



การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบการควบคุมภายใน กรณีศึกษาธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย

ACTIVITY-BASED COSTING AND INTERNAL CONTROL SYSTEM: A CASE STUDY OF A MICRO RESTAURANT ENTERPRISE

ณัฐพัชร อภิวัดไพศาล^{1*}

Nathapat Aphiwatpisan^{1*}

*Corresponding Author E-mail: nathapat.aph@stou.ac.th

Received April 16, 2026; Revised June 15, 2026; Accepted July 6, 2026

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1. ศึกษาสภาพปัจจุบันในการคำนวณต้นทุนการผลิตของธุรกิจ 2. ออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม และ 3. พัฒนาระบบการควบคุมภายในของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ใช้วิธีการวิจัยกรณีศึกษาของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อยจำนวน 1 แห่ง ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ ได้แก่ เจ้าของกิจการจำนวน 1 คน และพนักงานจำนวน 4 คน คัดเลือกแบบเจาะจงโดยมีคุณลักษณะเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดการต้นทุน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ แบบสัมภาษณ์ กึ่งโครงสร้าง แบบสังเกตพฤติกรรม และแบบบันทึกข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรม เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้การสังเกตพฤติกรรมแบบมีส่วนร่วม และการสัมภาษณ์เชิงลึก วิเคราะห์ข้อมูลโดยการวิเคราะห์เชิงเนื้อหา จัดหมวดหมู่ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ การสังเกต และการบันทึกข้อมูลต้นทุน จากนั้นนำข้อมูลมาวิเคราะห์ และเชื่อมโยงกับแนวคิดการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อคำนวณต้นทุนของกิจการ

ผลการวิจัยพบว่า 1. ธุรกิจไม่มีการคำนวณต้นทุนการผลิต เป็นกิจการประเภทเจ้าของคนเดียว เจ้าของบริหารงานเอง ไม่มีการทำบัญชีอย่างเป็นระบบ มีเพียงการจดบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน การสั่งซื้อวัตถุดิบและรายการต่าง ๆ ใช้วิธีการกะประมาณโดยอาศัยประสบการณ์ 2. การออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมี 4 ขั้นตอนได้แก่ การวิเคราะห์กิจกรรม การคำนวณต้นทุนกิจกรรม การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม และการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ผลการคำนวณพบว่า ต้นทุนกิจกรรมของเกาเหลาเฉลี่ย 39.73 บาทต่อชาม และ

¹ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

¹ School of Management Science, Sukhothai Thammathirat Open University



ถ้วยเดียวเฉลี่ย 34.72 บาทต่อชาม 3. การพัฒนาระบบการควบคุมภายใน ควรมีระบบการบันทึกข้อมูลที่สามารถตรวจสอบได้ เช่น การจัดทำคำสั่งซื้อเป็นลายลักษณ์อักษร การทำเอกสารใบเบิกวัตถุดิบ การทำบัญชีประจำวัน รวมถึงการสังเกตการปฏิบัติงานของพนักงาน การติดตั้งกล้องวงจรปิดเพื่อความปลอดภัย และลดความเสี่ยงจากการสูญหาย

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม; ระบบการควบคุมภายใน; ร้านอาหาร; วิสาหกิจรายย่อย

Abstract

The research article is to: 1. To examine the current practices of production cost calculation in the business 2. To design an Activity-Based Costing (ABC) system and 3. To develop the internal control system of a micro restaurant enterprise. This study was a qualitative research approach, case study research of micro restaurant enterprise. The key informants consisted of three business owners and two employees, selected through purposefully selected based on their direct involvement in cost management. The research instruments included semi-structured in-depth-interviews script, behavioral observation forms, and Activity-Based Costing data recording forms. Data were collected through participant observation and in-depth interviews. The data were analyzed using content analysis, including data coding from interviews, observations, and cost records. Subsequently, the data were analyzed and integrated with ABC to determine the cost structure of the business.

The research findings indicated that: 1. The business did not employ a formal production cost calculation system. It operated as a sole proprietorship, managed directly by the owner. There was no systematic accounting; only daily expense records were maintained. The procurement of raw materials and other items were based primarily on estimation and the owner's experience. 2. The design of the Activity-Based Costing (ABC) system consisted of four stages: activity analysis, activity cost, calculation of activity cost rates, and product cost calculation. The results revealed that the average activity cost per bowl was 39.73 Baht for *kao lao* and 34.72 Baht for noodles. 3. For the development of the internal control system, the business should implement a verifiable and systematic record-keeping system, such as maintaining written purchase orders, preparing material requisition forms, and recording daily accounting transactions. In addition, regular monitoring of employees' work performance should be



conducted, and closed-circuit television (CCTV) systems should be installed to enhance security and reduce the risk of asset misappropriation.

Keywords: Activity-based Costing; Internal Control System; Restaurant; Micro Enterprises

บทนำ

การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based costing : ABC) เป็นเครื่องมือในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ เนื่องจากสามารถให้สารสนเทศที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจในเชิงบริหาร เป็นทางเลือกในการคิดต้นทุนแทนระบบการคิดต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing) ทั้งนี้การใช้ ABC เป็นเทคนิคที่กำหนดต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์ตามการใช้ทรัพยากร โดยคำนึงถึงตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) และกิจกรรมต้นทุน (Cost Activity) ทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตมีความถูกต้องมากขึ้นกว่าการคิดต้นทุนแบบเดิม ข้อมูลทางบัญชีจึงมีความถูกต้องอย่างสมเหตุสมผล และยังมีประโยชน์ในการประเมินผลงานอีกด้วย

