษาพบว่า ไวน์สตอเบอร์รี่มีต้นทุนการผลิตเท่ากับ 65,632.23 บาท หรือ 75.01 บาทต่อหน่วย แยมสตอเบอร์รี่มีต้นทุนการผลิตเท่ากับ 148,697.37 บาท หรือ 27.91 บาทต่อหน่วย น้ำสตอเบอร์รี่มีต้นทุนการผลิตเท่ากับ 786,256.90 บาท หรือ 13.10 บาทต่อหน่วย และสตอเบอร์รี่อบแห้งมีต้นทุนการผลิตเท่ากับ 263,902.76 บาท หรือ 43.98 บาทต่อหน่วย ทั้งนี้ ปรมาณร้อยละ 80.75 ของต้นทุนการผลิตของผลิตภัณฑ์แปรรูปทั้ง 4 ชนิด เป็นวัตถุดิบทางตรง โดยวัตถุดิบทางตรงของผลิตภัณฑ์แปรรูปแต่ละชนิดส่วนใหญ่เป็นค่าสตอเบอร์รี่สด รองลงมาคือ ค่าบรรจุภัณฑ์ และน้ำตาล ตามลำดับ ในขณะที่ค่าแรงงานทางตรงคิดเป็นร้อยละ 11.84 ส่วนใหญ่เป็นค่าแรงในขั้นตอนการบรรจุลงสู่บรรจุภัณฑ์และติดสติ๊กเกอร์อากร สำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเป็นร้อยละ 7.41 ส่วนใหญ่เป็นค่าน้ำประปาและค่าไฟฟ้า รองลงมาคือ ค่าแก๊สหุงต้ม ส่วนค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนใหญ่จะเป็นค่าโทรศัพท์ (รุ่งนภา ทองพันชั่ง, 2558)

นอกจากนี้ การศึกษาต้นทุนการแปรรูปลิ้นจี่อบแห้ง การเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นการสัมภาษณ์ด้วยแบบสอบถามเป็นแนวทางและทำการสัมภาษณ์ประธานกลุ่ม พนักงานบัญชี และสมาชิกกลุ่มแปรรูปผลไม้สหกรณ์ผู้ผลิตลิ้นจี่แม่ใจจำกัด อำเภอแม่ใจ จังหวัดพะเยา จำนวน 17 ราย ผลการศึกษาพบว่า ต้นทุนการแปรรูปลิ้นจี่อบแห้งจำนวน 315,747.80 บาทประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรงจำนวน 165,547.80 บาท ค่าแรงงานทางตรงจำนวน 91,500 บาท และ

ค่าใช้จ่ายในการผลิต จำนวน 58,700 บาท ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารจำนวน 107,600 บาท (อัคราภรณ์ จารุวัฒนกุล, 2555)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา ผู้วิจัยได้จัดทำแบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง เพื่อใช้เป็น
 แนวทางในการสัมภาษณ์ จากการที่ได้ศึกษาข้อมูลจากแนวคิดและทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ขั้นตอนการดำเนินการสร้างเครื่องมือเป็นดังนี้

1. ศึกษาจากทฤษฎีหลักการ แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
2. ศึกษาวิธีการสร้างแบบสัมภาษณ์จากเอกสาร เพื่อกำหนดขอบเขตและเนื้อหาของ
 แบบสัมภาษณ์
3. นำข้อมูลที่ได้มาสร้างแบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง แบ่งออกเป็น
 - 3.1 ข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุดิบ
 - 3.2 ข้อมูลเกี่ยวกับค่าแรงงาน
 - 3.3 ข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายอื่น เพื่อนำมาวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายการผลิต และค่าใช้จ่าย
 ในการขายและบริหาร

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลตั้งแต่
 เดือนมกราคม-มีนาคม พ.ศ. 2561 ดังนี้

