

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาด้านทุนผลิตภัณฑ์ของโครงการโรงงานแปรรูปและพัฒนาผลิตภัณฑ์ มูลนิธิโครงการหลวง ผู้ศึกษาได้ค้นคว้าข้อมูลเอกสาร วารสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้แนวคิดและทฤษฎีมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ และสนับสนุนการศึกษา ดังนี้

แนวคิด และทฤษฎี

ในการศึกษาในครั้งนี้ มีแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนและการจำแนกต้นทุน (ดวงมณี โกมารทัต, 2549)

การทราบวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนนั้นมีบทบาทสำคัญต่อการจำแนกต้นทุน ซึ่งปกติวัตถุประสงค์หลักในการใช้ต้นทุนก็คือเพื่อจัดทำงบการเงินและรายงานต้นทุนเสนอต่อบุคคลและหน่วยงานต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกกิจการ แต่ในแง่การจัดทำงบการเงินภายนอกจะมีการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Costing) เพื่อตีราคาสินค้าคงเหลือ และคำนวณต้นทุนสินค้าขายประจำงวด ส่วนการจัดทำรายงานภายในนั้นจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์การใช้ต้นทุนของผู้บริหารระดับต่าง ๆ ของกิจการ

1.1 ความหมายของต้นทุน

ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์ หรือความเสียหายที่กิจการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์หรือบริการต่างๆ ซึ่งกิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ภายหลัง เมื่อวิเคราะห์ความหมายของต้นทุนดังกล่าว ต้นทุนอาจเกิดขึ้นจากรายการหนึ่งรายการใด หรือทั้งสองรายการต่อไปนี้

1) การจ่ายเงินสดหรือมีภาระหนี้สินเกิดขึ้นจากการซื้อสินค้า สินทรัพย์หรือบริการต่าง ๆ มาไว้เพื่อขายหรือใช้ให้เกิดประโยชน์ในกิจการ

2) การเสียหายผลประโยชน์ที่ควรจะได้รับเมื่อปฏิเสธทางเลือกอื่นๆ แล้วหันไปใช้ทางเลือกที่เป็นอยู่ในขณะนั้นแทน

1.2 การจำแนกต้นทุนตามส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์

สำหรับทุกธุรกิจที่มีการผลิตไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบใดก็ตาม ส่วนประกอบของต้นทุนผลิตภัณฑ์จะเหมือนกันดังนี้

1.2.1 วัตถุดิบ (Materials) คือ วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นสำเร็จรูป ต้นทุนวัตถุดิบแบ่งได้เป็น 2 ประการ คือ

1) วัตถุดิบทางตรงหรือวัตถุดิบโดยตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าและบริการ โดยตรงสามารถได้ง่ายว่าต้นทุนวัตถุดิบที่รวมอยู่ในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใด

2) วัตถุดิบทางอ้อมหรือวัตถุดิบโดยอ้อม (Indirect Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นแต่ใช้เป็นจำนวนน้อย ซึ่งเป็นการยากที่ทราบได้ว่าต้นทุนวัตถุดิบเหล่านั้นในการผลิตสินค้าหนึ่งหน่วยเท่ากับเท่าใด

1.2.2 ค่าแรง (Labor) คือ จำนวนเงินที่กิจการจ่ายเป็นค่าตอบแทนแรงงานในการผลิตสินค้าหรือบริการ การจ่ายค่าแรงงานอาจจะอยู่ในรูปต่างๆ เช่น เงินเดือน ค่าแรงงานตามชั่วโมง หรือเป็นรายชิ้น โดยปกติจะแยกค่าแรงเป็น 2 ประเภท คือ

1) ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อเปลี่ยนวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือเป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้นๆ โดยตรง และสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยได้โดยง่าย

2) ค่าแรงงานทางอ้อม (Indirect Labor) หมายถึง ค่าแรงที่ไม่ได้ใช้หรือไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง

1.2.3 ค่าใช้จ่ายในการผลิต หรือค่าใส่หุ้ยการผลิต หรือค่าใช้จ่ายโรงงาน (Factory Overhead หรือ Manufacturing Overhead หรือ Indirect Manufacturing Costs) คือ ต้นทุนทั้งหมด ที่เกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งนอกเหนือจากรายการวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรง โดยปกติรายการต้นทุนที่รวบรวมไว้ในรายการค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่ วัตถุดิบทางอ้อม วัสดุโรงงาน น้ำมันหล่อลื่น ค่าแรงทางอ้อมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารสถานที่ ต้นทุนค่าเครื่องมือเครื่องใช้เล็กๆ น้อยๆ ค่าเสื่อมราคาโรงงาน ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาสินทรัพย์ในโรงงาน และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่นๆ ในโรงงาน

2. แนวคิดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายการผลิต (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549)

ระบบการสะสมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงโดยปกติแล้วการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละงวด เรามักทราบได้ทันทีเกี่ยวกับต้นทุนของวัตถุดิบทางตรง และค่าแรงงาน

ทางตรงที่ใช้ในการผลิต ส่วนสำหรับค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งก็คือว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการผลิตสินค้า เรามักจะต้องใช้วิธีการประมาณเพื่อให้ได้ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ใกล้เคียงหรือมีความเป็นจริงมากที่สุด ทั้งนี้เพราะลักษณะการเกิดต้นทุนของค่าใช้จ่ายการผลิตมักจะขึ้นอยู่กับงวดระยะเวลา เช่น เงินเดือนผู้จัดการโรงงาน ค่าเสื่อมราคา ค่าเช่าโรงงาน เป็นต้น แต่การผลิตสินค้าสำเร็จรูปนั้นอาจจะเกิดขึ้นตลอดเวลาในระหว่างงวด ดังนั้นจึงต้องใช้วิธีการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้น เพื่อนำไปรวมกับต้นทุนของสินค้าที่ทำการผลิตได้นั้นก่อน เพื่อจะได้นำไปเป็นข้อมูลในการกำหนดราคาขาย และคำนวณผลกำไรโดยประมาณ

ในทางปฏิบัติแล้ว มีหลายกิจการที่จะพยายามทำการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตให้มีความถูกต้องและใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ทั้งนี้เพราะจะทำให้สามารถคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่ทำการผลิตได้ไม่ว่าจะเป็นการผลิตตามระบบต้นทุนงานสั่งทำ หรือระบบต้นทุนช่วง ดังนั้นจึงได้มีการนำเทคนิควิธี ตลอดจนกำหนดความสัมพันธ์ที่ชัดเจนของกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุน ซึ่งเทคนิควิธีที่นำมาใช้เพื่อให้ได้ต้นทุนที่ถูกต้องนี้ เรียกว่า “ระบบต้นทุนปกติ” (Normal Costing) ทั้งนี้เพราะการประมาณค่าใช้จ่ายการผลิตที่จะเกิดขึ้นเป็นการประมาณจากสภาวะการผลิตตามปกติ

สำหรับการกำหนดวิธีการคำนวณต้นทุนตามวิธีปกติ จะประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรงที่เกิดขึ้นจริง ค่าแรงงานทางตรงที่เกิดขึ้นจริง และค่าใช้จ่ายการผลิตที่จัดสรรเข้ามาหรือคิดเข้ามาโดยประมาณนั่นเอง ในการประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนผลิตของผลิตภัณฑ์ก็มักจะกำหนดไว้เป็นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร (Manufacturing overhead application rate) โดยในการคำนวณและกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรอาจจะคำนวณและกำหนดได้จากฐานต่างๆ กัน เช่น อัตราต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง อัตราต่อหน่วยในการผลิต อัตราร้อยละของต้นทุนวัตถุดิบทางตรง เป็นต้น

3. แนวคิดเกี่ยวกับระบบการคำนวณต้นทุน (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ ,2549)

ระบบต้นทุนงานสั่งทำ เป็นระบบการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์สำหรับกิจการที่ผลิตสินค้า ซึ่งมีจำนวนปริมาณการผลิตในแต่ละคำสั่งซื้อไม่มากนักเมื่อเทียบกับกำลังการผลิตทั้งหมดของกิจการและสินค้าที่ผลิตนั้นมีคุณลักษณะเป็นเอกลักษณ์เฉพาะ ซึ่งขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้าเป็นหลัก แต่อย่างไรก็ตามส่วนประกอบของต้นทุนในระบบการผลิตระบบงานสั่งทำนี้ยังคงประกอบไปด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยที่ต้นทุนทั้ง 3 ประเภทจะถูกโอนเข้าไปที่บัญชีงานระหว่างผลิตที่ได้รับคำสั่งทำแต่ละงาน เมื่องานระหว่างการผลิตดังกล่าวได้ผ่านกระบวนการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปแล้ว ก็จะบันทึกโอนต้นทุนที่เกิดขึ้น

ทั้งหมดไปยังบัญชีสินค้าสำเร็จรูปสิ่งทำในที่สุด ในกรณีที่ต้องการทราบต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของสินค้าในงานที่สั่งทำแต่ละงานก็สามารถคำนวณหาได้โดยการนำต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นในงานสั่งทำนั้นๆ ทั้งหมดหารด้วยจำนวนหน่วยที่ผลิตได้