ในภาคธุรกิจมีการนำ ABC มาใช้ในอุตสาหกรรมอาหารทั้งในประเทศและต่างประเทศต่อเนื่องมาตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน เห็นได้จากงานวิจัยของพรรณรวิ กบิลพัฒน์ และศิริลักษณ์ ศุทธชัย, 2559; Vaughn, P., Raab, C. and Nelson, K.B., 2010; Kostakis, H., Boskou, G. and Palisidis, G., 2010; Kaldirim, Z. and Kaldirim., Y. 2020; Raucci, D., Lepore, D. and Sabatiello, R., 2020 นอกจากนี้ ABC ยังสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพทั้งในอุตสาหกรรมการผลิต จากตัวอย่างงานวิจัยของดวงเดือน เกตรา, 2564; อุทอน สีพันดอน และรัชต สอนสวัสดิ์, 2564; กิตติยา ปริญญาสุรเดช, จตุรวิทย์ ศศิธรานนท์ และ ภูวนนพ สืบพิลา, 2564; พิเชษฐ์ ปานูราช, 2564 และธุรกิจบริการ ตามตัวอย่างงานวิจัยของ วโรตม์ วงศ์บา, 2565; อนัญญา จงสงวน, 2565 ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าหลักการของ ABC สามารถประยุกต์ใช้ได้กับหลากหลายธุรกิจ ทั้งนี้อาจจำเป็นต้องมีปัจจัยต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนให้การนำต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถประยุกต์ใช้ให้ประสบความสำเร็จ (จารุกิตติ์ ไทยวงษ์ และ สมบูรณ์ สาระพัฑ, 2565)

อย่างไรก็ดี แม้ว่าการนำการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จะทำให้ธุรกิจสามารถคำนวณต้นทุนได้อย่างถูกต้องอย่างสมเหตุสมผลแล้ว การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเสริมสร้างให้เกิดมั่นใจได้ว่าธุรกิจสามารถบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ สามารถสร้างกำไรได้อย่างต่อเนื่องและเติบโต ทั้งนี้จำเป็นต้องพิจารณาหลักการและกระบวนการควบคุมภายใน (COSO 2013) ใน 5 องค์ประกอบได้แก่ การจัดสภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การจัดกิจกรรมการควบคุม (Control Activity) การจัดให้มีสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และการติดตามและประเมินผล (Monitoring Activity) ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้กิจการสามารถพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และสภาพบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป



สำหรับธุรกิจร้านอาหารในประเทศไทยที่เป็นธุรกิจขนาดเล็ก และดำเนินธุรกิจภายในครอบครัว มักจะประสบปัญหาในเรื่องการจัดการ การควบคุม การขาดแคลนแรงงาน ขาดเทคโนโลยีและสารสนเทศในการดำเนินธุรกิจ การคำนวณต้นทุนไม่ถูกต้อง ซึ่งแสดงให้เห็นว่ากิจการไม่มีระบบการควบคุมภายใน หรือมีระบบการควบคุมแต่ขาดประสิทธิภาพ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อ การขยายกิจการ การขอสินเชื่อจากสถาบันการเงิน รวมถึงอาจเกิดการทุจริต จึงเป็นที่มาของการศึกษาเรื่องการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมและระบบการควบคุมภายในธุรกิจร้านอาหารเพื่อนำ ABC มาประยุกต์ใช้ ทำให้กิจการสามารถคำนวณต้นทุนการผลิตได้อย่างถูกต้อง และมีระบบการควบคุมภายในเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าธุรกิจจะสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง ด้วยระบบที่มีประสิทธิภาพและสามารถสร้างกำไรอย่างต่อเนื่องในอนาคตด้วยความยั่งยืน

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาสภาพปัจจุบันในการคำนวณต้นทุนการผลิตของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย
2. เพื่อออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย
3. เพื่อพัฒนาระบบการควบคุมภายในของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย

วิธีดำเนินการวิจัย

1. รูปแบบของการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีการวิจัยกรณีศึกษา (Case Study Research) มุ่งศึกษาการบริหารต้นทุนในบริบทจริงของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อยจำนวน 1 แห่ง

2. ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญได้แก่ เจ้าของกิจการจำนวน 1 คน และพนักงานจำนวน 4 คน คัดเลือกแบบเจาะจง มีคุณสมบัติคือเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดการต้นทุน กล่าวคือ เจ้าของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักด้านการบริหารจัดการร้าน การผลิตน้ำซุ๊ป การควบคุมค่าใช้จ่าย การกำหนดราคาขาย และการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานโดยรวมของกิจการ สำหรับพนักงานเกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆ ได้แก่ การจัดหาวัตถุดิบ การเตรียมวัตถุดิบ การลวก ปิ้ง ประกอบขนม การเสิร์ฟ การล้างทำความสะอาด การบริหารหน้าร้าน และการปิดร้าน

3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ประกอบด้วย แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง แบบสังเกตพฤติกรรม และแบบบันทึกข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรม

4. การเก็บรวบรวมข้อมูล

1. การเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ เป็นการเก็บข้อมูลในพื้นที่โดยการสังเกตพฤติกรรมแบบมีส่วนร่วม การสัมภาษณ์เชิงลึกเกี่ยวกับโครงสร้างกิจการ ขั้นตอนการดำเนินงาน กิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน ข้อมูลรายได้ ต้นทุนที่เกิดขึ้น เช่น วัตถุดิบ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าใช้จ่ายแฝง 2. การเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ จากหนังสือ ตำรา บทความวิชาการ งานวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) และระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) ของธุรกิจร้านอาหาร ธุรกิจที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งธุรกิจอื่นๆ ที่นำ ABC มาประยุกต์ใช้ การตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล ใช้วิธีการตรวจสอบแบบสามเส้าในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย 1. การใช้แหล่งข้อมูลที่หลากหลาย ได้แก่ เจ้าของกิจการและพนักงาน 2. การใช้วิธีการเก็บข้อมูลหลายรูปแบบ ได้แก่ การสัมภาษณ์เชิงลึก การสังเกต และการบันทึก และ 3. การเก็บข้อมูลในช่วงเวลาที่แตกต่างกันเพื่อพิสูจน์ความน่าเชื่อถือของข้อมูล และนอกจากนี้ยังมีการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญก่อนที่จะวิเคราะห์ข้อมูล

5. การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ ใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) เพื่ออธิบายข้อมูลพื้นฐานของผู้ให้ข้อมูลสำคัญ ส่วนข้อมูลเชิงคุณภาพจากการสัมภาษณ์เชิงลึกใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) โดยจัดหมวดหมู่ข้อมูล (Data Coding) ที่ได้จากการสัมภาษณ์ การสังเกต และการบันทึกข้อมูลต้นทุน จากนั้นทำการวิเคราะห์และเชื่อมโยงข้อมูลกับแนวคิดการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อคำนวณต้นทุนของกิจการ ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูลตามแนวคิด ABC มี 4 ขั้นตอน ดังนี้ ขั้นที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม ขั้นที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ขั้นที่ 3 การคำนวณอัตรากิจกรรม และขั้นที่ 4 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการของ ABC

ผลการวิจัย

1 สภาพปัจจุบันในการคำนวณต้นทุนการผลิต

ธุรกิจร้านอาหารผลิตและจำหน่ายเกาเหลาเลือดหมูและก๋วยเตี๋ยวตั้งแต่ปีพ.ศ. 2545 จัดเป็นวิสาหกิจรายย่อย (Micro Enterprise หรือ Micro SME) เนื่องจากเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ประเภทเจ้าของคนเดียว มีพนักงานไม่เกิน 5 คน รายได้รวมต่อปีไม่เกิน 1,800,000 บาท สภาพปัจจุบันพบว่าเจ้าของกิจการบริหารงานเอง เมื่อเปิดร้านในแต่ละวันเจ้าของและพนักงานจะช่วยกันจัดเก็บสินค้า และตรวจสอบความเรียบร้อย กิจการไม่มีการทำบัญชีอย่างเป็นทางการ มีเพียงการจดบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน ส่วนรายได้ไม่มีการจดบันทึกจะใช้วิธีการนับเงินสดในแต่ละวันว่าขายได้เท่าใดรวมกับยอดเงินโอนผ่านระบบธนาคาร สำหรับการสั่งซื้อวัตถุดิบและรายการต่าง ๆ ตัดสินใจโดยใช้วิธีการกะประมาณโดยอาศัยประสบการณ์ของเจ้าของ



กิจการ เมื่อของใกล้หมดจะทยอยสั่งไว้เพื่อไม่ให้เกิดการขาดมือ กิจการมีของใช้เป็นประจำและสม่ำเสมอ ไม่เคยรอนจนของหมดแล้วซื้อ การเก็บวัตถุดิบจัดเก็บในตู้เย็นและตู้แช่เพื่อชะลอการเสื่อมสภาพของวัตถุดิบต่าง ๆ

2 การออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม

ขั้นตอนการออกแบบ ABC มี 4 ขั้นตอนได้แก่ ขั้นที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม ขั้นที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ขั้นที่ 3 การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม และขั้นที่ 4 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ผลการวิจัยแสดงรายละเอียดแต่ละขั้นตอนดังนี้

ขั้นที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม

1.1 การแบ่งกิจกรรมหลักในการผลิตว่าอยู่ในระดับกิจกรรม (Level Activities)ใด ผลการวิจัยสามารถแบ่งกิจกรรมเป็น 2 กลุ่มได้แก่ กิจกรรมระดับกลุ่มหรือชุดที่ผลิต (Batch-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตใน 1 วัน และกิจกรรมระดับหน่วย (Unit-Level Activities) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ 1 หน่วย ตามตารางที่ 1

1.2 การกำหนดกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value-Added) และไม่ก่อให้เกิดให้เกิดมูลค่า (Non-Value-Added) โดยพิจารณาจากความคาดหวังของลูกค้าเป็นหลักในแต่ละกิจกรรมนั้นๆ ผลการวิจัยพบว่า กิจกรรมที่เพิ่มคุณคามี 3 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมที่ 3 4 และ 5 ที่เหลือเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าแต่มีความจำเป็นในการดำเนินงาน ตามตารางที่ 1

1.3 การระบุตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ผลการวิจัยพบว่าตัวหลักต้นทุนที่สอดคล้องกับการใช้ทรัพยากรคือ จำนวนชม ยกเว้นกิจกรรมที่ 1 ที่ใช้จำนวนวัน เป็นตัวหลักต้นทุนเนื่องจากเกิดขึ้นตามรอบการจัดซื้อในแต่ละวัน ตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)

กิจกรรม	ระดับกิจกรรม	คุณค่า	ตัวหลักต้นทุน
1. จัดหาวัตถุดิบ	Batch-level	Non-Value-Added	จำนวนวัน
2. เตรียมวัตถุดิบ	Unit-Level	Non-Value-Added	จำนวนชม
3. ผลิตน้ำซุป	Unit-Level	Value-Added	จำนวนชม
4. ลวก ปูร่ง ประกอบชม	Unit-Level	Value-Added	จำนวนชม
5. เสิร์ฟ	Unit-Level	Value-Added	จำนวนชม
6. ล้างทำความสะอาด	Unit-Level	Non-Value-Added	จำนวนชม
7. บริหารหน้าร้าน	Unit-Level	Non-Value-Added	จำนวนชม

ขั้นที่ 2 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม เป็นการจัดสรรต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Activity Cost Pool) โดยการวิเคราะห์สัดส่วนการใช้แรงงานจำนวน 1,700 บาทต่อวัน เข้าสู่กิจกรรมต่างๆ พบว่ากิจกรรมที่ 4 มีสัดส่วนต้นทุนสูงที่สุด ตามตารางที่ 2 และวิเคราะห์สัดส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจำนวน 429 บาทต่อวัน เข้าสู่กิจกรรมต่างๆ พบว่ากิจกรรมที่ 6 มีสัดส่วนต้นทุนสูงที่สุด ตามตารางที่ 2 และตารางที่ 3



ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สัดส่วนการใช้แรงงาน

กิจกรรม	%	ค่าแรงงาน
1. จัดหาวัตถุดิบ	4	68
2. เตรียมวัตถุดิบ	15	255
3. ผลิตน้ำซूप	15	255
4. ลวก ปรง ประกอบซาม	30	510
5. เสิร์ฟ	12	204
6. ล้างทำความสะอาด	12	204
7. บริหารหน้าร้าน	12	204
รวม	100	1,700

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์สัดส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต

กิจกรรม	ค่าใช้จ่ายการผลิต(%)					
	เครื่องปรุง	แก๊ส	ค่าไฟฟ้า	ค่า น้ำประปา	ค่าทำความสะอาด สะอาด	กระดาษ น้ำแข็ง
1. จัดหาวัตถุดิบ	-	-	14.28	-	-	-
2. เตรียมวัตถุดิบ	-	-	14.29	20	-	-
3. ผลิตน้ำซूप	-	36	14.29	-	-	-
4. ลวก ปรง ประกอบซาม	100	64	14.29	-	-	-
5. เสิร์ฟ	-	-	14.29	-	-	100
6. ล้างทำความสะอาด	-	-	14.28	80	100	-
7. บริหารหน้าร้าน	-	-	14.28	-	-	-
รวม(%)	100	100	100	100	100	100

ขั้นที่ 3 การคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม คือ การนำต้นทุนกิจกรรมไปหารปริมาณตัวหลักต้นทุน ผลการวิจัยแสดงตามตารางที่ 4 และ 5 ดังนี้

ตารางที่ 4 อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยค่าแรง

กิจกรรม	ต้นทุนค่าแรง	Cost Driver	ปริมาณ	อัตรา
1. จัดหาวัตถุดิบ	68	จำนวนวัน	1	68 บาท/วัน
2. เตรียมวัตถุดิบ	255	จำนวนซาม	96	2.66 บาท/ซาม
3. ผลิตน้ำซूप	255	จำนวนซาม	96	2.66 บาท/ซาม
4. ลวก ปรง ประกอบซาม	510	จำนวนซาม	96	5.31 บาท/ซาม
5. เสิร์ฟ	204	จำนวนซาม	96	2.13 บาท/ซาม
6. ล้างทำความสะอาด	204	จำนวนซาม	96	2.13 บาท/ซาม
7. บริหารหน้าร้าน	204	จำนวนซาม	96	2.13 บาท/ซาม
รวม	1,700 บาท			



ตารางที่ 5 อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยค่าใช้จ่ายการผลิต

กิจกรรม	ค่าใช้จ่ายการผลิต (บาท)						รวม
	เครื่องปรุง	แก๊ส	ค่าไฟฟ้า	ค่าน้ำประปา	ค่าทำความสะอาด	กระดาษน้ำแข็ง	
	230	81	48	20	สะอาด 8	น้ำแข็ง 42	429
1. จัดหาวัตถุดิบ			0.07				0.07
2. เตรียมวัตถุดิบ			0.07	0.04			0.11
3. ผลิตน้ำซุ๊ป		0.30	0.07				0.37
4. ลวก ปรุง ประกอบซาม	2.40	0.54	0.07				3.01
5. เสิร์ฟ			0.07			0.44	0.51
6. ล้างทำความสะอาด			0.07	0.17	0.08		0.32
7. บริหารหน้าร้าน			0.07				0.07
รวม (บาทต่อซาม)							4.46

ขั้นที่ 4 การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามวิธีการของการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) ต้นทุนผลิตภัณฑ์ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

ผลการวิจัยพบว่า วัตถุดิบทางตรง ของเกาเหลาเท่ากับ 17.54 บาทต่อซาม และก๋วยเตี๋ยวเท่ากับ 12.53 บาทต่อซาม ตามตารางที่ 7 ค่าแรงงานทางตรง ของเกาเหลาเท่ากับ 17.73 บาทต่อซาม และก๋วยเตี๋ยว เท่ากับ 17.73 บาทต่อซาม ตามตารางที่ 6 ค่าใช้จ่ายในการผลิตของเกาเหลาเท่ากับ 4.46 บาทต่อซาม และก๋วยเตี๋ยว เท่ากับ 4.46 บาทต่อซาม ตามตารางที่ 7 ผลการคำนวณพบว่า เกาเหลามีต้นทุนกิจกรรมเฉลี่ย 39.73 บาทต่อซาม และก๋วยเตี๋ยวมียุทธกรรณเฉลี่ย 34.72 บาทต่อซาม ตามตารางที่ 7

ตารางที่ 6 คำนวณต้นทุนค่าแรงงานต่อเมนู

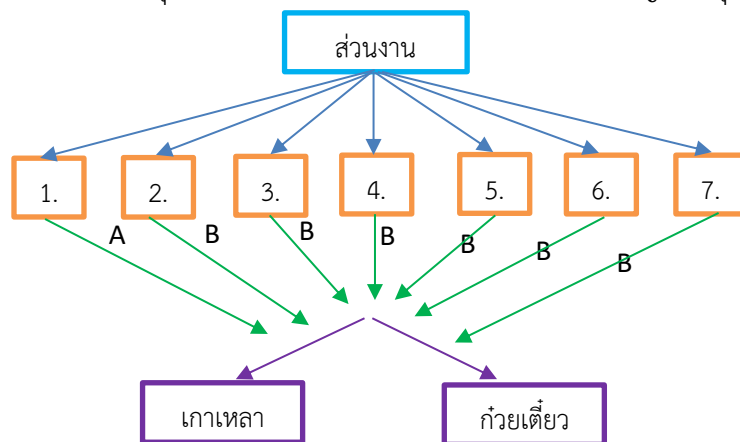
กิจกรรม (Activities)	เกาเหลา			ก๋วยเตี๋ยว		
	อัตรา	ใช้	ต้นทุน	อัตรา	ใช้	ต้นทุน
1. จัดหาวัตถุดิบ	-		0.71	-		0.71
2. เตรียมวัตถุดิบ	2.66	1	2.66	2.66	1	2.66
3. ผลิตน้ำซุ๊ป	2.66	1	2.66	2.66	1	2.66
4. ลวก ปรุง ประกอบซาม						
- ลวกเครื่องใน	5.31	1	5.31	5.31	0.8	4.25
- ลวกเส้น	-	-	-	5.31	0.2	1.06
5. เสิร์ฟ	2.13	1	2.13	2.13	1	2.13
6. ล้างทำความสะอาด	2.13	1	2.13	2.13	1	2.13
7. บริหารหน้าร้าน	2.13	1	2.13	2.13	1	2.13
ราคารวมต่อซาม			17.73			17.73



ตารางที่ 7 คำนวณต้นทุนการผลิตของสินค้า

รายการ	เกาหลี (ปริมาณผลิต 60 ซาม)		ก้วยเตี่ยว (ปริมาณผลิต 36 ซาม)	
ต้นทุนการผลิต				
วัตถุดิบทางตรง	1,052.40	(17.54x60)	451.08	(12.53x36)
ค่าแรงงานทางตรง	1,063.80	(17.73x60)	638.28	(17.73x36)
ค่าจัดหาวัตถุดิบ	4.20	0.07	2.52	0.07
ค่าเตรียมวัตถุดิบ	6.60	0.11	3.96	0.11
ค่าผลิตน้ำซุ๊ป	22.20	0.37	13.32	0.37
ค่าลวกปรุงประกอบซาม	180.60	3.01	108.36	3.01
ค่าเสิร์ฟ	30.60	0.51	18.36	0.51
ค่าล้างทำความสะอาด	19.20	0.32	11.52	0.32
ค่าบริหารหน้าร้าน	4.20	0.07 (4.46x60)	2.52	0.07 (4.46x36)
ต้นทุนการผลิตรวม	2,383.80		1,249.92	
ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย	39.73		34.72	

ผลการวิจัยพบว่ารูปแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมของธุรกิจร้านอาหาร แสดงได้ตามภาพที่ 1 เริ่มต้นจากส่วนงานที่เป็นแหล่งรวบรวมต้นทุน จากนั้นต้นทุนจะกระจายไปที่ 7 กิจกรรม แล้วกำหนดตัวหลักต้นทุนที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมไปยังสินค้า ทั้งนี้งานวิจัยนี้มีตัวหลักต้นทุน 2 ประเภท ได้แก่ จำนวนวัน (A) และจำนวนซาม (B) ผลลัพธ์สุดท้ายต้นทุนของแต่ละกิจกรรมจะจัดสรรไปที่สินค้า 2 ชนิด ได้แก่ เกาหลี และก้วยเตี่ยว ทำให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าทั้ง 2 ชนิดด้วยระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม



ภาพที่ 1 โครงสร้างการจัดสรรต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC)

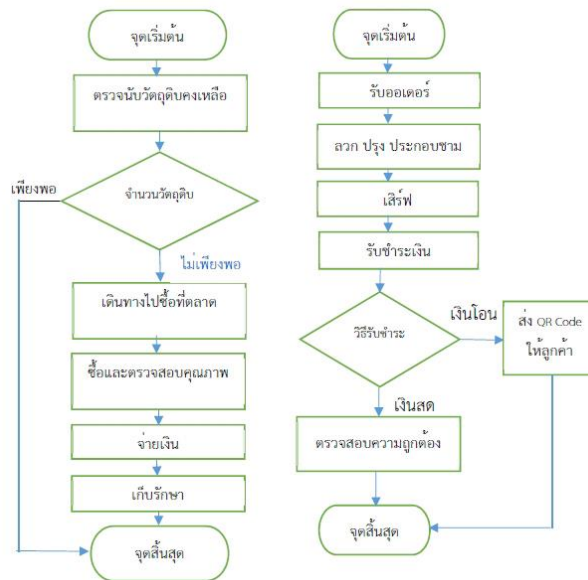
ตอนที่ 3 การพัฒนาระบบการควบคุมภายใน

ผลการวิจัยเกี่ยวกับระบบการปฏิบัติงานการจัดหาวัตถุดิบ และระบบการขายสินค้าและรับชำระเงิน สามารถสร้างแผนผังการปฏิบัติงานโดยมีรายละเอียดดังนี้

ระบบการปฏิบัติงานการจัดหาวัตถุดิบพบว่า ณ สิ้นวันที่ปิดร้าน พนักงานในร้านจะตรวจนับวัตถุดิบคงเหลือว่ามีเพียงพอในวันถัดไปหรือไม่ หากไม่เพียงพอจะให้พนักงานที่