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ดำเนินการสัมภาษณ์ตามแบบสัมภาษณ์แบบมี
 โครงสร้าง โดยสัมภาษณ์ประธานและสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชน จำนวน 3 คน เกี่ยวกับ
 รายละเอียดของต้นทุน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
 ประกอบกับการสังเกตการทำงาน และกระบวนการแปรรูปมะขาม

2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูล ที่เกี่ยวข้องกับการทำมะขามแปรรูป แนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยและการศึกษาค้นคว้าที่เกี่ยวข้อง มีแหล่งมาจากที่ต่างๆ ทั้งเอกสารทางวิชาการ หนังสือ และการค้นคว้าผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

การวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนใช้สถิติในการวิเคราะห์คือ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย โดยต้นทุนการแปรรูปมะขาม จำแนกออกเป็น วัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต จากการสัมภาษณ์ ได้ข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายกับการผลิต ดังนี้

1. **ต้นทุนวัตถุประสงค์ทางตรง** วัตถุประสงค์ทางตรง คือ วัตถุประสงค์ที่มีความสำคัญในการแปรรูปผลิตภัณฑ์ มีปริมาณการใช้เป็นจำนวนมาก วัตถุประสงค์ที่ใช้ในการแปรรูปเป็นมะขามที่รับซื้อมาจากสวนของสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจเอง

2. **ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง** ค่าแรงงานทางตรง คือ ค่าแรงงานที่มีความสำคัญในการแปรรูปผลิตภัณฑ์ โดยแรงงานเป็นสมาชิกภายในกลุ่ม ซึ่งจะรวมกลุ่มกันมาทำงาน

3. **ค่าใช้จ่ายการผลิต** ค่าใช้จ่ายการผลิต คือ วัตถุประสงค์ทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อมที่เกิดขึ้นระหว่างการแปรรูปผลิตภัณฑ์ โดยค่าใช้จ่ายการผลิตยังแบ่งตามพฤติกรรมต้นทุนได้เป็น ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

4. **ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร** คือ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการแปรรูปผลิตภัณฑ์ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการขายและบริหารงานของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน

สำหรับปริมาณการแปรรูปมะขามเป็นผลิตภัณฑ์ต่างๆ ระหว่างเดือนมกราคม-มีนาคม 2561 มีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงปริมาณการผลิตมะขามแปรรูป

ชนิด เดือน	มะขาม แช่แข็ง	มะขาม คลุกบ๊วย	มะขาม เปรี้ยวแช่บ	กล้วยไส้ มะขาม	รวม
มกราคม	300	300	250	280	1,130
กุมภาพันธ์	250	280	280	300	1,110
มีนาคม	280	270	260	280	1,090
รวม	830	850	790	860	3,330

จากตารางที่ 1 พบว่า ปริมาณการผลิตมะขามแปรรูปแต่ละเดือน คือ เดือนมกราคม เท่ากับ 1,130 กิโลกรัม เดือนกุมภาพันธ์เท่ากับ 1,110 กิโลกรัม และเดือนมีนาคมเท่ากับ 1,090 กิโลกรัม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลและจำแนกประเภทต้นทุนตามโครงสร้างต้นทุน แสดงได้ดัง ตารางที่ 2

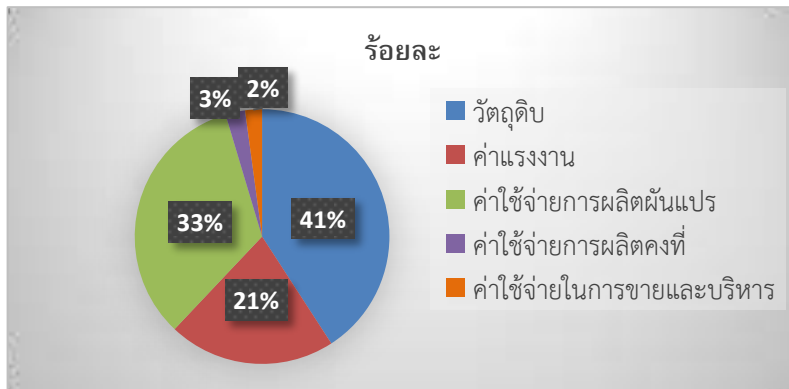
ตารางที่ 2 แสดงต้นทุนตามผลิตภัณฑ์และตามโครงสร้างต้นทุน

โครงสร้างต้นทุน \ ผลิตภัณฑ์	มะขาม แช่อิ่ม	มะขาม คลุกบ๊วย	มะขาม เปรี้ยวแซ่บ	กล้วยไม้ มะขาม	รวม
วัตถุดิบทางตรง (ร้อยละ)	100,845.00 (62.26)	15,810.00 (9.77)	23,412.00 (14.45)	21,900.00 (13.52)	161,967.00 (100)
ค่าแรงงานทางตรง (ร้อยละ)	20,936.00 (24.92)	21,441.00 (25.53)	19,928.00 (23.72)	21,695.00 (25.83)	84,000.00 (100)
ค่าใช้จ่ายการผลิตขั้นแปร (ร้อยละ)	34,743.40 (26.30)	45,389.10 (34.36)	34,501.20 (26.12)	17,466.30 (13.22)	132,100.00 (100)
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (ร้อยละ)	217.25 (2.20)	4,887.15 (49.51)	4,542.15 (46.01)	225.10 (2.28)	9,871.65 (100)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ร้อยละ)	2,118.62 (24.92)	2,169.67 (25.53)	2,016.52 (23.72)	2,195.19 (25.83)	8,500.00 (100)
รวม	158,860.27	89,696.92	84,399.87	63,481.59	396,438.65

จากตารางที่ 2 พบว่า ต้นทุนมะขามแปรรูปแยกตามผลิตภัณฑ์ คือ มะขามแช่อิ่มมี ต้นทุนการผลิตรวมเท่ากับ 158,860.27 บาท มะขามคลุกบ๊วยมีต้นทุนการผลิตรวมเท่ากับ 89,696.92 บาท มะขามเปรี้ยวแซ่บมีต้นทุนการผลิตรวมเท่ากับ 84,399.87 บาท และกล้วยไม้ มะขามมีต้นทุนการผลิตรวมเท่ากับ 63,481.59 บาท

สำหรับต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ทั้งหมดตามโครงสร้างต้นทุนประกอบด้วย มีต้นทุนการผลิตทั้งหมดเฉลี่ยต่อไตรมาส 396,438.65 บาท โครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบ 161,967 บาท ค่าแรงงาน 84,000 บาท ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 9,871.65 บาท ค่าใช้จ่ายการผลิตขั้นแปร 132,100 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 8,500 บาท

ขณะที่ร้อยละของโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขาม แสดงได้ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 แสดงร้อยละของโครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขาม

จากภาพที่ 1 โครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขาม เมื่อคำนวณเป็นร้อยละประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบคิดเป็นร้อยละ 40.85 ค่าแรงงานเท่ากับร้อยละ 21.20 ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เท่ากับร้อยละ 2.49 ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรคิดเป็นร้อยละ 33.32 และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเท่ากับร้อยละ 2.14

อภิปรายผล

ผลการศึกษาพบว่า โครงสร้างต้นทุนการแปรรูปมะขามประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบ 161,967 บาท หรือร้อยละ 40.85 ค่าแรงงาน 84,000 บาท หรือร้อยละ 21.20 ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 9,871.65 บาท หรือร้อยละ 2.49 ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 132,100 บาท หรือร้อยละ 33.32 และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 8,500 บาท หรือร้อยละ 2.14 แสดงให้เห็นว่า ต้นทุนการแปรรูปส่วนใหญ่ร้อยละ 40.85 คือ วัตถุดิบซึ่งเป็นสิ่งสำคัญในการผลิตผลิตภัณฑ์ สอดคล้องกับผลการศึกษาของรุ่งนภา ทองพันชั่ง (2558) และอัจฉราภรณ์ จารุวัฒนกุล (2555) โดยการใช้วัตถุดิบในการแปรรูปเป็นผลผลิตจากสมาชิกกลุ่มซึ่งเป็นผลดีต่อสมาชิก เพราะทำให้มีรายได้จากผลผลิตในครอบครัว

นอกจากนี้ ค่าแรงงานที่ใช้ในการแปรรูปผลิตภัณฑ์เป็นค่าแรงงานที่เกิดจากการจ้างงานสมาชิกในกลุ่ม ทำให้สมาชิกมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการรับจ้างนอกเหนือจากการจำหน่ายวัตถุดิบให้แก่กลุ่มวิสาหกิจชุมชน ส่งผลดีต่อทั้งตัวสมาชิก ครอบครัว และชุมชน ไม่เกิดการทิ้งถิ่นฐานออกไปหางานต่างพื้นที่ได้ อีกทั้งในระยะยาวต่อไปจะช่วยสร้างความมั่นคงและความมั่นคงของ

เศรษฐกิจในชุมชน อย่างไรก็ตาม การวางแผนการผลิตในครั้งต่อไปของกลุ่มวิสาหกิจชุมชน ควร
เลือกผลิตผลิตภัณฑ์ที่ให้กำไรต่อหน่วยสูงที่สุดก่อน เพื่อสร้างผลตอบแทนให้แก่สมาชิกในกลุ่ม

ข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้ใช้เกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามเกณฑ์ผลผลิต ดังนั้น เกณฑ์การ
ปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจส่งผลต่อการวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุนการแปรรูป
มะขามในบางผลิตภัณฑ์ เพราะค่าใช้จ่ายการผลิตคือ วัตถุดิบทางอ้อมและค่าแรงงานทางอ้อม ที่
ใช้ไประหว่างขั้นตอนหรือกระบวนการผลิต ซึ่งบางขั้นตอนอาจมีการใช้วัตถุดิบทางอ้อมและ
ค่าแรงงานทางอ้อมมากกว่าขั้นตอนอื่น แต่การปันส่วนใช้ปริมาณการผลิตมาคำนวณ จึงส่งผลให้
ผลิตภัณฑ์บางชนิดได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตไม่ตรงกับปริมาณที่ใช้จริง ดังนั้น การศึกษา
ครั้งต่อไปควรนำการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนและโครงสร้างต้นทุน

นอกจากนี้ การวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนแยกตามผลิตภัณฑ์ ทำให้พบข้อสังเกตว่า
ต้นทุนคงที่ของมะขามคลุกบ๊วย และมะขามเปรี้ยวแช่มีสัดส่วนร้อยละที่สูงกว่าผลิตภัณฑ์อื่น ซึ่ง
อาจเกิดจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เพราะเครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ใช้
ร่วมกัน จึงถือเป็นข้อจำกัดของการศึกษานี้

เอกสารอ้างอิง

- ธัญมัย เจริญกุล, 2557. ปัญหาและแนวทางการปรับตัวของ OTOP เพื่อพร้อมรับการเปิด AEC.
วารสารนักบริหาร Executive Journal. 34 (1). 177-191.
- รุ่งนภา ทองพันชั่ง, 2558. ต้นทุนและผลตอบแทนของการแปรรูปสตอเบอร์รี่ของวิสาหกิจชุมชน
แปรรูปผลไม้เมืองหนาว. วิทยานิพนธ์, บัณฑิตมหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยเชียงใหม่. 84 หน้า.
- อรุณี นุสสิทธิ์, 2560. การบัญชีต้นทุน 2. คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม.
394 หน้า.
- อุษณีย์ เส็งพานิช, 2559. การบัญชีต้นทุน 2. คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูล
สงคราม. 210 หน้า.
- อัจฉราภรณ์ จารุวัฒนกุล, 2555. ต้นทุนและผลตอบแทนจากการทำลิ้นจี่อบแห้งของกลุ่มแปรรูป
ผลไม้ของสหกรณ์ผู้ผลิตลิ้นจี่แม่ใจ จำกัด จังหวัดพะเยา. วิทยานิพนธ์, บัณฑิตมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่. 114 หน้า.