ทั้งนี้ในการควบคุมต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำแต่ละงาน ก็จะใช้บัตรต้นทุนงานสั่งทำ (Job Cost Sheet) ซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีแยกประเภทย่อยของบัญชีคุมยอดงานระหว่างผลิตของกิจการ เช่นเดียวกับบัตรวัตถุดิบแต่ละชนิดของกิจการที่มีลักษณะเป็นบัญชีย่อยของบัญชีคุมยอดวัตถุดิบ

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

พรนิภา จันทร์น้อย (2545) ได้ศึกษาเรื่อง วิธีการคิดค่าใช้จ่ายโรงงานเป็นต้นทุนสินค้าของธุรกิจในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน พบว่า จากการศึกษาธุรกิจที่ทำการผลิตสินค้าในโรงงานนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จำนวน 46 แห่ง ส่วนใหญ่สินค้าที่ผลิตจะมีชนิดเดียวแต่หลายรูปแบบ ซึ่งต้นทุนในการผลิตประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน โดยมีการคิดต้นทุนการผลิตตามวิธีต้นทุนจริง และการผลิตส่วนมากจะใช้เครื่องจักรโดยมีต้นทุนต่อหน่วยอยู่ระหว่าง 5 – 10 บาท ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายโรงงานประกอบด้วย วัตถุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาอาคาร ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรและอุปกรณ์ ค่าไฟฟ้ากำลังเครื่องจักร ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งจะมีการบันทึกสินค้าแบบตรวจนับและวิธีต้นทุนตอน โดยเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่จัดสรรตามหน่วยผลิตเสร็จร้อยละ 56.52 รองลงมาเป็นการจัดสรรตามชั่วโมงเครื่องจักร และชั่วโมงแรงงานมาตรฐาน

เพ็ญธิรา ลิทธิอาษา (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ผลตอบแทนจากการลงทุนในการผลิตมะขามหวานแปรรูปของกลุ่มเกษตรกร ในเขตอำเภอเมือง จ.เพชรบูรณ์ พบว่าผลตอบแทนจากการผลิตมะขามหวานแปรรูปให้ผลตอบแทนค่อนข้างสูง และใช้เงินลงทุนไม่มาก ซึ่งมะขามหวานแปรรูปแต่ละประเภทให้ผลตอบแทนไม่เท่ากัน เนื่องจากต้นทุนผลิตภัณฑ์ ราคาขาย และปริมาณการขายแต่ละประเภทต่างกัน และผลิตภัณฑ์ที่ให้ผลตอบแทนสูงสุด ได้แก่ มะขามคลุก มีต้นทุน 21.06 บาทต่อถุง อัตรากำไรต่อต้นทุนเท่ากับร้อยละ 66.22 อัตรากำไรส่วนกำไรสุทธิเท่ากับร้อยละ 16.42 และอัตรากำไรส่วนผลตอบแทนจากการลงทุนเท่ากับร้อยละ 562.44 ส่วนผลิตภัณฑ์ที่ให้ผลตอบแทนน้อยที่สุดได้แก่ มะขามหวาน มีต้นทุนเท่ากับ 13.39 บาทต่อห่อ อัตรากำไรส่วนกำไรต่อ

ต้นทุนเท่ากับร้อยละ 12.04 อัตราส่วนกำไรสุทธิเท่ากับร้อยละ 10.75 และอัตราส่วนผลตอบแทนจากการลงทุนเท่ากับร้อยละ 172.44

ชเนศ ศิวชัยลำพันธ์ (2548) ได้ศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์ต้นทุนและปริมาณผลผลิตผัก 9 ตระกูล พบว่าต้นทุนการผลิตเฉลี่ยต่อพื้นที่ 1 งานเมื่อเปรียบเทียบ 3 ฤดูกาลการผลิต พืชที่มีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยสูงสุดคือ พริกหวานเหลืองในโรงเรือนฤดูหนาว มีต้นทุนเท่ากับ 32,246.68 บาทต่องาน ส่วนพืชที่มีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยต่ำที่สุด คือ หน่อกล้วยค้ำมีค่าเท่ากับ 1,623.03 บาทต่องาน และเมื่อเปรียบเทียบปริมาณผลผลิตเฉลี่ยต่อพื้นที่ 1 งานของ 3 ฤดูกาลการผลิต พืชที่ให้ปริมาณผลผลิตเฉลี่ยสูงสุดคือ ฟักแม้วฤดูหนาว เท่ากับ 4,308 กิโลกรัมต่องาน และพืชที่ให้ปริมาณผลผลิตเฉลี่ยต่ำสุดคือ กะหล่ำดาวฤดูฝน เท่ากับ 89.77 กิโลกรัมต่องาน ดังนั้นเมื่อทำการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตเฉลี่ยต่อกิโลกรัมของ 3 ฤดูกาลผลิต โดยแยกออกเป็น 2 กรณีคือ ต้นทุนการผลิตเฉลี่ยแบบธรรมดา พืชที่มีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยสูงสุด คือ หน่อฮ่องกงฤดูแล้ง มีค่าเท่ากับ 35.63 บาทต่อกิโลกรัม และพืชฟักแม้วฤดูฝนมีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยต่ำสุดเท่ากับ 2.21 บาทต่อกิโลกรัม สำหรับกรณีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก พืชที่มีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยสูงสุดคือ พริกหวานเหลืองในโรงเรือนฤดูแล้ง มีค่าเท่ากับ 29.60 บาทต่อกิโลกรัม และพืชที่มีต้นทุนการผลิตเฉลี่ยต่ำสุดคือ ฟักแม้วฤดูฝนมีค่าเท่ากับ 1.52 บาทต่อกิโลกรัม