รับผิดชอบวัตถุดิบเดินทางไปซื้อที่ตลาด ตรวจสอบคุณภาพและรอรับวัตถุดิบกลับมา จากนั้นจะเก็บรักษาวัตถุดิบแต่ละชนิดอย่างเหมาะสม เช่น การนำเข้าแช่ การวางไว้ในที่สูง การวางไว้ในที่แห้ง เป็นต้น แสดงกระบวนการตามแผนผังในภาพที่ 2 ระบบการขายและรับชำระเงินพบว่าเมื่อมีลูกค้าเข้ามาในร้าน จะมีการรับออเดอร์ จากนั้นทำการลวก ปิ้ง ประกอบชาม และเสิร์ฟสำหรับการรับชำระเงินมี 2 วิธีคือเงินสด และเงินโอนเข้าบัญชีธนาคาร ตามภาพที่ 3



ภาพที่ 2 แผนผังการปฏิบัติงานการจัดหาวัตถุดิบ

ภาพที่ 3 แผนผังการขายและรับชำระเงิน

จากการสัมภาษณ์พบว่ากิจการมีความเสี่ยงดังนี้

1. ความเสี่ยงด้านการควบคุมวัตถุดิบ กิจการไม่มีการจดบันทึกรายการรับและเบิกใช้ทั้งวัตถุดิบของสดและของแห้ง ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบยอดคงเหลือที่ถูกต้องได้ และไม่สามารถควบคุมการสูญหายได้ ซึ่งมีผลต่อการกำหนดต้นทุนของกิจกรรมเตรียมวัตถุดิบที่อาจเกิดความคลาดเคลื่อนในระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
2. ความเสี่ยงด้านการรับคำสั่งซื้อ ปัจจุบันใช้วิธีการจำคำสั่งซื้อของลูกค้า ทำให้เกิดปัญหาคือต้องถามซ้ำ รวมทั้งเกิดความผิดพลาดทำให้ลูกค้าได้รับสินค้าไม่ตรงตามที่สั่ง โดยเฉพาะในกรณีที่ลูกค้าเข้ามาใช้บริการเป็นกลุ่มใหญ่ ซึ่งอาจทำให้ลูกค้าไม่พึงพอใจ และยังมีผลต่อการกำหนดต้นทุนของกิจกรรมเสิร์ฟ
3. ความเสี่ยงในการคำนวณราคาสินค้า ปัจจุบันใช้วิธีการจำว่าลูกค้าแต่ละโต๊ะสั่งอะไรเมื่อลูกค้าเรียกเก็บเงินจะแจ้งราคาที่คำนวณไว้แล้วล่วงหน้า ทำให้คิดเงินต่ำกว่าความเป็นจริงเนื่องจากในบางกรณีลูกค้าหยิบสินค้าบางอย่างบนโต๊ะเพิ่มเติม เช่น น้ำอัดลม เมื่อไม่ได้สังเกตจึงไม่ได้คิดเงินเพิ่มเข้าไป

4. ความเสี่ยงด้านการรับชำระเงินสด ปัจจุบันพนักงานในร้านสามารถรับเงินและทอนเงินโดยไม่ผ่านเจ้าของกิจการ ทำให้เกิดความเสี่ยงในการยกยอกเงิน

อภิปรายผลการวิจัย

1. ในการออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเกี่ยวกับการวิเคราะห์กิจกรรม ผลการวิจัยพบว่า มี 4 กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า ได้แก่ กิจกรรมจัดหาวัตถุดิบ เตรียมวัตถุดิบ ล้างทำความสะอาด และบริหารหน้าร้าน ทั้งนี้แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวจะไม่เพิ่มมูลค่าโดยตรงต่อลูกค้าแต่มีความจำเป็นต้องมี ซึ่งสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพและลดความสูญเปล่าได้ โดยอาจใช้แนวคิด Lean มาสนับสนุนการลดต้นทุน เช่น การสั่งซื้อเท่าที่จำเป็นผ่านระบบออนไลน์จะช่วยลดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง การล้างทำความสะอาดแบบเป็นรอบแทนการล้างตลอดเวลา และการกำหนดหน้าที่ที่ชัดเจนในการรับออเดอร์ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bhamu & Sangwan (2021) และ Tortorella et al. (2020) ที่พบว่า Lean ช่วยลดความสูญเปล่าและเพิ่มประสิทธิภาพในธุรกิจอาหารได้

2. ในการออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเกี่ยวกับ Cost Driver ผลการวิจัยพบว่า จำนวนชั่วโมง คือ Cost Driver หลัก ทำให้การปันส่วนต้นทุนมีความแม่นยำมากกว่าการคิดต้นทุนตามระบบดั้งเดิมที่ใช้จำนวนชั่วโมงแรงงานเป็นหลัก ทั้งนี้การเลือก Cost Driver ที่เหมาะสมจะสะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับการใช้ทรัพยากรซึ่งจะทำให้การปันส่วนต้นทุนมีความน่าเชื่อถือ (Hansen et al., 2022)

3. ในการออกแบบระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ABC สามารถสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าได้ เนื่องจากมีการวิเคราะห์กิจกรรม และ Cost Driver ที่สอดคล้องกับทรัพยากรจริง ผลลัพธ์ที่ได้สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจในเชิงบริหาร เช่น การกำหนดราคาขาย การควบคุมต้นทุน และการปรับปรุงกระบวนการทำงาน (Kaplan & Anderson, 2007)

อย่างไรก็ดี การใช้ ABC ในกิจการกรณีศึกษาซึ่งเป็นกิจการขนาดเล็กอาจทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความใกล้เคียงกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม เนื่องจากกิจกรรมโดยส่วนใหญ่ใช้ Cost Driver คือ จำนวนชั่วโมง และยังพบว่าขั้นตอนผลิตของสินค้า 2 ชนิดใกล้เคียงกันมาก ใช้ทรัพยากรใกล้เคียงกัน ทำให้ต้นทุนไม่แตกต่างกันมากเท่าใด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Nguyen et al. (2021) ที่พบว่า ABC มีประสิทธิภาพสูงในองค์กรที่มีความซับซ้อนของกิจกรรมและผลิตภัณฑ์ และนอกจากนี้ผลที่ได้จากการวิจัยยังพบว่าสัดส่วนของค่าใช้จ่ายในการผลิตมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง จึงอาจทำให้การคิดต้นทุนแบบ ABC ไม่เห็นความแตกต่างอย่างชัดเจน ทั้งนี้หากเป็นกิจการขนาดใหญ่ที่มี Cost Driver หลายประเภท มีความซับซ้อนของเมนู มีค่าใช้จ่ายในการผลิตสูง จะทำให้การคำนวณต้นทุนแบบ ABC ของสินค้าแต่ละชนิดมีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน



4. การพัฒนาระบบการควบคุมภายในของธุรกิจ ผลการจากการวิเคราะห์ความเสี่ยงพบว่า โดยส่วนใหญ่ขาดระบบการบันทึกข้อมูล ไม่มีการควบคุมที่เป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้นแนวทางในการพัฒนาการควบคุมภายในที่จะช่วยลดข้อผิดพลาด ป้องกันการสูญหาย และช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานตามแนวคิดของ COSO (2013) และ Romney & Steinbart (2021) มีดังนี้

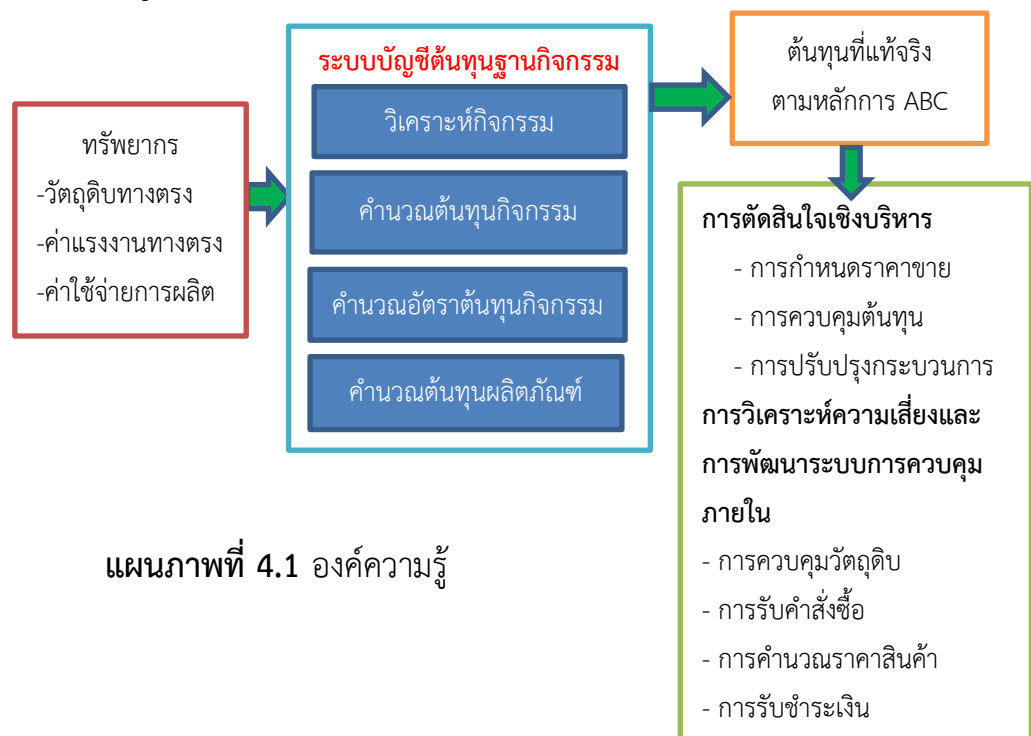
4.1 ด้านการควบคุมวัตถุดิบ กิจกรรมควรทำเอกสารใบเบิกวัตถุดิบเพื่อแสดงยอดรับ จ่าย และยอดคงเหลือของวัตถุดิบ รวมถึงการติดตั้งกล้องวงจรปิดเพื่อควบคุมการสูญหาย

4.2 ด้านการรับคำสั่งซื้อ กิจกรรมควรจัดบันทึกคำสั่งซื้อเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อลดความผิดพลาดจากการจำ ทำให้เกิดความถูกต้อง ลูกค้าได้รับสินค้าตรงตามที่สั่ง และยังช่วยในการคิดเงินมีความถูกต้องแม่นยำ

4.3 ด้านการคำนวณราคาสินค้า กิจกรรมควรทำบันทึกคำสั่งซื้อที่เป็นลายลักษณ์อักษรแล้วนำมาคำนวณราคาสินค้า รวมทั้งต้องสังเกตรายการเพิ่มเติมที่มีบนโต๊ะอาหารเพื่อให้คำนวณยอดเงินได้ถูกต้อง และยังเป็นประโยชน์ในการทำบัญชีประจำวัน

4.4 ด้านการรับชำระเงินสด กิจกรรมควรควบคุมเงินสดโดยไม่ให้พนักงานเกี่ยวข้องกับเงินสด โดยให้เจ้าของกิจการเท่านั้นที่สามารถรับเงิน และทอนเงินได้ ทั้งนี้ในบางกรณีที่มีความจำเป็นต้องให้พนักงานรับ ทอนเงินสด สามารถควบคุมได้โดยสุ่มตรวจจากกล้องวงจรปิด

องค์ความรู้ใหม่



แผนภาพที่ 4.1 องค์ความรู้

วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นทรัพยากรที่นำเข้าสู่ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) เพื่อวิเคราะห์กิจกรรม คำนวณต้นทุนกิจกรรม และคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม ผลลัพธ์ที่ได้คือต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามหลักการของ ABC ที่สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงบริหาร ใช้ในการวิเคราะห์ความเสี่ยง และพัฒนาระบบการควบคุมภายในของธุรกิจร้านอาหารประเภทวิสาหกิจรายย่อย

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1. ควรนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับบริบทของธุรกิจขนาดเล็ก โดยเฉพาะในเรื่องการบันทึก และจัดเก็บข้อมูลต้นทุน เพื่อให้การเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนมีความถูกต้องและครบถ้วน
2. ควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน เพื่อช่วยลดความเสี่ยงในการดำเนินงาน ความเสี่ยงทางการเงิน และความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้ข้อมูลมีความน่าเชื่อถือ และช่วยสนับสนุนการขอสินเชื่อเพื่อการขยายธุรกิจในอนาคต

ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

1. การนำระบบ ABC มาใช้ในการคำนวณต้นทุนควรคำนึงถึงการกำหนด Cost Driver ที่เหมาะสม สอดคล้องกับลักษณะของกิจกรรม และมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ
2. เจ้าของกิจการควรตระหนักถึงวิธีการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงาน โดยการลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น ลดเวลาการทำงานของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า เพราะจะช่วยลดความสูญเสียเปล่า และช่วยลดต้นทุนของกิจกรรม

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาการใช้ Cost Driver หลายประเภทอย่างเหมาะสม เพื่อให้การคำนวณต้นทุนตามระบบ ABC มีความถูกต้องมากขึ้น
2. ควรศึกษาการประยุกต์ใช้ ABC ในธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีความซับซ้อนของกระบวนการผลิต และมีหลายผลิตภัณฑ์ รวมถึงการเลือกธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตสูง เพื่อให้เห็นการจำแนก และจัดสรรต้นทุนแบบ ABC ได้ชัดเจนมากขึ้น

เอกสารอ้างอิง

กิตติยา ปริญาสุรเดช จตุรวิทย์ ศศิธรานนท์ และณณนพ สืบพิลา. (2564). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิต กรณีศึกษากลุ่มแม่บ้านสตรีแห่งหนึ่งในจังหวัดชลบุรี. *วารสารวิทยาลัยนครราชสีมา (สาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์)*, 15(2), 327-336.



- จารุกิตติ์ ไทยวงษ์ และสมบูรณ์ สารพัด. (2566). ปัจจัยสนับสนุนการนำต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ให้ประสบผลสำเร็จ. *Journal of Roi Kaensarn Academi*, 8(1), 390-399.
- ดวงเดือน เกตรา. (2565). การพัฒนาการบริหารต้นทุนด้วยการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมกลุ่มวิสาหกิจชุมชนแปรรูปถั่วลิสง บ้านป่าน ตำบลดงสิงห์ อำเภोजังหาร จังหวัดร้อยเอ็ด. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 41(1), 67-80.
- พรรณรวี กบิลพัฒน์. (2559). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในอุตสาหกรรมอาหาร. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัยระดับชาติและนานาชาติครั้งที่ 7 มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา 1476-1488.
- พิเชษฐ์ ปานราช. (2564). การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษา บริษัท ผลิตภัณฑ์ จำกัด (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วิโรตม์ วงศ์บา. (2565). การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม: กรณีศึกษา รีสอร์ทป่าเพื่อการพักผ่อน (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี). ปทุมธานี: ธรรมศาสตร์.
- เสาวณีย์ กรุณา จิตินันท์ อัครเดชอนันต์ และสมใจ ศิริกมล. (2566). ต้นทุนฐานกิจกรรมของการบริการในห้องส่งกล้องโรงพยาบาลลำพูน. *พยาบาลสาร มหาวิทยาลัยเชียงใหม่*, 50(2), 183-194.
- อนัญญา จงสงวน. (2565). การใช้วิธีคิดต้นทุนฐานกิจกรรมของโฮสเทลแห่งหนึ่งในกรุงเทพมหานคร (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี). ปทุมธานี: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อุทอน สีสันดอน และรชต สอนสวัสดิ์. (2564). การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาโดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม : กรณีศึกษาคณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคนิคปากปาสัก นครหลวงเวียงจันทน์ ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว. *วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรธานี*, 3(3), 25-29.
- Bhamu, J., & Sangwan, K. S. (2021). Lean manufacturing: Literature review and research issues. *International Journal of Operations & Production Management*, 41(1), 1–30.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control—Integrated framework*. COSO.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Heitger, D. L. (2022). *Cost management* (5th ed.). Cengage Learning.
- Kaldirim, Z., and Kaldirim, Y. (2020). IMPLEMENTATION OF ACTIVITY-BASED COSTING AND ACTIVITY-BASED VARIANCE ANALYSIS IN FOOD INDUSTRY. *Journal of Research in Business*, 5(2), 174-192.



- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard Business School Press.
- Kostakis, H., Boskou, G., and Palisidis, G. (2011). Modelling activity-based costing in restaurants. *Journal of Modelling in Management*, 6(3), 243-257.
- Nguyen, T. T., Doan, N. P., & Tran, M. D. (2021). The impact of activity-based costing on firm performance: Evidence from small and medium enterprises. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(2), 123-131.
- Raucci, D., Lepore, D., and Sabatiello, R. (2020). Activity-based pricing in small and medium-sized restaurants. Evidence from the Italian context. *International Journal of Culture, Tourism and Hospitality Research*, 14(4), 565-576.
- Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2021). *Accounting information systems* (15th ed.). Pearson.
- Tortorella, G. L., Fogliatto, F. S., & Anzanello, M. J. (2020). Lean manufacturing implementation: A systematic literature review. *Total Quality Management & Business Excellence*, 31(13-14), 1523-1545.
- Vaughn, P., Raab, C., and Nelson, K.B. (2010). The application of activity-based costing to a support kitchen in a Las Vegas casino. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(7), 1033-1047.