มัสรัตน์ แสงแก้ว (2549) ได้ศึกษาเรื่อง ต้นทุนและผลตอบแทนผลิตภัณฑ์จากการผลิตน้ำมันงา : กรณีศึกษากลุ่มแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตรปลอดสารเคมีบ้านปางหมู ต.ปางหมู อ.เมือง จ.แม่ฮ่องสอน พบว่าต้นทุนในการผลิตน้ำมันงาส่วนใหญ่เป็นต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ต้นทุนต่อหน่วยของน้ำมันงาขนาด 85 ซีซีเท่ากับ 21.04 บาท ขนาด 300 ซีซีเท่ากับ 59.96 บาทและขนาด 500 ซีซีเท่ากับ 88.93 บาท ราคาขายขวดละ 40 บาท 90 บาท และ 120 บาทตามลำดับ อัตรากำไรต่อต้นทุนน้ำมันงาขนาด 85 ซีซีร้อยละ 89.78 ขนาด 300 ซีซีร้อยละ 49.67 และขนาด 500 ซีซีร้อยละ 34.45 อัตรากำไรต่อค่าขายน้ำมันงาขนาด 85 ซีซีร้อยละ 47.22 ขนาด 300 ซีซีร้อยละ 33.09 และขนาด 500 ซีซีร้อยละ 25.53

เนตรนภา สมใจ (2550) ได้ศึกษาเรื่องการศึกษาต้นทุนและผลตอบแทนโครงการเพาะกล้าพืชผัก ศูนย์พัฒนาโครงการหลวงขุนวาง พบว่าจากการศึกษาข้อมูลต้นทุนของโครงการ ตั้งแต่เดือนตุลาคม ถึง ธันวาคม พ.ศ. 2549 ประกอบด้วยรายจ่ายลงทุน ได้แก่ โรงเรือนเพาะกล้า โรงเรือนเตรียมวัสดุเพาะกล้าและหยอดเมล็ดพันธุ์ผัก เครื่องร่อนวัสดุเพาะกล้า และเครื่องผสมวัสดุ

เพาะกล้า ใช้จ่ายดำเนินงาน ได้แก่ ต้นทุนคงที่ประกอบด้วย ค่าจ้างแรงงาน ค่ากระแสไฟฟ้า และค่าเสื่อมราคาโรงเรือนเพาะกล้า ต้นทุนผันแปรประกอบด้วย ค่าจ้างเหมาพ่นสารเคมี ค่าวัสดุเพาะกล้า ค่าปุ๋ยน้ำ ค่าสารเคมีกำจัดศัตรูพืช ค่าฮอร์โมน และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง และเมื่อทำการคำนวณต้นทุนและผลตอบแทนของโครงการแล้ว อัตราผลตอบแทนจากการลงทุนมีค่าเท่ากับร้อยละ 4.85 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าโครงการมีความเหมาะสมในการลงทุนในระดับต่ำ ให้ผลตอบแทนจากการลงทุนน้อย แต่จากนโยบายของมูลนิธิโครงการหลวงที่ต้องการให้เป็นโครงการนำร่อง เพื่อลดต้นทุนจากการสูญเสียเมล็ดพันธุ์ฝักที่มีราคาแพงให้แก่เกษตรกร แม้ผลตอบแทนที่ได้รับอยู่ในระดับต่ำแต่สามารถยอมรับได้

The logo of Chiang Mai University is a circular emblem. In the center is a stylized elephant facing left, with a decorative tusk. Above the elephant is a traditional Thai lamp (Lampang). The emblem is surrounded by a circular border containing the text 'CHIANG MAI UNIVERSITY 1964'. There are also decorative floral motifs on the sides.

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved